

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-1 din 2021 MC – Răspunderea în solidar a administratorului, ce acționează cu rea credință, pentru neplata tva, de către societatea ce o administrează

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

13 octombrie 2022

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Măsuri prin care se urmărește asigurarea colectării corecte a TVA-ului – Articolul 325 alineatul (1) TFUE – Obligația de a lupta împotriva activităților ilicite care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene – Datorii de TVA ale unei persoane juridice impozabile – Reglementare națională care prevede răspunderea solidară a administratorului neimpozabil al persoanei juridice – Acte de dispoziție realizate cu rea-credință de administrator – Sărăcirea patrimoniului persoanei juridice care determină insolvența – Neplata cuantumurilor TVA-ului datorate de persoana juridică în termenele prevăzute – Dobânzi moratorii – Proportionalitate”

În cauza C-1/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria), prin decizia din 18 noiembrie 2020, primită de Curte la 4 ianuarie 2021, în procedura

MC

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a doua, îndeplinind funcția de președintă a Camerei a șaptea, și domnii J. Passer și N. Wahl, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru MC, de el însuși;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de B. Nikolov;
- pentru guvernul spaniol, de M. J. Ruiz Sánchez, în calitate de agent;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru Comisia Europeană, de N. Nikolova și V. Uher, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 iunie 2022,
pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 din Convenția elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene, semnată la Bruxelles la 26 iulie 1995 (JO 1995, C 316, p. 48, Ediție specială, 19/vol. 12, p. 50, denumită în continuare „Convenția PIF”), a articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) și a principiului proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între MC, pe de o parte, și Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și de asigurări sociale” din Veliko Târnovo din cadrul Agenției Naționale a Veniturilor Publice), (denumit în continuare „directorul”), pe de altă parte, cu privire la decizia de rectificare prin care MC a fost obligat în solidar la plata anumitor datorii fiscale, inclusiv a datoriilor legate de taxa pe valoarea adăugată (TVA) ale unei societăți comerciale al cărei administrator este.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Convenția PIF

3 Potrivit preambulului Convenției PIF, părțile contractante la această convenție, „[d]orind să se asigure că legislațiile lor penale contribuie în mod eficient la protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene”, sunt convinse, pe de o parte, „că protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene impune urmărirea penală a oricărui comportament fraudulos care aduce atingere intereselor în cauză” și, pe de altă parte, „de nevoia de a califica aceste comportamente drept infracțiuni penale pasibile de sancțiuni penale efective, proporționale și disuasive, fără a aduce atingere aplicării altor sancțiuni în anumite cazuri adecvate, cât și de a prevedea, cel puțin pentru cazurile grave, pedepse privative de libertate”.

4 Articolul 1 alineatul (1) din Convenția PIF definește noțiunea „fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Comunităților Europene”. Potrivit articolului 1 alineatul (2) din această convenție, fiecare stat membru este obligat să ia măsurile necesare și adecvate pentru a transpune în dreptul penal intern dispozițiile articolului 1 alineatul (1) din convenția menționată, astfel încât comportamentele pe care măsurile le vizează să fie sancționate ca fapte penale.

5 Articolul 2 alineatul (1) din Convenția PIF prevede că fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a se asigura că comportamentele enumerate la articolul 1 din această convenție, precum și complicitatea, instigarea sau tentativa la comportamentele arătate la articolul 1 alineatul (1) din aceeași convenție se pedepsesc cu sancțiuni penale efective, proporționale și disuasive.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Directiva TVA

6 Articolul 205 din Directiva TVA prevede:

„În situațiile prevăzute la articolele 193-200 și articolele 202, 203 și 204, statele membre pot prevedea ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA.”

7 Articolul 273 primul paragraf din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul bulgar

8 Articolul 19 alineatul (2) din Danachno – osiguritelen protsetsualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de asigurări sociale, denumit în continuare „DOPK”) prevede:

„Un administrator sau un membru al unui organ de conducere care efectuează cu rea-credință plăți în natură sau în numerar provenite din activele unei persoane juridice debitoare în sensul articolului 14 punctele 1 sau 2, care constituie o distribuție disimulată de profit sau de dividende ori transferă bunuri ale debitorului cu titlu gratuit sau la prețuri net inferioare prețurilor pieței, reducând activele debitorului și, prin urmare, neachitându-se impozite sau contribuții legale la asigurările sociale, răspunde pentru aceste datorii până la concurența plăților efectuate sau a reducerii activelor.”

9 Articolul 20 din DOPK prevede:

„În cazurile prevăzute la articolul 19, garanția și executarea silită se efectuează într-o primă etapă asupra bunurilor debitorului pentru a cărui datorie fiscală sau de asigurări sociale este angajată răspunderea.”

10 Articolul 21 alineatul (3) din DOPK precizează că răspunderea terților dispare atunci când datoria pentru care a fost constatată printr-un act juridic cu forță obligatorie se stinge.

11 Articolul 1 din Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Legea privind dobânzile aferente impozitelor, taxelor și altor creanțe publice similare) (DV nr. 91 din 12 noiembrie 1957), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede următoarele:

„La recuperarea impozitelor, a taxelor, a deducerilor din profit, a contribuțiilor la buget și a altor creanțe similare ale statului, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul unor prelevări, dar care nu au fost plătite în termenele prevăzute pentru plata voluntară, se aplică dobânzi calculate la nivelul dobânzii legale.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Între 14 aprilie 2011 și 30 aprilie 2015, MC a fost administratorul unei societăți comerciale.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

13 În cursul anului 2015, împotriva acestei societăți a fost începută executarea silită pentru recuperarea creanțelor publice, vizând printre altele quantumurile TVA-ului neachitat, precum și dobânzile moratorii datorate pentru aceste sume.

14 La data de 28 august 2018, această procedură a permis recuperarea doar a unui quantum de 287 935,35 leva bulgărești (BGN) (aproximativ 148 115 de euro). Quantumul total al creanțelor publice datorat în continuare de societatea menționată se ridică la 3 799 590,92 BGN (aproximativ 1 954 522 de euro).

15 Constatând că aceste creanțe ar fi dificil de recuperat de la societatea respectivă, funcționarul însărcinat cu recuperarea a sesizat conducerea competentă teritorial a Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice) (denumită în continuare „Direcția”) cu privire la problema răspunderii personale în solidar a lui MC în temeiul articolului 19 alineatul (2) din DOPK.

16 În cadrul acestei ultime proceduri, MC a făcut obiectul unui control care a permis stabilirea următoarei situații de fapt.

17 MC a exercitat o funcție de conducere administrativă în cadrul societății comerciale în cauză în litigiul principal între 14 aprilie 2011 și 30 aprilie 2015. Potrivit explicațiilor furnizate de MC, remunerația pe care o primea pentru funcția sa era stabilită printr-un contract de administrare încheiat cu această societate. Totuși, acest contract nu a putut fi prezentat nici de MC, nici de societatea menționată.

18 MC a susținut că remunerația sa brută lunară fusese majorată, începând de la 1 martie 2014, de la 3 000 BGN (aproximativ 1 543 de euro) la 20 000 BGN (aproximativ 10 288 de euro). Această creștere ar fi fost justificată de creșterea veniturilor nete și a cifrei de afaceri ale societății respective ca urmare a încheierii de noi contracte.

19 Direcția a considerat că suma corespunzătoare majorării remunerației nete a lui MC, și anume 15 300 BGN (aproximativ 7 800 de euro) pe lună, constituia o distribuție disimulată a profitului sau a dividendelor, în sensul articolului 19 alineatul (2) din DOPK, pentru lunile septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2014 și pentru luna ianuarie 2015, reprezentând un total de 76 500 BGN (aproximativ 39 352 de euro). Aceasta a considerat de asemenea că MC a acționat cu rea-credință.

20 În special, Direcția a constatat că fuseseră efectuate trei plăți, la 18 și la 23 decembrie 2014, în contul bancar al soției lui MC, în quantum cumulată de 53 164,08 BGN (aproximativ 27 348 de euro). În plus, cercetarea judiciară, în cursul căreia a fost ridicat secretul bancar, a stabilit că aceste plăți fuseseră efectuate online din „contul client” al avocatului însărcinat să reprezinte societatea comercială al cărei administrator este domnul MC.

21 Direcția a apreciat că acest quantum cumulată de 53 164,08 BGN, transferat în contul soției din MC, depășea cu 45 900 BGN (aproximativ 23 611 de euro) remunerația netă normală a lui MC calculată pe o perioadă de trei luni.

22 În temeiul articolului 19 alineatul (2) din DOPK, Direcția a emis o decizie de rectificare prin care MC a fost declarat responsabil în solidar pentru datoriile publice ale respectivei societăți comerciale până la concurența sumei de 45 008,25 BGN (aproximativ 23 152 de euro). Datoriile publice în discuție în litigiul principal acopereau impozitul pentru persoanele fizice, contribuțiile

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

sociale și TVA-ul și includeau printre altele suma de 12 837,50 BGN (aproximativ 6 604 de euro) reprezentând dobânzi datorate pentru TVA-ul aferent lunii decembrie 2014.

23 MC a formulat o contestație administrativă împotriva acestei decizii de rectificare la director, care i-a respins-o.

24 Drept urmare, MC a introdus o acțiune la instanța de trimitere, invocând că nu erau îndeplinite condițiile de aplicare a articolului 19 alineatul (2) din DOPK.

25 La instanța de trimitere, directorul a susținut, pe de o parte, că MC deținea un mandat pe contul soției sale și, pe de altă parte, că îl însărcinase pe contabilul principal al societății în cauză în litigiul principal să efectueze viramente.

26 Instanța de trimitere consideră că aceste condiții sunt îndeplinite și, prin urmare, că comportamentul lui MC intră sub incidența mecanismului răspunderii solidare instituit prin această dispoziție. Potrivit acestei instanțe, este dovedit că MC a dat unui terț instrucțiunea de a vira o sumă aparținând societății al cărei administrator era în beneficiul unei persoane fizice cu care acesta avea o legătură sau care cel puțin avea cunoștință de acest transfer și, prin urmare, că acționase cu rea-credință, în sensul articolului 19 alineatul (2) din DOPK. Această instanță precizează în plus că, din cauza reducerii patrimoniului acestei societăți, până la concurența sumei vizate în decizia de rectificare, nu au fost plătite dobânzile datorate pentru TVA stabilite în luna decembrie 2014.

27 În ceea ce privește mecanismul răspunderii solidare prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, instanța de trimitere a făcut următoarele precizări.

28 În primul rând, răspunderea solidară prevăzută de această dispoziție ar viza exclusiv o persoană care este administrator sau membru al unui organ de administrare a unui contribuabil care are personalitate juridică.

29 În al doilea rând, instanța de trimitere precizează că această persoană trebuie să fi efectuat cu rea-credință plăți din activele persoanei juridice care ar putea fi calificate drept distribuire disimulată de profit sau de dividende sau să fi transferat bunuri cu titlu gratuit sau la prețuri net inferioare prețurilor pieței. În schimb, acest mecanism nu ar fi legat de existența unei fraude sau a unei practici abuzive săvârșite de persoana juridică însăși.

30 În al treilea rând, instanța de trimitere arată că actele săvârșite cu rea-credință trebuie să aibă efectul de a face persoana juridică incapabilă să plătească taxe (inclusiv TVA-ul) sau contribuții la asigurările sociale obligatorii. Cu alte cuvinte, pentru a recurge la acest mecanism, ar trebui să existe o legătură de cauzalitate între, pe de o parte, actele săvârșite cu rea-credință și, pe de altă parte, imposibilitatea recuperării datoriilor publice de la această persoană juridică.

31 În al patrulea rând, mecanismul răspunderii pentru datoria altuia prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu s-ar extinde la toate datoriile publice ale persoanei juridice, ci s-ar limita la cuantumul cu care a fost sărăcit patrimoniul acestei persoane juridice ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință.

32 În al cincilea rând, răspunderea instituită ar fi subsidiară, întrucât măsurile de executare silită ar trebui să fie în mod prioritar îndreptate împotriva patrimoniului persoanei juridice, conform articolului 20 din DOPK. În plus, potrivit articolului 21 alineatul (3) din DOPK, această răspundere ar dispărea atunci când sunt stinse datoriile publice în cauză.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 Instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a unui astfel de mecanism de răspundere solidară.

34 În primul rând, aceasta ridică problema dacă Directiva TVA, în special articolul 273 din aceasta, permite unui stat membru să instituie o răspundere solidară în legătură cu o datorie privind TVA-ul în sarcina unei persoane care nu este o persoană impozabilă în scopuri de TVA, în condițiile în care un astfel de mecanism contribuie la protecția intereselor financiare ale Uniunii.

35 În al doilea rând, în cazul în care Curtea ar răspunde în sens afirmativ, aceeași instanță ridică problema posibilității de a include într-un astfel de mecanism, în special din perspectiva principiului proporționalității, dobânzile datorate în caz de plată tardivă a TVA-ului. Ea invocă în această privință o jurisprudență națională divergentă în ceea ce privește articolul 19 alineatul (2) din DOPK.

36 În al treilea rând, în cazul în care Curtea ar răspunde de asemenea în sens afirmativ, instanța de trimitere ridică problema dacă includerea dobânzilor datorate în caz de plată tardivă a impozitului este justificată, în special în raport cu principiul proporționalității, și atunci când neplata în termenul prevăzut nu este rezultatul comportamentului de rea-credință al persoanei declarate solidar responsabilă, ci al comportamentului unei terțe persoane sau al survenirii unor împrejurări obiective.

37 În aceste condiții, Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunalul Administrativ din Veliko Târnovo, Bulgaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 9 din [Convenția PIF] coroborat cu articolul 273 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că nu se opune, în materia armonizată a TVA-ului, unui mecanism juridic național precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, a cărui aplicare determină angajarea *a posteriori* a unei răspunderi solidară a unei persoane fizice neimpozabile care nu datorează TVA-ul, dar al cărei comportament de rea-credință a determinat neachitarea TVA-ului de către persoana juridică impozabilă, care este persoana obligată la plata TVA-ului?

2) Interpretarea acestor dispoziții și aplicarea principiului proporționalității permit ca mecanismul juridic național prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK să se aplice și în ceea ce privește dobânzile aferente TVA-ului neachitat la timp de persoana impozabilă?

3) Mecanismul juridic național prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK este contrar principiului proporționalității în cazul în care achitarea cu întârziere a TVA-ului, care a determinat calcularea de dobânzi la datoria de TVA, nu este rezultatul comportamentului persoanei fizice neimpozabile, ci al comportamentului unei alte persoane sau al survenirii unor împrejurări obiective?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

38 Directorul a contestat admisibilitatea cererii de decizie preliminară în ansamblul său, punând sub semnul întrebării aplicabilitatea, în împrejurările din cauza principală, a dispozițiilor de drept al Uniunii vizate de întrebările adresate.

39 Directorul a arătat în special că Directiva TVA nu are vocația de a se aplica unui mecanism de răspundere solidară privind toate categoriile de taxe și de contribuții de asigurări sociale precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 În această privință trebuie subliniat că faptul că reglementarea națională relevantă nu a fost adoptată pentru a transpune Directiva TVA nu este de natură să pună sub semnul întrebării aplicabilitatea acestei directive, din moment ce prin aplicarea acestei reglementări se tinde să se garanteze respectarea dispozițiilor directivei menționate și se urmărește în special punerea în aplicare a obligației impuse statelor membre, în temeiul articolului 325 alineatul (1) TFUE, de a combate efectiv comportamentele care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 28).

41 În aceste condiții, este necesar să se identifice dispozițiile de drept al Uniunii care sunt aplicabile în situații precum cele din litigiul principal.

42 În primul rând, în ceea ce privește articolul 9 din Convenția PIF, trebuie amintit că această convenție a fost înlocuită prin Directiva (UE) 2017/1371 a Parlamentului European și a Consiliului din 5 iulie 2017 privind combaterea fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii prin mijloace de drept penal (JO 2017, L 198, p. 29). Întrucât însă această directivă a intrat în vigoare abia la 17 august 2017, iar faptele în discuție în litigiul principal au avut loc în cursul anilor 2014 și 2015, numai Convenția PIF este aplicabilă în litigiul principal.

43 Este necesar să se arate că Convenția PIF impune statelor membre obligații în materie penală. Astfel, reiese în special din preambulul, precum și din articolele 1 și 2 din convenția menționată că aceasta obligă statele membre, pe de o parte, să califice drept infracțiuni comportamentele care constituie o „fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii” și, pe de altă parte, să se asigure că aceste comportamente se pedepsesc cu sancțiuni penale efective, proporționale și disuasive.

44 Or, în speță este cert că un mecanism precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, pe de o parte, nu califică drept infracțiune comportamentul susceptibil să dea naștere răspunderii solidară pentru datoriile privind TVA-ul ale persoanei juridice și, pe de altă parte, nu prevede nicio sancțiune penală în această privință.

45 Prin urmare, astfel cum au susținut în mod întemeiat directorul și Comisia Europeană, Convenția PIF nu este aplicabilă unui mecanism de răspundere solidară precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK.

46 În al doilea rând, directorul a arătat, cu titlu subsidiar, că mecanismul răspunderii prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din DOPK intră sub incidența articolului 205 din Directiva TVA, potrivit căruia statele membre pot prevedea, în anumite situații, ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar la plata TVA-ului.

47 În această privință este necesar să se arate că, potrivit articolului 205 din Directiva TVA, statele membre pot prevedea, în situațiile menționate la articolele 193-200 și 202-204 din această directivă, ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie ținută răspunzătoare în mod solidar la plata TVA-ului.

48 Articolele 193-200 și 202-204 din Directiva TVA stabilesc persoanele obligate la plata TVA-ului, în conformitate cu obiectul secțiunii 1 din capitolul 1 din titlul XI din această directivă, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”. Deși articolul 193 din directiva menționată prevede, ca regulă de bază, că TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, textul acestui articol precizează că alte persoane pot sau trebuie să fie obligate la plata acestei taxe în situațiile prevăzute la articolele 194-

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

199b și 202 din aceeași directivă (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 27).

49 Din contextul conturat de articolele 193-205 din Directiva TVA reiese astfel că articolul 205 din această directivă se înscrie într-un ansamblu de dispoziții care urmăresc să identifice persoana obligată la plata TVA-ului în funcție de diverse situații. În consecință, aceste dispoziții au ca scop să asigure o percepere eficientă de către autoritățile fiscale publice a TVA-ului de la persoana cea mai adecvată în raport cu situația avută în vedere, în special atunci când părțile la contract nu sunt situate în același stat membru sau atunci când tranzacția supusă TVA-ului privește operațiuni a căror specificitate impune identificarea unei alte persoane decât cea prevăzută la articolul 193 din această directivă (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 28).

50 Prin urmare, articolul 205 din Directiva 2006/112 permite, în principiu, statelor membre să adopte, în vederea unei colectări eficiente a TVA-ului, măsuri în temeiul cărora o altă persoană decât cea care este în mod normal obligată la plata acestei taxe în temeiul articolelor 193-200 și 202-204 din această directivă să fie ținută răspunzătoare în mod solidar pentru plata TVA-ului (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 29).

51 În speță este totuși necesar să se constate că, așa cum au arătat în mod întemeiat guvernul spaniol și Comisia, un mecanism de răspundere solidară precum cel în discuție în litigiul principal nu are ca obiect să desemneze persoana obligată la plata taxei aferente unei anumite operațiuni impozabile, în sensul articolului 205 din Directiva TVA.

52 Astfel, pe de o parte, persoana desemnată în temeiul acestui mecanism nu devine obligată la plata TVA-ului pentru o anumită operațiune impozabilă, ci răspunde în solidar pentru totalitatea sau pentru o parte a datoriilor privind TVA-ul ale unei persoane juridice, independent de operațiunile impozabile în cauză.

53 Pe de altă parte, domeniul de aplicare al mecanismului menționat nu se extinde la întreg TVA-ul neachitat aferent unei anumite operațiuni impozabile, ci este limitat la cuantumul cu care este sărăcit patrimoniul de către persoana juridică din cauza actelor săvârșite cu rea-credință de persoana desemnată ca fiind solidar responsabilă.

54 Un asemenea mecanism trebuie diferențiat în special de cele vizate de cererile de decizie preliminară în cauzele care au stat la baza pronunțării Hotărârii din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309), a Hotărârii din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), și a Hotărârii din 20 mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397). Spre deosebire de mecanismul în discuție în litigiul principal, aceste mecanisme desemnau o persoană ca fiind obligată în solidar la plata integrală a TVA-ului datorat pentru o anumită operațiune impozabilă, în conformitate cu articolul 205 din Directiva TVA.

55 Rezultă din cele ce precedă că articolul 205 din Directiva TVA nu este aplicabil în împrejurările din litigiul principal.

56 În al treilea rând, în ceea ce privește articolul 273 din Directiva TVA, trebuie amintit că acesta prevede că statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea.

57 În acest scop, articolul 325 alineatul (1) TFUE obligă statele membre să combată fraudă și orice altă activitate ilegală care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii prin măsuri efective și

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

disuasive [Hotărârea din 5 iunie 2018, Kolev și alții, C-612/15, EU:C:2018:392, punctul 50, și Hotărârea din 8 martie 2022, Comisia/Regatul Unit (Combaterea fraudei la subevaluare), C-213/19, EU:C:2022:167, punctul 209].

58 În temeiul Deciziei 2014/335/UE, Euratom a Consiliului din 26 mai 2014 privind sistemul de resurse proprii ale Uniunii Europene (JO 2014, L 168, p. 105), resursele proprii ale Uniunii includ, printre altele, veniturile provenite din aplicarea unei cote uniforme în cazul bazei armonizate de evaluare a TVA-ului, determinată în conformitate cu normele Uniunii. Prin urmare, există o legătură directă între colectarea veniturilor din TVA cu respectarea dreptului Uniunii aplicabil și punerea la dispoziția bugetului Uniunii a resurselor TVA corespunzătoare, de vreme ce orice lacună în colectarea celor dintâi se află potențial la originea unei reduceri a celor din urmă (Hotărârea din 5 decembrie 2017, M.A.S. și M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 31, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2019, Dzivev și alții, C-310/16, EU:C:2019:30, punctul 26).

59 Pentru a asigura protecția intereselor financiare ale Uniunii, revine statelor membre sarcina de a lua măsurile necesare pentru a garanta colectarea efectivă și integrală a resurselor proprii pe care le reprezintă veniturile provenite din aplicarea unei cote uniforme în cazul bazei armonizate de evaluare a TVA-ului (Hotărârea din 21 decembrie 2021, Euro Box Promotion și alții, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 și C-840/19, EU:C:2021:1034, punctul 182).

60 Astfel, rezultă în special din articolele 2 și 273 din Directiva TVA coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE și cu articolul 325 alineatul (1) TFUE că statele membre au obligația de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ adecvate pentru a asigura colectarea integrală a TVA-ului datorat pe teritoriile lor și pentru a combate fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 47, Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 18, și Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 37).

61 În speță, un mecanism de răspundere solidară precum cel instituit prin articolul 19 alineatul (2) din DOPK contribuie la recuperarea sumelor de TVA care nu au fost achitate de o persoană juridică impozabilă în termenele imperative stabilite de dispozițiile Directivei TVA. Un astfel de mecanism are rolul de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și/sau prevenirea evaziunii, în sensul articolului 273 din Directiva TVA, în conformitate cu obligația prevăzută la articolul 325 alineatul (1) TFUE.

62 Această constatare nu poate fi contrazisă de împrejurarea că persoanele declarate răspunzătoare în solidar în temeiul mecanismului în discuție în litigiul principal, și anume administratorul sau membrul unui organ de administrație al persoanei juridice, nu sunt ele însele, în această calitate, impozabile în scopuri de TVA.

63 În această privință, mai întâi, nu reiese din niciun element al modului de redactare a articolului 273 din Directiva TVA că obligațiile stabilite de statele membre în temeiul acestei dispoziții nu ar putea viza decât persoane impozabile în scopuri de TVA.

64 În continuare, în ceea ce privește contextul acestei dispoziții, este necesar să se arate că ea face parte din titlul XI din Directiva TVA, a cărui denumire vizează în mod explicit „obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”.

65 În sfârșit, în ceea ce privește obiectivele urmărite de articolul 273 din Directiva TVA, obligația care revine statelor membre de a lua toate măsurile necesare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului și pentru a combate fraudă, amintită la punctul 60 din prezenta hotărâre, poate impune în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

anumite împrejurări ca un stat membru să sancționeze persoane neimpozabile care participă la luarea deciziilor în cadrul unei persoane juridice impozabile, cu riscul de a compromite efectivitatea unor astfel de măsuri.

66 Rezultă din cele ce precedă că un mecanism de răspundere solidară precum cel în discuție în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al articolului 273 din Directiva TVA, interpretat în lumina articolului 325 alineatul (1) TFUE.

67 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, întrebările adresate de instanța de trimitere trebuie înțelese în sensul că se solicită interpretarea articolului 273 din Directiva TVA și a principiului proporționalității.

Cu privire la prima întrebare

68 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară pentru datoriile privind TVA-ul ale unei persoane juridice în următoarele împrejurări:

- persoana ținută responsabilă în solidar este administratorul persoanei juridice sau membru al unui organ de administrare al acesteia;
- persoana obligată să răspundă în solidar a efectuat cu rea-credință plăți din activele persoanei juridice care pot fi calificate drept distribuire disimulată a profiturilor sau a dividendelor ori cesionează aceste active cu titlu gratuit sau la un preț net inferior prețului pieței;
- actele săvârșite cu rea-credință au avut ca efect incapacitatea persoanei juridice de plăți integral sau parțial TVA-ul pe care îl datorează;
- răspunderea solidară se limitează la cuantumul cu care a fost sărăcit patrimoniul persoanei juridice ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință și
- această răspundere solidară este angajată doar cu titlu subsidiar, atunci când este imposibil de recuperat TVA-ul datorat de la persoana juridică.

69 Curtea a avut ocazia să precizeze că, în afara limitelor pe care le stabilește, articolul 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea și că el conferă, așadar, acestora o marjă de apreciere cu privire la mijloacele prin care să se asigure colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și să se combată fraudă (a se vedea în special Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 38, și Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 35).

70 În speță trebuie arătat că un mecanism de răspundere solidară precum cel în discuție în litigiul principal contribuie la recuperarea TVA-ului care nu a fost achitat de o persoană juridică impozabilă în termenele imperative stabilite de Directiva TVA, astfel încât are rolul de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și/sau de prevenire a evaziunii, în sensul articolului 273 primul paragraf din Directiva TVA. Prin urmare, un astfel de mecanism ține, în principiu, de marja de apreciere de care beneficiază statele membre la punerea în aplicare a articolului 273 din Directiva TVA.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

71 Trebuie adăugat că un atare mecanism contribuie la respectarea obligației, amintită la punctul 60 din prezenta hotărâre, ce revine fiecărui stat membru de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ adecvate pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă, în conformitate printre altele cu articolul 325 alineatul (1) TFUE.

72 Statele membre sunt însă obligate să își exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (a se vedea în special Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 35, și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, punctul 26).

73 În ceea ce privește principiul proporționalității, Curtea a statuat că statele membre trebuie să recurgă la mijloace care aduc totuși cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii vizată, permițând în același timp să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern. Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească conservarea cât mai eficient posibil a drepturilor autorităților fiscale publice, ele nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (Hotărârea din 21 decembrie 2011 Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctele 21 și 22, precum și Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C 4/20, EU:C:2021:397, punctul 33).

74 În această privință, Curtea a statuat deja că unele măsuri naționale care instituie *de facto* un sistem de răspundere solidară fără culpă depășesc ceea ce este necesar pentru conservarea drepturilor autorităților fiscale publice. Plasarea răspunderii pentru plata TVA-ului în sarcina altei persoane decât cea obligată la plata TVA-ului, fără a-i permite să evite acest lucru făcând dovada că este complet străină de acțiunile persoanei obligate la plata taxei, trebuie deci considerată incompatibilă cu principiul proporționalității. Astfel, ar fi vădit disproportionat să se impute în mod necondiționat respectivei persoane pierderile de venituri fiscale cauzate prin acțiunile unui terț obligat la plata taxei, asupra cărora ea nu are nicio influență (Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 24).

75 În aceste condiții, exercitarea posibilității statelor membre de a desemna un alt debitor solidar decât persoana impozabilă în scopuri de TVA pentru a asigura o colectare eficientă a taxei trebuie să se justifice prin relația de fapt și/sau de drept existentă între cele două persoane în cauză din perspectiva principiilor securității juridice și proporționalității. În special, revine statelor membre sarcina de a preciza împrejurările particulare în care o persoană precum destinatarul unei operațiuni impozabile trebuie să răspundă în solidar pentru plata taxei datorate de cocontractantul său, deși el a achitat-o plătind prețul operațiunii (Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 34).

76 Curtea a statuat de asemenea că împrejurările că o altă persoană decât persoana impozabilă acționat cu bună-credință, depunând toată diligența unui operator avizat, că a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere și că participarea sa la un abuz sau la o fraudă este exclusă constituie elemente care trebuie luate în considerare pentru a determina posibilitatea de a obliga în solidar această persoană să achite TVA-ul datorat (Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punctul 26, și Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctul 37).

77 În speță, trebuie să se constate că un mecanism de răspundere solidară precum cel în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

78 Mai precis, având în vedere caracteristicile sale, un astfel de mecanism nu poate fi asimilat unui sistem de răspundere solidară obiectivă, în sensul jurisprudenței citate la punctele 74-76 din prezenta hotărâre, care ar fi incompatibil cu principiul proporționalității.

79 În primul rând, persoana desemnată responsabilă în solidar trebuie să aibă calitatea de administrator sau de membru al unui organ de administrație al persoanei juridice debitoare a unor datorii privind TVA-ul neachitate și poate fi astfel considerată ca participant la luarea deciziilor în cadrul acesteia din urmă.

80 În al doilea rând, persoana desemnată răspunzătoare în solidar trebuie să fi efectuat cu rea-credință plăți din activele persoanei juridice care pot fi calificate drept distribuire disimulată a profiturilor sau a dividendelor ori să fi cesionat în tot sau în parte aceste active cu titlu gratuit sau la un preț net inferior prețului pieței.

81 În al treilea rând, trebuie să existe o legătură de cauzalitate între actele săvârșite cu rea-credință de persoana desemnată răspunzătoare în solidar și incapacitatea în care se află persoana juridică de a plăti TVA-ul pe care îl datorează.

82 În al patrulea rând, întinderea răspunderii solidare se limitează la quantumul cu care a fost sărăcit patrimoniul persoanei juridice ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință.

83 În sfârșit, în al cincilea rând, această răspundere nu este pusă în aplicare decât cu titlu subsidiar, atunci când se dovedește imposibil de recuperat TVA-ul datorat de la persoana juridică.

84 Având în vedere jurisprudența amintită la punctele 72-76 din prezenta hotărâre, trebuie să se constate că instituirea unui astfel de mecanism nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei și pentru a preveni fraudă.

85 Având în vedere cele de mai sus, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară pentru datoriile privind TVA-ul ale unei persoane juridice în următoarele împrejurări:

- persoana ținută responsabilă în solidar este administratorul persoanei juridice sau membru al unui organ de administrare al acesteia;
- persoana obligată să răspundă în solidar a efectuat cu rea-credință plăți din activele persoanei juridice care pot fi calificate drept distribuire disimulată a profiturilor sau a dividendelor ori cesionează aceste active cu titlu gratuit sau la un preț net inferior prețului pieței;
- actele săvârșite cu rea-credință au avut ca efect incapacitatea persoanei juridice de plăți integral sau parțial TVA-ul pe care îl datorează;
- răspunderea solidară se limitează la quantumul cu care a fost sărăcit patrimoniul persoanei juridice ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință și
- această răspundere solidară este angajată doar cu titlu subsidiar, atunci când este imposibil de recuperat TVA-ul datorat de la persoana juridică.

Cu privire la a doua întrebare

86 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară precum cel descris în prima întrebare, ce se extinde la dobânzile moratorii datorate de persoana juridică din cauza neplății TVA-ului în termenele imperative stabilite de această directivă.

87 În această privință, din indicațiile care figurează în decizia de trimitere reiese că mecanismul răspunderii solidară vizat de prima întrebare este limitat, ca atare, la cuantumul cu care a fost sărăcit patrimoniul persoanei juridice ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință. Reglementarea națională prevede însă, pe de altă parte, că recuperarea taxelor care nu au fost plătite în termenele prevăzute este „însoțită de dobânzi”, astfel cum se arată la punctul 11 din prezenta hotărâre, iar instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă acest dispozitiv poate fi pus în aplicare în mod accesoriu mecanismului de răspundere solidară în discuție.

88 Trebuie subliniat mai întâi că perceperea de dobânzi moratorii în caz de neplată a TVA-ului în termenele imperative stabilite de Directiva TVA contribuie la asigurarea colectării în mod corect a acestei taxe, conform articolului 273 din această directivă.

89 Astfel, perceperea unor dobânzi moratorii permite compensarea prejudiciului cauzat autorității fiscale publice prin indisponibilizarea cuantumurilor de TVA care au făcut obiectul unei plăți tardive, pentru perioada cuprinsă între data la care aceste sume sunt datorate și data la care ele sunt efectiv achitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 25).

90 În continuare, perceperea de dobânzi moratorii stimulează totodată persoanele în cauză să plătească TVA-ul în termenele imperative stabilite de Directiva TVA sau cât mai rapid posibil după expirarea acestor termene.

91 Curtea a statuat astfel că plata de dobânzi de întârziere poate constitui o sancțiune adecvată în caz de neplată a TVA-ului în termenele stabilite, în măsura în care ea nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului care constă în asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului și în prevenirea evaziunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 75, și Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091, punctul 46).

92 Prin urmare, perceperea de dobânzi moratorii contribuie la combaterea neplății în termenele stabilite a TVA-ului declarat, în conformitate cu obligația care revine statelor membre, în special în temeiul articolului 273 din Directiva TVA și al articolului 325 alineatul (1) TFUE, de a adopta toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ adecvate pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriile lor și pentru a combate fraudă.

93 În sfârșit, și pentru motivele expuse la punctele 77-84 din prezenta hotărâre, includerea de dobânzi moratorii într-un mecanism de răspundere solidară precum cel în discuție în litigiul principal este conformă cu principiul proporționalității, în măsura în care aceste dobânzi sunt aferente neplății TVA-ului în termenele imperative stabilite de Directiva TVA de către persoana juridică obligată la plata acestei taxe ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință de persoana desemnată răspunzătoare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

în solidar pentru plata TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punctele 43 și 44).

94 Astfel, după cum s-a amintit în esență la punctul 74 din prezenta hotărâre, principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune ca o altă persoană decât persoana obligată la plata TVA-ului să fie considerată răspunzătoare pentru pierderea de venituri fiscale cauzată prin acțiunile unui terț asupra cărora ea nu are nicio influență.

95 În consecință, includerea de dobânzi moratorii într-un mecanism de răspundere solidară precum cel instituit la articolul 19 alineatul (2) din DOPK nu poate fi considerată compatibilă cu principiul proporționalității decât în măsura în care aceste dobânzi sunt aferente neplății TVA-ului, în termenele imperative stabilite de Directiva TVA, ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință de persoana desemnată răspunzătoare în solidar.

96 Având în vedere cele de mai sus, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 273 din Directiva TVA și principiul proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară precum cel descris în prima întrebare, ce se extinde la dobânzile moratorii datorate de persoana juridică din cauza neplății TVA-ului în termenele imperative stabilite de această directivă ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință de persoana desemnată răspunzătoare în solidar.

Cu privire la a treia întrebare

97 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară precum cel descris în prima întrebare, ce se extinde la dobânzile moratorii datorate de persoana juridică din cauza neplății TVA-ului în termenele imperative stabilite de Directiva TVA atunci când plata cu întârziere nu este imputabilă comportamentului persoanei ținute responsabilă în solidar, ci comportamentului unei alte persoane sau survenirii unor împrejurări obiective.

98 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională nu poate interveni decât atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea din 6 noiembrie 2008, *Trespa International*, C-248/07, EU:C:2008:607, punctul 33, și Hotărârea din 22 februarie 2022, *Stichting Rookpreventie Jeugd* și alții, C-160/20, EU:C:2022:101, punctul 82).

99 În speță, punerea în aplicare a mecanismului răspunderii solidare instituit la articolul 19 alineatul (2) din DOPK, astfel cum este descris de instanța de trimitere, impune ca incapacitatea persoanei juridice de a plăti integral sau parțial datoriile sale publice să fie cauzată de acte săvârșite cu rea-credință de persoana ținută responsabilă în solidar. În consecință, recurgerea la acest mecanism exclude, prin ipoteză, ca neplata TVA-ului în termenele imperative stabilite de Directiva TVA să fie imputabilă comportamentului unei alte persoane sau survenirii unor împrejurări obiective.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

100 În plus, în ceea ce privește litigiul principal, instanța de trimitere nu a menționat comportamentul unei alte persoane sau survenirea unor împrejurări obiective care să fi determinat neplata TVA-ului în termenul stabilit.

101 În consecință, este necesar să se constate că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 98 din prezenta hotărâre, și, prin urmare, că a treia întrebare adresată este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

102 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul proporționalității

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară pentru datoriile privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) ale unei persoane juridice în următoarele împrejurări:

– persoana ținută responsabilă în solidar este administratorul persoanei juridice sau membru al unui organ de administrare al acesteia;

– persoana obligată să răspundă în solidar a efectuat cu rea-credință plăți din activele persoanei juridice care pot fi calificate drept distribuție disimulată a profiturilor sau a dividendelor ori cesionează aceste active cu titlu gratuit sau la un preț net inferior prețului pieței;

– actele săvârșite cu rea-credință au avut ca efect incapacitatea persoanei juridice de plăți integral sau parțial TVA-ul pe care îl datorează;

– răspunderea solidară se limitează la cuantumul cu care a fost sărăcit patrimoniul persoanei juridice ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință și

– această răspundere solidară este angajată doar cu titlu subsidiar, atunci când este imposibil de recuperat TVA-ul datorat de la persoana juridică.

2) Articolul 273 din Directiva 2006/112 și principiul proporționalității

trebuie interpretate în sensul că

nu se opun unei reglementări naționale care prevede un mecanism de răspundere solidară precum cel descris la punctul 1 din dispozitivul prezentei hotărâri, care se extinde la dobânzile moratorii datorate de persoana juridică din cauza neplății taxei pe valoarea adăugată în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

termenele imperative stabilite de această directivă ca urmare a actelor săvârșite cu rea-credință de persoana desemnată răspunzătoare în solidar.