CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 17 noiembrie 2011 [1]

Cauza C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
împotriva
Belvedere Costruzioni Srl

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Italia)]

„Obligația statelor membre de a asigura o colectare efectivă a TVA-ului — Articolele 2 și 22 din A șasea directivă — Finalizarea procedurii judecătorești fără o decizie în recurs”

1. În vederea reducerii volumului considerabil de muncă acumulat la instanțele fiscale, Republica Italiană a adoptat o măsură legislativă care prevede că, în cazul în care autoritatea fiscală a căzut în pretenții atât în primă instanță, cât și în apel și acțiunea se află pe rol de peste zece ani, recursul formulat de autoritatea fiscală trebuie finalizat fără să se mai pronunțe o decizie pe fond.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Tribunalul Fiscal Central, Secția Bologna), pe rolul căreia se află litigii de natură fiscală, solicită să se stabilească dacă această dispoziție este compatibilă cu obligația statelor membre de a asigura colectarea efectivă a taxelor în cazul în care aceste litigii privesc taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Dreptul Uniunii

3. Potrivit articolului 4 alineatul (3) TUE (anterior articolul 10 CE), statele membre trebuie să asigure îndeplinirea obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii, să faciliteze îndeplinirea de către Uniune a misiunii sale și să se abțină de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii. De asemenea, statele membre au obligații specifice care decurg din legislația privind TVA-ul.

4. De la 1 ianuarie 2007, principalele dispoziții privind TVA-ul sunt prevăzute în Directiva 2006/112 [2]. La momentul relevant din acțiunea principală, acestea erau cuprinse în A șasea directivă [3]. Instanța de trimitere se referă în mod expres la articolele 2 și 22 din A șasea directivă.

1 — Limba originală: engleza.

2 — Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 437, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

3 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, modificată în mai multe etape).

5. Articolul 2 prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri.”[4] [traducere neoficială]

6. Articolul 22 din A șasea directivă era intitulat „Obligațiile în cadrul sistemului intern”. Instanța de trimitere citează trei alineate ale acestui articol:

„(4) ”Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre. [...]

(5) Fiecare persoană impozabilă plătește cuantumul net al taxei pe valoarea adăugată la depunerea declarației uzuale. [...]

[...]

(8) Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale[[5]].”

7. Instanța națională citează de asemenea punctele 37-39 din Hotărârea Curții din 17 iulie 2008, Comisia/Italia[6]:

„37 Din articolele 2 și 22 din A șasea directivă, precum și din articolul 10 CE rezultă că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său. În această privință, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate.

38 În cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile și beneficiază în această privință de o anumită latitudine, în special în legătură cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun.

39 Totuși, această latitudine este limitată de obligația de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Comunității și de aceea de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul Comunității. Curtea a hotărât că A șasea directivă trebuie interpretată în conformitate cu principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, potrivit căruia agenții economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului (Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air, C-382/02, Rec., p. I-8379, punctul 24). Toate acțiunile statelor membre care privesc prelevarea de TVA trebuie să respecte acest principiu.”

4 — Devenit articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (d) din Directiva 2006/112.

5 — Articolul 22 a fost înlocuit de la 1 ianuarie 1993 cu articolul 28h (Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale, JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), fără a se aduce modificări importante dispozițiilor citate. A se vedea în continuare articolul 252 alineatul (1), articolul 206 și articolul 273 din Directiva 2006/112.

6 — C-132/06, Rep., p. I-5457.

8. În această hotărâre, Curtea a concluzionat că măsura de amnistie fiscală din Italia (articolele 8 și 9 din Legea nr. 289/2002), care a înlocuit, la foarte scurt timp după expirarea termenului acordat persoanelor impozabile pentru a achita cuantumul TVA-ului datorat în mod normal, obligațiile întemeiate pe articolele 2 și 22 din A șasea directivă cu alte obligații, care nu necesită plata sumelor menționate, lipsește de conținut respectivele articole din A șasea directivă. Această lege a avut drept rezultat o cvasiscutire fiscală, perturbând în mod grav buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului, încălcând principiul neutralității fiscale prin introducerea unor diferențe semnificative de tratament între persoanele impozabile pe teritoriul italian și aducând atingere obligației de a asigura colectarea taxei într-un mod uniform în toate statele membre [7].

9. În consecință, Curtea a hotărât că, prin renunțarea generală și nediferențiată la verificarea operațiunilor taxabile efectuate într-o serie de perioade fiscale, Italia nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 2 și 22 din A șasea directivă și al articolului 10 CE.

Legislația italiană

10. Până la 1 aprilie 1996, litigiile fiscale erau judecate în Italia la nivel local și la nivel de provincie de instanțe fiscale de prim grad și, respectiv, de al doilea grad de jurisdicție, iar recursul era de competența Commissione Tributaria Centrale din Roma. După 1 aprilie 1996 [8], acest sistem a fost înlocuit cu instanțe fiscale regionale și provinciale, iar recursul era de competența Corte di Cassazione (Curtea de Casație). Commissione Tributaria Centrale a fost, în principiu, desființată. În fața acestei instanțe nu au mai putut fi introduse noi recursuri, însă aceasta continuă să judece, în secții regionale sau provinciale, până când vor fi soluționate toate litigiile pendinte în fața sa la data respectivă. Acest moment nu a sosit încă [9].

11. Dispoziția vizată de instanța de trimitere [10] a intrat în vigoare la 26 mai 2010. Aceasta este redactată după cum urmează:

„În scopul de a menține procesele de natură fiscală în limitele unei durate rezonabile a proceselor, prevăzută de [Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, denumită în continuare «CEDO»], litigiile de natură fiscală aflate pe rol, născute din acțiuni înscrise pe rolul primei instanțe de peste zece ani la data intrării în vigoare a legii de aprobare a prezentului decret, în cadrul cărora autoritatea fiscală a statului a căzut în pretenții atât în primă instanță, cât și în apel, se soluționează, având în vedere nerespectarea «termenului rezonabil» prevăzut la articolul 6 paragraful 1 din convenția menționată mai sus, după cum urmează:

(a) litigiile de natură fiscală aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale, cu excepția celor având ca obiect cereri de rambursare, se soluționează automat prin decizie a președintelui instanței sau a unui alt membru delegat [...];

(b) litigiile fiscale pendinte în fața Corte di Cassazione pot fi soluționate prin plata unei sume egale cu 5 % din valoarea litigiului [...] și prin renunțarea concomitentă la orice eventuală pretenție de reparație echitabilă potrivit Legii nr. 89 din 24 martie 2001[[11]]. În acest scop, contribuabilul poate depune o cerere la registratura sau la grefa competentă în termen de 90 de zile de la data intrării

7 — Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctele 43 și 44.

8 — Decretul legislativ nr. 545/1992.

9 — Se pare că în octombrie 2010 aproximativ 211 000 de recursuri erau încă pendinte, dar se speră că până la 31 decembrie 2012 vor fi soluționate toate litigiile aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale, permițând astfel desființarea acestei instanțe.

10 — Articolul 3 alineatul 2 bis din Decretul-lege nr. 40/2010, aprobat prin Legea nr. 73/2010, care a introdus articolul 3 alineatul 2 bis. Articolul 3 este intitulat „Reducerea numărului de litigii și raționalizarea colectării”. Articolul 3 alineatul 2 bis prima teză litera (a) va fi denumit în continuare „dispoziția în litigiu”.

11 — Așa-numita „Lege Pinto”, care stabilește un mecanism de solicitare a unor despăgubiri pentru durata excesivă a procedurilor judiciare, introdusă ca urmare a unei serii de hotărâri foarte critice ale Curții Europene a Drepturilor Omului.

în vigoare a legii de aprobare a prezentului decret, însoțită de dovada plății. Procedurile prevăzute la prezenta literă rămân suspendate până la expirarea termenului prevăzut în teza a doua și se soluționează cu plata integrală a cheltuielilor de judecată. În orice caz, nu este posibilă rambursarea. [...]"

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

12. Belvedere Costruzioni Srl (denumită în continuare „Belvedere") a evidențiat în declarația anuală privind TVA-ul aferentă anului 1980 o creanță de 24 288 000 ITL. Aceasta a depus declarația privind TVA-ul aferentă anului 1981 după expirarea termenului, la 8 aprilie 1982. În declarația sa privind TVA-ul aferentă anului 1982, această societate a înregistrat ca TVA deductibil suma de 22 264 000 ITL [12], indicând că această sumă este o creanță rezultată din declarația aferentă anului 1981.

13. În august 1985, autoritatea fiscală a emis o decizie de rectificare a declarației Belvedere aferente anului 1982, prin care i se imputa acestei societăți depunerea tardivă a declarației privind TVA-ul aferente anului 1981 și, în consecință, imposibilitatea de a deduce creanța de 22 264 000 ITL.

14. În fața instanței fiscale de prim grad, Belvedere a susținut că respectiva creanță nu era aferentă perioadei fiscale 1981, ci reprezenta creanța înscrisă în declarația aferentă anului 1980. Belvedere a susținut că stingerea dreptului de deducere în anii următori a TVA-ului plătit în plus într-un an are loc numai în cazul în care, cumulativ, s-a omis înregistrarea în perioada relevantă și s-a omis calcularea în declarația anuală. În baza faptului că nu se verifica niciuna dintre cele două omisiuni, Belvedere nu pierduse dreptul de a deduce creanța rezultată din declarația aferentă anului 1980 în declarația aferentă anului 1982.

15. Autoritatea fiscală a susținut că, având în vedere că declarația privind TVA-ul aferentă anului 1981 a fost depusă după expirarea termenului, aceasta trebuie considerată lipsită de orice fel de efect. Așadar, în anul respectiv nu s-a solicitat rambursarea niciunei creanțe și nici nu a fost declarată în mod corespunzător intenția societății de a deduce creanța în anul 1982. Astfel, deducerea efectuată de persoana impozabilă în declarația aferentă anului 1982 a unei creanțe care nu rezultă dintr-o declarație valabilă aferentă anului 1981 era nelegală.

16. În octombrie 1986, instanța fiscală de prim grad a pronunțat o hotărâre în favoarea Belvedere. În mai 1990, instanța de apel a respins apelul formulat de autoritatea fiscală. În iulie 1990, autoritatea fiscală a introdus recurs în fața instanței de trimitere. În 2008, aceasta și-a reiterat interesul de a continua procedura în recurs. Argumentele prezentate de ambele părți sunt în esență aceleași cu cele prezentate în fața instanțelor de grad inferior.

17. În septembrie 2010, Commissione Tributaria Centrale a adresat Curții de Justiție o întrebare preliminară. Potrivit dispoziției în litigiu, instanța de trimitere trebuie să soluționeze litigiul în mod automat printr-o decizie care va dobândi autoritate de lucru judecat și care va conduce la stingerea definitivă a unei creanțe fiscale invocate de administrația fiscală în cele trei grade de jurisdicție. Instanța de trimitere se întreabă dacă, în lumina hotărârii pronunțate în cauza C-132/06, dreptul Uniunii permite existența unei astfel de situații. În consecință, instanța solicită pronunțarea unei hotărâri preliminare cu privire la următoarea întrebare:

„Articolul 10 CE (în prezent articolul 4 TUE) și articolele 2 și 22 din A șasea directivă [...] se opun unei reglementări a statului italian, cuprinsă în alineatul 2 bis al articolului 3 din Decretul-lege nr. 40 din 25 martie 2010, aprobat prin Legea nr. 73 din 22 mai 2010, care împiedică instanța fiscală să se pronunțe cu privire la existența creanței fiscale invocate în termen de către administrație, prin

12 — Echivalentă cu aproximativ 11 500 de euro.

recursul formulat împotriva deciziei nefavorabile și care, astfel, dispune în esență renunțarea totală la creanța privind TVA-ul în litigiu, atunci când aceasta a fost considerată inexistentă în primă instanță și în apel, fără nicio plată, nici măcar într-o măsură redusă, din partea persoanei impozabile care beneficiază de renunțare?"

18. Guvernul italian și Comisia au prezentat observații scrise și orale.

Considerații introductive

Legislația UE relevantă

19. Acțiunea principală privește perioadele fiscale 1980-1982. Întrucât Commissione Tributaria Centrale nu a mai fost sesizată cu niciun recurs din 1996, toate litigiile care intră sub incidența dispoziției în litigiu se referă la anii anteriori. Prin urmare, suntem de acord cu opinia Comisiei conform căreia orice obligație impusă acestui stat membru în temeiul legislației Uniunii privind TVA-ul rezultă mai degrabă din A șasea directivă decât din Directiva 2006/112, care se aplică abia de la 1 ianuarie 2007.

20. În ceea ce privește dispoziția relevantă din tratat – articolul 10 CE, devenit articolul 4 alineatul (3) TUE –, situația poate fi mai puțin clară, întrucât dispoziția în litigiu a fost adoptată în mai 2010, după intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona. Cu toate acestea, având în vedere că cele două articole stabilesc în esență aceleași obligații pozitive și negative, distincția este pur formală.

Legislația italiană relevantă

21. Articolul 3 alineatul 2 bis literele (a) și (b) din decretul-lege transformat în lege prevede condiții semnificativ diferite pentru finalizarea procedurilor, care depind de instanța pe al cărei rol se află litigiile, mai exact, dacă acestea sunt pendinte în fața Commissione Tributaria Centrale sau în fața Corte di Cassazione. Printre altele, în primul caz, procedurile sunt soluționate automat, fără a se plăti nicio taxă, în timp ce în al doilea caz, procedurile *pot* fi soluționate în baza unei cereri formulate în termen de 90 de zile, persoana impozabilă fiind obligată să plătească 5 % din valoarea litigiului [13].

22. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește doar litera (a) a dispoziției în litigiu. Nu se invocă compatibilitatea normelor prevăzute la litera (b). Acest aspect a făcut obiectul unei alte cereri adresate Curții [14], care însă nu privește TVA-ul, o taxă supusă armonizării la nivelul Uniunii, ci un impozit direct nearmonizat asupra dividendelor, aplicat, se pare, unei societăți înființate în afara Uniunii.

23. Deși litera (b) poate furniza, în anumite privințe, o comparație utilă cu litera (a), considerăm că este important să se evite combinarea acestor două dispoziții. În special, nu am invoca în contextul prezentei cauze, astfel cum procedează Comisia, modul în care Corte din Cassazione a descris sau a interpretat litera (b) în cuprinsul deciziei de trimitere în cealaltă cauză.

13 — A se vedea punctul 11 de mai sus.

14 — Cauza C-417/10, 3 M Italia, în care a avut loc o ședință chiar înainte de ședința din prezenta cauză.

Aspecte relevante ale procedurii principale

24. Litigiul din acțiunea principală se referă la dreptul unei persoane impozabile de a reporta un credit de TVA în al doilea an care urmează celui în care, potrivit acesteia, a apărut această creanță, în cazul în care declarația fiscală pentru anul intermediar nu a fost depusă în termen. Problema juridică pare a implica importanța care trebuie acordată celor două norme de procedură, posibil parțial conflictuale, din cadrul legislației italiene privind TVA-ul.

25. Fondul litigiului nu are totuși nicio semnificație pentru întrebarea preliminară, iar o analiză a aspectului dacă Belvedere sau autoritatea fiscală ar trebui (sau ar fi trebuit) să câștige procesul ar fi lipsită de relevanță.

26. Ceea ce prezintă relevanță este faptul că acțiunea a fost introdusă pe rolul primei instanțe cu mai mult de 10 ani înainte de intrarea în vigoare a dispoziției în litigiu (deși aceasta este o condiție pe care o îndeplinește în mod inevitabil orice recurs aflat în prezent pe rolul Commissione Tributaria Centrale, având în vedere că din 1996 nu au mai putut fi introduse recursuri noi) și că autoritatea fiscală a căzut în pretenții atât în primă instanță, cât și în apel. Prin urmare, sunt îndeplinite criteriile impuse de dispoziția în litigiu pentru soluționarea automată a litigiilor aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale. Aspectul care trebuie analizat este dacă o astfel de soluționare automată a litigiilor în baza acestor criterii este compatibilă cu dreptul Uniunii.

27. Comisia a observat că prima instanță a consacrat în cadrul deciziei sale doar opt rânduri pentru a motiva soluția în favoarea Belvedere, în timp ce instanța de apel a redactat o motivare de patru rânduri.

28. Împrejurarea descrisă mai sus pare a fi de asemenea lipsită de relevanță pentru întrebarea formulată, care se referă la toate litigiile aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale. Această împrejurare nu pare a prezenta o semnificație deosebită nici într-o altă privință, având în vedere că însăși cererea de apel formulată de autoritatea fiscală nu conținea decât 12 rânduri de argumente juridice (care în recurs au devenit 24 de rânduri).

Prezentare succintă a observațiilor pe fond

29. Comisia consideră că analiza trebuie să se întemeieze pe interpretarea pe care instanța de trimitere a adoptat-o pentru dispoziția în litigiu în cadrul întrebării preliminare, și anume că aceasta „dispune în esență renunțarea totală la creanța privind TVA-ul în litigiu” dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispoziția în litigiu.

30. În acest temei, Comisia concluzionează că dispoziția în litigiu este o renunțare cu caracter general de tipul celei interzise de Curte în hotărârea pronunțată în cauza C-132/06 și, în esență pentru aceleași motive ca cele prezentate în această hotărâre, este interzisă de dreptul Uniunii. Comisia susține că, în temeiul dispoziției în litigiu, se elimină o categorie întreagă de acțiuni introduse de autoritățile fiscale, fără nicio evaluare a împrejurărilor specifice fiecărei cauze. Cu toate acestea, Comisia a afirmat în cadrul ședinței că nu a fost formulată împotriva Italiei nicio acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în legătură cu dispoziția în litigiu.

31. Guvernul italian susține că, spre deosebire de măsura de amnistie în litigiu în cauza C-132/06, dispoziția în litigiu din prezenta cauză reprezintă o normă cu caracter strict procedural care reglementează litigiile aflate pe rolul instanțelor fiscale, care operează în aval de exercitarea puterilor statului și de îndeplinirea obligațiilor sale cu privire la verificarea și la colectarea sumelor datorate sub forma TVA-ului. Deși Curtea este în principiu obligată să respecte interpretarea pe care instanțele

naționale o dau legislației naționale, decizia de trimitere în prezenta cauză este deficientă din cauză că nu explică motivul pentru care dispoziția în litigiu trebuie considerată drept o renunțare cu caracter general. Prin urmare, Curtea trebuie să ia în considerare propria explicație pe care o dă guvernul italian.

32. Guvernul italian susține în subsidiar că, spre deosebire de măsura de amnistie din cauza C-132/06, dispoziția în litigiu nu perturbă în mod grav buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului sau principiul neutralității fiscale și nici nu acordă un tratament mai favorabil persoanelor impozabile vinovate de evaziune fiscală [15]. Dimpotrivă, aceasta se aplică numai în cazurile în care necesitatea de a respecta condiția soluționării în limitele unui termen rezonabil a proceselor impusă de CEDO și preocuparea de a degreva un sistem judiciar supraaglomerat cu procese care durează tot mai mult prezintă o importanță mai mare decât interesul public din ce în ce mai redus pe care îl prezintă urmărirea plății unor creanțe fiscale care au fost deja respinse atât în primă instanță, cât și în apel.

Apreciere

Interpretarea dispoziției în litigiu

33. Deși interpretarea dispoziției în litigiu este de competența instanțelor naționale, nu suntem de acord cu teza potrivit căreia Curtea este obligată să respecte în mod strict modul în care este interpretată dispoziția în cadrul întrebării preliminare, și anume în sensul că aceasta dispune renunțarea totală la creanța privind TVA-ul în litigiu. Efectul acestei dispoziții poate fi dedus din modul în care este formulată. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă efectul acestei dispoziții poate fi considerat drept o „renunțare generală și nediferențiată la verificarea operațiunilor taxabile”, în sensul hotărârii pronunțate în cauza C-132/06, sau drept o renunțare suficient de similară cu aceasta pentru a fi în egală măsură interzisă de dreptul Uniunii. Întrebarea nu pornește de la prezumția că dispoziția în litigiu trebuie interpretată în acest sens. În cazul în care ar fi pornit de la o astfel de prezumție, interpretarea instanței de trimitere ar fi sugerat deja răspunsul.

34. În ipoteza în care Curtea ar trebui să se considere obligată să respecte această interpretare, atunci răspunsul său la întrebare ar trebui să fie afirmativ.

Comparație cu dispoziția în litigiu în cauza C-132/06

35. Efectul dispoziției în litigiu în prezenta cauză pare a fi considerabil diferit de cel al dispoziției în litigiu în cauza C-132/06.

36. Ultima dispoziție menționată [16] acorda în esență o imunitate generală în ceea ce privește controlul sau verificarea efectuată de autoritățile fiscale cu privire la TVA-ul nedeclarat în termen, în schimbul unei plăți care varia între 50 % din taxa efectiv datorată declarată ulterior și o taxă cu valoare pur simbolică. Potrivit hotărârii Curții [17], aceasta a avut drept efect faptul că „persoanele impozabile vinovate de comiterea unor fraude [erau] favorizate”. Curtea a considerat în continuare [18] că, „instituind o măsură de amnistie la foarte scurt timp după expirarea termenelor în care persoanele impozabile ar fi trebuit să achite TVA-ul și impunând plata unei sume foarte reduse în raport cu taxa efectiv datorată, măsura în cauză permite persoanelor impozabile respective să evite în mod definitiv

15 — A se vedea punctele 44, 45 și 47 din hotărârea pronunțată în cauza C-132/06.

16 — A se vedea rezumatele prezentate la punctul 8 și urm. din hotărâre și la punctul 11 și urm. din concluziile pe care le-am prezentat în această cauză.

17 — A se vedea punctul 47 din hotărâre.

18 — A se vedea punctul 52 din hotărâre.

îndeplinirea obligațiilor în materie de TVA, chiar dacă autoritățile fiscale naționale ar fi putut descoperi cel puțin o parte din aceste persoane impozabile în perioada de patru ani care precedă datei prescripției obligației de plată a taxei datorate în mod normal. În acest sens, Legea nr. 289/2002 repune în discuție responsabilitatea care incumbă fiecărui stat membru de a asigura colectarea corectă a taxei".

37. Nu același lucru se poate afirma despre dispoziția în litigiu în prezenta cauză. Astfel cum admit guvernul italian și Comisia, aceasta se aplică fazei judiciare a procedurii, iar nu fazei administrative, care este responsabilitatea autorităților fiscale. Natura sa procedurală este subliniată de faptul că aceasta nu se aplică numai TVA-ului, astfel cum a fost cazul dispozițiilor în litigiu în cauza C-132/06, ci se aplică recursurilor referitoare la toate tipurile de taxe care se află pe rolul Commissione Tributaria Centrale. În prezenta cauză nu este vorba despre nicio măsură de amnistie privind controlul sau verificările realizate de autoritățile fiscale. În toate cauzele vizate s-au efectuat verificări, iar sumele considerate a fi datorate au fost solicitate înainte de adoptarea dispoziției în litigiu. Prin această dispoziție se finalizează recursul formulat de autoritățile fiscale împotriva unei hotărâri judecătorești nefavorabile, însă nu se favorizează în mod specific persoanele vinovate de evaziune fiscală. Astfel, pare a fi puțin probabil (sperăm chiar foarte puțin probabil) ca aceste persoane să câștige de două ori în instanță un proces cu autoritățile fiscale – și anume să câștige nu doar în primă instanță, ci și în apel. În sfârșit, dispoziția în litigiu a intrat în vigoare la mai mult de 14 ani de la împlinirea termenului în care ar fi putut fi introdus recursul, iar nu „la foarte scurt timp după expirarea termenelor în care persoanele impozabile ar fi trebuit să achite TVA-ul" [19].

38. Prin urmare, nu se poate afirma că dispoziția în litigiu „repune în discuție responsabilitatea care incumbă fiecărui stat membru de a asigura perceperea corectă a taxei", cum s-a întâmplat cu dispozițiile în litigiu în cauza C-132/06.

Obligațiile statelor membre

39. Comisia subliniază că statele membre au obligația „să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul [lor]", „să asigure respectarea obligațiilor care incumbă persoanelor impozabile", „de a asigura o colectare eficientă a resurselor proprii ale Comunității" și „de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile" [20].

40. Aceste obligații nu pot totuși să includă și obligația de a se asigura, în general, că autoritățile fiscale pot continua să conteste hotărârile până când vor obține în final o hotărâre favorabilă. De altfel, nu există niciun principiu de drept al Uniunii care să impună punerea la dispoziție a mai mult de o singură cale de atac. Curtea reprezintă ea însăși un exemplu, pentru anumite tipuri de litigii, de instanță de prim și de ultim grad. În alte sisteme juridice nu există un drept absolut de a formula recurs, iar încuviințarea introducerii unei astfel de căi de atac poate fi acordată în cazuri rare unei părți care a căzut în pretenții în fața a două instanțe succesive. În orice sistem trebuie să existe un punct de la care nu mai este posibilă nicio altă cale de atac. În niciun sistem juridic nu există garanția că decizia finală va fi absolut corectă din punct de vedere legal.

19 — Prezenta cauză privește în schimb solicitarea unei creanțe care a luat naștere (sau nu a luat naștere) în urmă cu aproximativ 30 de ani.

20 — A se vedea punctele 37-39 din hotărârea pronunțată în cauza C-132/06, citată la nota de subsol 7.

41. Dispoziția în litigiu pune capăt recursului formulat de autoritatea fiscală în cazul în care aceasta a căzut în pretenții atât în primă instanță, cât și în apel. Aceasta vizează, așadar, situația în care autoritatea respectivă a adoptat ceea ce se poate considera a fi drept măsuri corespunzătoare pentru a asigura colectarea TVA-ului pe care îl considera a fi datorat, însă prima instanță și instanța de apel au hotărât că TVA-ul solicitat nu era datorat în fapt. Nu putem admite că o astfel de măsură constituie în sine nerespectarea de către statul membru a obligației de a asigura aplicarea corespunzătoare a sistemului TVA-ului.

42. În cadrul ședinței, Comisia a admis că nu există nicio obligație generală a statelor membre de a asigura posibilitatea introducerii unui recurs de către autoritățile fiscale în litigiile privind TVA-ul, dar a susținut că, în cazurile în care această cale de atac este în mod normal disponibilă, nu se poate tolera ca o întreagă serie de recursuri definită în mod arbitrar să fie „decapitată” după formularea lor, însă înainte ca acestea să poată fi soluționate.

43. În opinia noastră, dispoziția în litigiu nu vizează o serie de recursuri definită în mod arbitrar. Aceasta vizează toate recursurile aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale în care autoritatea fiscală a căzut în pretenții atât în primă instanță, cât și în apel, toate fiind pendinte de peste 10 ani (în practică, de peste 14 ani). Obligația care le revine statelor membre în temeiul articolului 22 din A șasea directivă, de a asigura perceperea și colectarea corectă a TVA-ului, trebuie să fie respectată într-un interval de timp mult mai scurt [21]. Se poate susține de asemenea că Italia nu a îndeplinit această obligație întrucât nu a asigurat soluționarea litigiilor supuse analizei în limitele unui termen rezonabil după expirarea perioadei fiscale în care trebuia declarat TVA-ul, în pofida a două hotărâri în favoarea aceleiași părți. În opinia noastră, nu se poate susține că Italia nu a îndeplinit această obligație din cauză că a soluționat aceste litigii după 14 ani în singurul mod care nu a implicat o nedreptate pentru partea în favoarea căreia au fost pronunțate hotărârile anterioare (subliniem că aceste observații vizează dispoziția în litigiu însăși, iar nu dispoziția diferită care se aplică recursurilor formulate în fața Corte di Cassazione sau raporturilor dintre cele două).

44. Comisia s-a referit de asemenea la hotărârea Curții pronunțată în cauza Lucchini [22] și în special la cea pronunțată în cauza Fallimento Olimpiclub [23]. Ambele cauze priveau aplicarea principiului autorității de lucru judecat în dreptul italian. În Hotărârea Lucchini, Curtea a constatat că dreptul Uniunii se opune aplicării unei dispoziții a dreptului național care urmărește să consacre acest principiu, în măsura în care aplicarea acesteia împiedică recuperarea unui ajutor de stat a cărui incompatibilitate cu piața comună a fost constatată printr-o decizie a Comisiei care a devenit definitivă. În Hotărârea Fallimento Olimpiclub, referindu-se la Hotărârea Lucchini, Curtea a hotărât că este interzisă aplicarea aceleiași dispoziții într-un litigiu privind taxa pe valoarea adăugată referitoare la un an fiscal pentru care nu a fost pronunțată încă nicio decizie judecătorească definitivă, în măsura în care aceasta ar împiedica luarea în considerare de către instanța națională a normelor de drept al Uniunii în materia practicilor abuzive legate de taxa menționată. Comisia încearcă să facă o paralelă între aceste două aplicări interzise ale principiului autorității de lucru judecat și dispoziția în litigiu în măsura în care aceasta din urmă pare să acorde autoritatea de lucru judecat deciziei instanței de apel, în timp ce retrage orice posibilitate de analiză a compatibilității cu dreptul Uniunii de către (instanța care altfel ar fi trebuit să fie) instanța de recurs.

45. Considerăm că această paralelă nu este valabilă. Cauza Lucchini privea o situație cu totul specială, în care erau în discuție principii care reglementează repartizarea competențelor între statele membre și Comunitate în materia ajutoarelor de stat, Comisia având competența exclusivă de a examina compatibilitatea unei măsuri naționale de ajutor cu piața comună. Și în cauza Fallimento Olimpiclub,

21 — Articolul 22 alineatele (4) și (5) din A șasea directivă obliga persoanele impozabile să depună o declarație de venit în interval de două luni de la sfârșitul fiecărei perioade fiscale, care nu putea fi mai mare de un an, și să plătească valoarea netă a taxei pe valoarea adăugată la depunerea declarației de venit.

22 — Hotărârea din 18 iulie 2007 (C-119/05, Rep., p. I-6199).

23 — Hotărârea din 3 septembrie 2009 (C-2/08, Rep., p. I-7501).

deși mai apropiată de prezenta cauză, întrucât se referea la TVA, Curtea s-a pronunțat în special referitor la problema dacă interpretarea principiului autorității de lucru judecat în litigiile de natură fiscală, în cazul în care hotărârea pronunțată într-o anumită cauză, atunci când statuează cu privire la un aspect fundamental comun cu alte cauze, are un caracter obligatoriu în privința acestui aspect, chiar dacă s-a pronunțat în legătură cu o perioadă de impunere diferită, este compatibilă cu principiul efectivității. Niciuna dintre aceste două situații și nici vreo altă situație comparabilă nu se regăsește în prezenta cauză, care trebuie soluționată în baza propriilor caracteristici.

46. Comisia a subliniat de asemenea că TVA-ul reprezintă baza uneia dintre „resursele proprii" ale Uniunii, revenind statelor membre responsabilitatea de a colecta în mod eficient această taxă [24].

47. Acest lucru este, bineînțeles, adevărat. Resursa proprie întemeiată pe veniturile rezultate din TVA este stabilită la 0,3 % din baza armonizată de evaluare a TVA-ului pentru fiecare stat membru [25]. Având în vedere că baza armonizată teoretică se calculează de fapt retroactiv, în baza sumelor colectate în mod real [26], colectarea eficientă a acestei taxe de către statele membre influențează veniturile la bugetul Uniunii.

48. Cu toate acestea, cerința colectării efective nu poate avea un caracter absolut. Costurile și probabilitatea colectării trebuie comparate cu veniturile potențiale. În ceea ce privește dispoziția în litigiu, aceasta ar implica un cost nu numai pentru autoritatea fiscală, care ar continua litigiul, ci și pentru stat, care ar menține Commissione Tributaria Centrale în funcțiune pentru o perioadă probabil foarte lungă. Probabilitatea colectării este influențată nu doar de faptul că două hotărâri judecătorești au fost nefavorabile autorității fiscale, ci și de simpla trecere a timpului, care poate să determine incapacitatea de recuperare a anumitor sume chiar și în ipoteza unei hotărâri ulterioare favorabile. În plus, obligația privind colectarea acestei taxe trebuie comparată cu obligația de a acorda persoanei impozabile posibilitatea de a-și încheia situația contabilă în limitele unui interval de timp rezonabil după sfârșitul fiecărei perioade de declarare a TVA-ului. În cazul în care litigiul este pendinte de un timp considerabil, se va ajunge inevitabil la momentul în care astfel de considerații vor trebui să fie mai importante decât obligația de a continua toate acțiunile privind TVA-ul. În acest context, criteriile prevăzute de dispoziția în litigiu nu par a fi nerezonabile.

Comparație cu articolul 16 din Legea nr. 289/2002

49. Comisia se referă la jurisprudența Corte di Cassazione privitoare la articolul 16 din Legea nr. 289/2002, ale cărei articole 8 și 9 au făcut obiectul acțiunii Comisiei în cauza C-132/06 și în legătură cu care Curtea s-a pronunțat că sunt incompatibile cu dreptul Uniunii. Articolul 16 acordă contribuabilului posibilitatea de a obține închiderea oricărei proceduri pendinte în fața oricărei instanțe fiscale dacă plătește 10 % din suma în litigiu sau 150 de euro dacă suma în litigiu este mai mică de 2 000 de euro. Corte di Cassazione a constatat că acest articol este afectat de aceeași incompatibilitate ca și articolele 8 și 9 din Legea nr. 289/2002. Comisia susține că o astfel de constatare este relevantă pentru evaluarea dispoziției în litigiu, care, consideră aceasta, este „practic identică".

50. În litigiu în prezenta procedură nu este compatibilitatea articolului 16 din Legea nr. 289/2002 cu dreptul Uniunii și nu este de competența Curții să își exprime un punct de vedere în acest stadiu al procedurii. Cu toate acestea, observăm că articolul 16 prezintă cel puțin o diferență semnificativă față de dispoziția în litigiu, care constă în faptul că articolul 16 se aplică tuturor procedurilor pendinte în fața tuturor instanțelor fiscale, indiferent de durata acestora. Astfel, acest articol, mai mult decât

24 — A se vedea al doilea și al paisprezecelea considerent ale Directivei 77/388/CEE și punctul 39 din hotărârea pronunțată în cauza C-132/06.

25 — A se vedea articolul 2 din Decizia Consiliului 2007/436/CE, Euratom din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17).

26 — A se vedea *European Union public finance*, ediția a patra (Oficiul pentru Publicații al Uniunii Europene, 2008), p. 239.

dispoziția în litigiu, pare să fie o „renunțare generală” care se aplică doar procedurilor din fața instanței de recurs atunci când aceste proceduri în ansamblu sunt pendinte de peste 10 ani (în practică, de peste 14 ani). În consecință, nu credem că pentru prezenta cauză prezintă vreo relevanță jurisprudența națională referitoare la articolul 16 din Legea nr. 289/2002.

Comparație cu soluționările individuale

51. Comisia subliniază că dispoziția în litigiu implică finalizarea tuturor litigiilor vizate, indiferent de orice probabilitate de a se pronunța o hotărâre în favoarea autorității fiscale. Comisia compară dispoziția în litigiu cu alte dispoziții de drept italian care permit soluționarea pe cale judecătorească a litigiilor dintre autoritatea fiscală și persoana impozabilă în baza unei evaluări individuale a litigiului de către autoritate și/sau în baza plății de către persoana impozabilă a unui procent din suma datorată. În opinia Comisiei, dispoziția în litigiu constituie mai degrabă o renunțare generală în sensul hotărârii pronunțate în cauza C-132/06 decât o soluționare individuală, pe care aceasta pare să o considere acceptabilă.

52. Acest argument nu ne convinge.

53. Desigur, o parte care a căzut în pretenții în primă instanță și în apel poate câștiga în recurs. În plus, în mod normal, înainte de a introduce recurs, această parte își va evalua, cu o mai mare sau mai mică precizie, interesele și șansele de a câștiga. O entitate publică precum autoritatea fiscală mai poate dori, pentru motive mai generale de securitate juridică, să obțină o hotărâre în recurs în interes public.

54. Pe de o parte, dispoziția în litigiu pare de fapt să înlocuiască evaluarea intereselor autorității fiscale privind continuarea acțiunii cu o aproximare cvasistatistică a probabilității unei schimbări a soluției în recurs. În cazul în care această probabilitate este mică, astfel cum pare a se prezuma în dispoziția în litigiu, lipsa unei hotărâri în recurs, deși nu reprezintă situația ideală, pare a fi mai puțin problematică.

55. Pe de altă parte, o soluționare individuală negociată, prin care autoritatea fiscală renunță la creanța totală pe care o consideră datorată în schimbul plății unei părți din această creanță, nu pare a fi o abordare mai adecvată. Aceasta dă naștere în mod inevitabil fie unei taxe mai mari, fie unei taxe mai mici decât cea care ar fi trebuit colectată într-o interpretare corectă a legislației relevante, renunțându-se în același timp la orice posibilitate de pronunțare a unei hotărâri cu privire la această interpretare de către instanța de recurs.

56. Niciuna dintre cele două opțiuni nu este cea mai adecvată din punctul de vedere al colectării cuantumului întreg al taxei datorate, dar niciuna nu pare a fi nici inacceptabilă, nici comparabilă cu renunțarea generală în sensul hotărârii pronunțate în cauza C-132/06.

Justificare în baza CEDO

57. În schimb, necesitatea de a respecta cerința privind „termenul rezonabil”, prevăzută la articolul 6 paragraful 1 din CEDO [27] (și la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a UE, care se aplică statelor membre atunci când transpun legislația Uniunii), pare a constitui o justificare clară și mai ales puternică a unei norme precum cea cuprinsă în dispoziția în litigiu. În ceea ce privește cerințele privind securitatea juridică, o durată de 10 ani pare a fi extrem de lungă pentru o procedură judiciară pendinte,

27 — Curtea Europeană a Drepturilor Omului a constatat în mod repetat încălcarea articolului 6 paragraful 1 din CEDO de către Italia prin existența întârzierilor procedurale cu o durată mai mică de 10 ani [a se vedea Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Sciortino împotriva Italiei din 18 octombrie 2001, *Recueil des arrêts et décisions*, cererea nr. 30127/96 § 19 și urm., și Hotărârea Sciortino împotriva Italiei (nr. 1) [GC], cererea nr. 36813/97, 2006-V, § 175 și urm.].

cu excepția cazurilor în care această durată este justificată de împrejurările specifice ale cauzei [28]. În practică, dispoziția în litigiu se aplică doar procedurilor care în aprilie 2010 se aflau pe rolul instanței de recurs de 10 ani sau mai mult (în practică, de 14 ani) și care aveau, așadar, o durată considerabil de mare. Deși simpla existență a unei astfel de durate reprezintă în mod evident o problemă gravă care trebuie rezolvată de statul membru [29], nu credem că obligația de a asigura colectarea eficientă a TVA-ului, prevăzută de dreptul Uniunii, poate impune menținerea timp de 10 ani sau mai mult a unei situații de insecuritate juridică privind valoarea unei taxe în litigiu în legătură cu care s-au pronunțat deja două hotărâri în favoarea persoanei impozabile.

58. Prin urmare, având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, suntem de părere că dispoziția în litigiu în prezenta cauză nu poate fi comparată cu dispozițiile în litigiu în cauza C-132/06 și nu reprezintă nerespectarea de către Italia a obligației privind aplicarea corespunzătoare a sistemului TVA-ului.

Cerința privind neutralitatea fiscală

59. Cu toate acestea, un aspect referitor la dispoziția în litigiu pare a ridica probleme în lumina – printre altele – a hotărârii pronunțate în cauza C-132/06, și anume cerința „neutralității fiscale", mai exact, obligația „de a nu crea diferențe semnificative în ceea ce privește modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul Comunității" [30].

60. Comisia abordează acest aspect întrebând care este motivul pentru care, dacă scopul articolului 3 alineatul 2 bis din decretul-lege a fost într-adevăr de a reduce numărul de cauze acumulate pe rolul Commissione Tributaria Centrale și al Corte di Cassazione, acesta s-a aplicat doar litigiilor care erau pendinte de peste 10 ani la o anumită dată și nu s-a aplicat tuturor litigiilor la momentul la care acestea au ajuns la limita de 10 ani.

61. Considerăm că întrebarea nu prezintă relevanță în contextul prezentei cauze, care, trebuie să se amintească, se referă doar la cauzele aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale. În momentul în care a intrat în vigoare dispoziția în litigiu, toate recursurile aflate pe rolul acestei instanțe erau pendinte de peste 10 ani și alte recursuri nu mai puteau fi introduse.

62. Cu toate acestea, articolul 3 alineatul 2 bis creează, în ansamblul său, o diferență de tratament între recursurile din litigiile referitoare la TVA, întrucât soluționarea acestora depinde în esență de data la care au fost formulate, iar nu de lungimea perioadei de când sunt pendinte [31]. Și, deși criteriul de 10 ani poate fi considerat o caracteristică distinctivă obiectivă (deși, ca termen, este arbitrar) dacă este interpretat în lumina cerinței „termenului rezonabil" de la articolul 6 paragraful 1 din CEDO și de la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale, se pare că nu este acceptabil ca acest criteriu să producă efecte diferite doar în funcție de data la care a fost introdus recursul.

63. Cu toate acestea, considerăm că acest criteriu nu constituie un temei suficient pentru a susține că dispoziția în litigiu este incompatibilă, în sine, cu obligația Italiei de a asigura colectarea efectivă a TVA-ului și cu îndeplinirea efectivă de către persoanele impozabile a obligațiilor care le revin în cadrul sistemului TVA-ului. S-ar putea cere aplicarea unui tratament uniform tuturor situațiilor care intră sub incidența articolului 3 alineatul 2 bis din decretul-lege, cel puțin în măsura în care acestea privesc TVA-ul. O astfel de dificultate ar putea fi eliminată dacă recursurile pendinte în fața Corte di

28 — În contextul procedurilor aflate pe rolul instanțelor Uniunii, a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 16 iulie 2009, Der Grüne Punkt (C-385/07 P, Rep., p. I-6155, punctul 181 și urm.).

29 — A se vedea nota de subsol 9 de mai sus.

30 — Punctul 39 din hotărâre.

31 — De fapt, există o triplă distincție: recursurile aflate pe rolul Commissione Tributaria Centrale primesc un tratament diferit față de recursurile aflate pe rolul Corte di Cassazione, iar recursurile pendinte în fața ultimei instanțe menționate primesc un tratament diferit în funcție de data la care au fost introduse, și anume dacă au fost introduse înainte sau ulterior datei de 26 mai 2000.

Cassazione ar primi, ori de câte ori durata litigiilor atinge limita de 10 ani, același tratament cu cele pendinte în fața Commissione Tributaria Centrale. Același lucru s-ar putea întâmpla și dacă tratamentul aplicat în prezent recursurilor pendinte la Corte di Cassazione ar fi aplicat de asemenea recursurilor pendinte la Commissione Tributaria Centrale. Cu toate acestea, considerăm că nu este de competența Curții să își exprime punctul de vedere, în contextul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, asupra niciuneia dintre cele două abordări sau asupra oricărei alte abordări. Aceste considerații sunt lipsite de relevanță pentru întrebarea dacă interpretarea corectă a legislației Uniunii se opune unei măsuri precum dispoziția în litigiu, considerată izolat.

Concluzie

64. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Commissione Tributaria Centrale în felul următor:

„Articolul 4 alineatul (3) TUE (anterior articolul 10 CE) și articolele 2 și 22 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare nu se opun unei norme naționale care prevede că, în litigiile privind taxa pe valoarea adăugată dintre o persoană impozabilă și autoritatea fiscală cu o durată mai mare de 10 ani de la introducerea acțiunii pe rolul primei instanțe, recursul formulat de autoritatea fiscală care a căzut în pretenții atât în primă instanță, cât și în apel este soluționat în mod automat de instanța de recurs, fără a se mai pronunța o decizie pe fond.”