

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

Cauza C-613 din 2023 Herdijk. Posibilitatea invocării răspunderii în solidar a administratorului unei persoane impozabile pentru neplata TVA din perspectiva reglementării comunitare privind sistemului comun al TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

14 noiembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – TVA datorat de o unitate persoană impozabilă – Reglementare națională care prevede răspunderea solidară a administratorului unității – Presupunție de răspundere a administratorului în cazul lipsei notificării incapacității unității de a plăti TVA-ul datorat – Principiul proporționalității ”

În cauza C-613/23 Herdijk

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 6 octombrie 2023, primită de Curte la 6 octombrie 2023, în procedura

KL

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul D. Gratsias (raportor), președinte de cameră, și domniile S. Rodin și Z. Csehi, judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: doamna A. Lamote, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 iulie 2024,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru KL, de J. F. van Dijk;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și J. M. Hoogveld, în calitate de agenți;

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

- pentru Comisia Europeană, de M. Herold și P. Vanden Heede, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea, în lumina principiului proporționalității, 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).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între KL, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de altă parte, cu privire la decizii de impunere a impozitului pe cifra de afaceri stabilit suplimentar.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 face parte din titlul XI din aceasta, care prevede obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile în legătură, printre altele, cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA), cu înregistrarea persoanei impozabile, cu facturarea, cu contabilitatea, cu declarațiile privind TVA-ul și cu declarațiile recapitulative. Această dispoziție 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 între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

Dreptul neerlandez

- 4 Articolul 36 din Invorderingswet 1990 (Legea din 1990 privind recuperarea impozitelor, denumită în continuare „Legea privind recuperarea”) prevede:

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

„1. Răspunde în solidar pentru datoriile privind impozitul pe salariu, impozitul pe cifra de afaceri, accizele, impozitele pe consum aplicate băuturilor nealcoolice, tutunul pentru mestecat și tutunul pentru prizat, taxele prevăzute la articolul 1 din [Wet belastingen op milieugrondslag (Legea de instituire a unor taxe pentru protecția mediului)] și taxa pe jocurile de noroc și pe pariuri datorate de o unitate cu personalitate juridică în sensul [Algemene wet inzake rijksbelastingen (Codul fiscal)] și cu capacitate juridică deplină, cu condiția să fie supusă impozitului pe profit: orice administrator, în conformitate cu dispozițiile alineatelor următoare.

2. De îndată ce constată că nu poate plăti impozitul pe salarii, impozitul pe cifra de afaceri, accizele, taxa pe consumul de băuturi nealcoolice, taxa pe consumul de tutun de mestecat sau tutun de prizat, una dintre taxele menționate la articolul 1 din Legea de instituire a unor taxe pentru protecția mediului sau taxa pe jocurile de noroc și pe pariuri, unitatea menționată la alineatul 1 este obligată să notifice acest lucru în scris administrației fiscale și, la cererea acesteia, să transmită și să prezinte informații și documente suplimentare. Orice administrator este împuternicit să îndeplinească această obligație în numele unității. Modalitățile referitoare la conținutul acestei notificări, la natura și la conținutul informațiilor care trebuie transmise și ale documentelor care trebuie prezentate, precum și la termenele stabilite pentru efectuarea notificării, la transmiterea informațiilor și la prezentarea documentelor sunt stabilite prin sau în temeiul unui decret cu aplicabilitate generală.

3. În cazul în care unitatea și-a îndeplinit în mod corespunzător obligația care îi revine în temeiul alineatului 2, un administrator este răspunzător în cazul în care se dovedește suficient că neplata datoriei fiscale este consecința unei administrări defectuoase vădite care îi este imputabilă în cursul celor trei ani care precedă notificării.

4. În cazul în care unitatea nu și-a îndeplinit sau nu și-a îndeplinit în mod corespunzător obligația care îi revine în temeiul alineatului 2, un administrator răspunde în conformitate cu dispozițiile alineatului 3, înțelegându-se că se presupune că neplata a avut loc din cauza sa și că perioada de trei ani se consideră că începe să curgă de la data la care unitatea nu a efectuat plata. Este autorizat să răstoarne această prezumție numai administratorul care dovedește în mod suficient că nu îi este imputabilă neîndeplinirea de către unitate a obligației care îi revine în temeiul alineatului 2.

[...]

6. A doua teză a alineatului 4 nu se aplică fostului administrator.

[...]”

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

- 5 Articolul 7 din Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (Decretul de punere în aplicare a Legii din 1990 privind recuperarea impozitelor) are următorul cuprins:
- „1. Notificarea prevăzută la articolul 36 alineatul 2 din Legea [privind recuperarea] are loc cel târziu în termen de două săptămâni de la data la care impozitul datorat ar fi trebuit decontat sau achitat în temeiul articolului 19 din Codul fiscal [...]
2. În caz de incapacitate de plată referitoare la o decizie de impunere privind impozite stabilite suplimentar emisă ca urmare a faptului că impozitul datorat este mai mare decât cel care, potrivit declarației, a fost sau ar fi trebuit să fie decontat sau achitat și dacă acest fapt nu este imputabil dolului sau unei culpe grave a unității, notificarea poate avea loc, prin derogare de la alineatul 1, în termen de cel mult două săptămâni de la expirarea termenului stabilit prin această decizie.
3. Notificarea precizează împrejurările care au determinat nedecontarea sau neachitarea, în declarație, a impozitului datorat sau neplata acestuia.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 6 KL era administrator și acționar unic al unei societăți holding. Până la 29 martie 2019, societatea holding era administrator și acționar unic al unei societăți de exploatare. La acea dată, societatea holding a cesionat unui terț părțile sociale pe care le deținea în societatea de exploatare.
- 7 Societății de exploatare i s-au adresat decizii de impunere privind impozitul pe salarii stabilit suplimentar pentru lunile decembrie 2018-februarie 2019 și decizii de impunere privind impozitul pe cifra de afaceri stabilit suplimentar pentru lunile noiembrie 2018-februarie 2019. Aceste decizii au avut la bază declarațiile depuse de societatea de exploatare. Societatea de exploatare nu a achitat respectivele impozite stabilite suplimentar.
- 8 Prin decizia din 5 iulie 2019, Ontvanger van de Belastingdienst (administrația fiscală, Țările de Jos) a stabilit că KL era răspunzător, în temeiul articolului 36 din Legea privind recuperarea, pentru impozitele stabilite suplimentar neachitate. Acesta a considerat de asemenea că KL este răspunzător pentru plata dobânzilor fiscale menționate în deciziile de impunere a impozitelor stabilite suplimentar, precum și pentru plata cheltuielilor imputate.
- 9 KL a contestat decizia din 5 iulie 2019 la rechtbank Den Haag (Tribunalul din Haga, Țările de Jos), care i-a respins acțiunea. Prin hotărârea din 1 iulie 2021, pronunțată în urma apelului declarat de KL împotriva hotărârii acestei instanțe, Gerechtshof Den Haag (Curtea de Apel din Haga, Țările de Jos) a constatat că societatea de

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

exploatare nu și-a îndeplinit obligația de notificare, în sensul articolului 36 alineatul 2 din Legea privind recuperarea, pentru impozitele pe salarii și impozitul pe cifra de afaceri pe care le datora pentru perioadele menționate la punctul 7 din prezenta hotărâre.

- 10 Gerechtshof Den Haag (Curtea de Apel din Haga) a statuat însă că KL fusese considerat în mod eronat răspunzător pentru impozitele pe salarii și pentru impozitul pe cifra de afaceri datorate pentru luna februarie 2019, din moment ce acesta demisionase din funcția sa de administrator al societății holding cu efect de la 29 martie 2019. Astfel, la această din urmă dată, termenul acordat pentru notificarea incapacității de plată a impozitului datorat pentru luna februarie 2019 nu expirase încă. În consecință, pentru luna respectivă s-ar fi impus calificarea lui KL drept fost administrator, în sensul articolului 36 alineatul 6 din Legea privind recuperarea. Această instanță l-a autorizat astfel pe KL să răstoarne, aducând probele corespunzătoare, prezumția stabilită la articolul 36 alineatul 4 prima teză din această lege, în temeiul căreia neplata datoriilor fiscale este imputabilă administratorului. Potrivit acestei instanțe, KL a reușit să răstoarne această prezumție.
- 11 În schimb, instanța menționată a statuat că KL trebuia să răspundă pentru datoriile privind impozitele pe salarii și impozitul pe cifra de afaceri aferente lunilor noiembrie 2018-ianuarie 2019, în cursul cărora, pe de o parte, KL era administrator în exercițiu al holdingului și, pe de altă parte, societatea de exploatare nu notificase în mod corespunzător incapacitatea sa de plată a acestor impozite. Din aceasta ar fi rezultat că neplata datoriilor fiscale era considerată a fi cauzată de o administrare defectuoasă vădită din partea lui KL, care nu dovedise că această omisiune nu îi era imputabilă.
- 12 Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), care este instanța de trimitere, a fost sesizată cu recurs împotriva hotărârii din 1 iulie 2021. Această instanță arată că, potrivit articolului 36 din Legea privind recuperarea, obligația de notificare prevăzută la alineatul 2 al acestui articol trebuie îndeplinită în conformitate cu cerințele prevăzute la articolul menționat. Dacă unitatea și-a îndeplinit această obligație, răspunderea administratorului pentru plata datoriei fiscale a unității nu ar fi angajată decât dacă autoritatea fiscală dovedește că neplata acestei datorii de către unitate este rezultatul unei administrări defectuoase vădite a administratorului. În schimb, dacă unitatea nu și-a îndeplinit în mod corespunzător obligația menționată, s-ar considera că neplata datoriilor fiscale își are cauza în administrarea defectuoasă vădită a administratorului. Administratorul nu ar avea posibilitatea să răstoarne această prezumție decât dacă dovedește mai întâi că nu este responsabil de faptul că unitatea nu și-a îndeplinit în mod corespunzător obligația de notificare. Potrivit indicațiilor furnizate de

instanța de trimitere, jurisprudența națională admite că această împrejurare poate fi considerată dovedită în caz de boală sau de accident sau atunci când administratorul s-a bazat pe opinia unui terț pe care era îndreptățit să îl considere ca fiind suficient de expert în materie.

- 13 Astfel, numai în caz de forță majoră sau dacă s-a bazat cu bună-credință pe opinia unui terț pe care era îndreptățit să îl considere ca fiind suficient de expert în materie administratorul va putea stabili în mod corespunzător că nu poate fi ținut răspunzător pentru neîndeplinirea de către unitate a obligației de notificare care îi revenea acesteia din urmă. Potrivit instanței de trimitere, ar fi vorba despre împrejurări atât de excepționale încât, în marea majoritate a cazurilor în care unitatea nu și-a îndeplinit obligația de notificare sau nu și-a îndeplinit această obligație în conformitate cu Legea privind recuperarea, un administrator nu ar putea, practic, să facă dovada necesară.
- 14 Potrivit acestei instanțe, acest mecanism de răspundere solidară intră în domeniul de aplicare al articolului 273 din Directiva 2006/112. Instanța menționată amintește, în plus, că un sistem de răspundere obiectivă depășește în principiu ceea ce este necesar pentru prezervarea drepturilor trezoreriei publice și că un asemenea sistem încalcă, așadar, principiul proporționalității, astfel cum este consacrat în dreptul Uniunii. Acest principiu ar fi, în orice caz, încălcat dacă persoana considerată, în lipsa oricărei culpe, răspunzătoare pentru plata taxelor este total străină de acțiunile persoanei obligate la plată, asupra căreia nu are nicio influență. Cu toate acestea, din moment ce exercită cel puțin o anumită influență asupra acțiunilor sau a omisiunilor unității obligate la plata taxei, administratorul nu poate fi considerat o persoană complet străină de aceasta. S-ar pune, așadar, problema dacă aceste elemente sunt suficiente pentru a constata că o răspundere aproape obiectivă a administratorului unei unități care nu a notificat în mod corespunzător incapacitatea sa de plată a impozitului pe cifra de afaceri este compatibilă cu principiul proporționalității, astfel cum este consacrat în dreptul Uniunii.
- 15 Potrivit instanței de trimitere, această întrebare ar fi cu atât mai pertinentă cu cât din hotărârea pronunțată de Gerechtshof Den Haag (Curtea de Apel din Haga) ar reieși că KL nu a dat dovadă de o administrare defectuoasă vădită în perioada pentru care unitatea nu și-a îndeplinit obligația de notificare. Ar rezulta că KL a 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 era exclusă.
- 16 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Principiul proporționalității din dreptul Uniunii se opune unei reglementări precum cea prevăzută la articolul 36 alineatul 4 din Legea [privind recuperarea], care face ca pentru administratorul unei unități care nu și-a îndeplinit sau și-a îndeplinit în mod incorect obligația de notificare a incapacității de plată către organismul de colectare din cadrul administrației fiscale să fie, practic, extrem de dificil să evite răspunderea pentru datoriile fiscale ale unității, inclusiv datoriile legate de impozitul pe cifra de afaceri?
- 2) Pentru a răspunde la prima întrebare, este relevant că administratorul a 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 273 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale potrivit căreia administratorul unei unități care nu a respectat obligația de a notifica incapacitatea sa de a plăti o datorie privind TVA-ul trebuie, pentru a se libera de răspunderea sa solidară pentru plata acestei datorii, să demonstreze că neîndeplinirea acestei obligații de notificare nu îi este imputabilă.
- 18 Trebuie arătat că un mecanism de răspundere solidară precum cel în discuție în litigiul principal urmărește să faciliteze recuperarea TVA-ului care nu a fost achitat de o persoană juridică impozabilă în termenele imperative stabilite de Directiva 2006/112, astfel încât contribuie la asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului. Prin urmare, un astfel de mecanism ține în principiu de marja de apreciere de care beneficiază statele membre în cadrul punerii în aplicare a articolului 273 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 61 și 69).
- 19 Această constatare nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea că persoana declarată răspunzătoare în solidar, și anume administratorul persoanei juridice, nu este ea însăși, în această calitate, persoană impozabilă în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 62).

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

- 20 În această privință și mai întâi, din modul de redactare a articolului 273 din Directiva 2006/112 nu reiese că obligațiile stabilite de statele membre în temeiul acestei dispoziții nu ar putea viza decât persoane impozabile în scopuri de TVA (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 63).
- 21 Apoi, această dispoziție face parte din titlul XI din Directiva 2006/112, a cărui denumire vizează în mod explicit „obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile” (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 64).
- 22 În sfârșit, obligația care revine statelor membre de a lua toate măsurile necesare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului poate impune în anumite împrejurări ca un stat membru să considere răspunzătoare persoane neimpozabile care participă la luarea deciziilor în cadrul unei persoane juridice impozabile, în caz contrar existând riscul de a compromite efectivitatea unor asemenea măsuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 65).
- 23 În afara limitelor pe care le stabilește în ceea ce privește respectarea egalității de tratament și interdicția de a prevedea formalități în legătură cu trecerea frontierelor, articolul 273 din Directiva 2006/112 nu precizează obligațiile pe care statele membre pot să le prevadă. Prin urmare, el le conferă acestora o marjă de apreciere în ceea ce privește mijloacele destinate să asigure colectarea în integralitate a TVA-ului datorat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 69 și jurisprudența citată).
- 24 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. Acest principiu presupune că statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând să se atingă în mod eficace obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite de legislația Uniunii vizată. Astfel, deși este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească conservarea cât mai eficace posibil a drepturilor trezoreriei publice, ele nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctele 72 și 73, precum și jurisprudența citată).

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

- 25 În această privință, măsurile naționale care instituie un sistem de răspundere solidară obiectivă depășesc ceea ce este necesar pentru protecția drepturilor trezoreriei publice. Plasarea răspunderii pentru plata TVA-ului în sarcina altei persoane decât cea obligată la plata acestuia, fără a-i permite să evite acest lucru făcând dovada faptului că este complet străină de acțiunile acestei persoane obligate la plată, trebuie, așadar, să fie considerată incompatibilă cu principiul proporționalității. Astfel, ar fi vădit disproporționat să se impute în mod necondiționat respectivei persoane pierderea de venituri fiscale cauzată prin acțiunile unui terț persoană impozabilă asupra căroră ea nu are nicio influență (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 74 și jurisprudența citată).
- 26 În aceste condiții, exercitarea posibilității statelor membre de a desemna un alt debitor solidar decât persoana obligată la plata taxei pentru a asigura o colectare eficace a acesteia din urmă trebuie să se justifice prin relația factuală și/sau juridică existentă între cele două persoane în cauză din perspectiva principiilor securității juridice și proporționalității (Hotărârea din 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 75).
- 27 Împrejurările că o altă persoană decât persoana obligată la plata taxei a 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 13 octombrie 2022, Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, punctul 76).
- 28 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că regimul răspunderii solidară în discuție în litigiul principal are următoarele caracteristici.
- 29 În primul rând, persoana desemnată răspunzătoare în solidar trebuie să aibă calitatea de administrator al unității care este persoană impozabilă, debitoare a TVA-ului neachitat. Prin urmare, se poate considera că această persoană participă la luarea deciziilor în cadrul acesteia din urmă, ceea ce exclude considerarea ei ca fiind cu totul străină de acțiunile unității respective.
- 30 În al doilea rând, în cazul în care unitatea menționată a procedat în mod corespunzător la notificarea incapacității sale de a plăti o datorie fiscală, administratorul în cauză nu răspunde în solidar pentru plata datoriei aferente, cu excepția cazului în care autoritatea fiscală stabilește că neplata rezultă dintr-o

administrare defectuoasă vădită a administratorului în cursul celor trei ani care precedă data notificării.

- 31 În al treilea rând, astfel cum a arătat guvernul neerlandez în observațiile sale, această obligație de notificare urmărește un obiectiv legitim specific, de o anumită importanță, care impune ca autoritatea fiscală să fie informată la timp cu privire la orice incapacitate de plată în scopul de a examina posibilitatea de a adopta măsuri adecvate pentru a evita sau a limita o pierdere de venituri fiscale.
- 32 În al patrulea rând, notificarea incapacității de a plăti o datorie fiscală nu pare să prezinte dificultăți deosebite nici în ceea ce privește forma sa, nici în ceea ce privește conținutul impus și, în plus, poate fi completată ulterior la cererea autorității fiscale.
- 33 În al cincilea rând, prezumția răspunderii administratorului rezultate dintr-o administrare defectuoasă vădită, care nu este aplicabilă decât în caz de nerespectare a obligației de notificare, poate fi răsturnată, cu condiția ca acest administrator să dovedească în prealabil că această nerespectare nu îi este imputabilă. Această ultimă condiție nu este aplicabilă în raport cu fostul administrator care nu mai era în funcție la data expirării termenului de notificare, acesta putând răsturna prezumția gestiunii defectuoase vădite pentru perioada vizată de declarația de TVA fără a trebui să dovedească în prealabil că nerespectarea obligației de notificare nu îi era imputabilă.
- 34 Din moment ce nu pare excesiv de dificil pentru o unitate sau, dacă este cazul, pentru administratorul acesteia să respecte obligația de notificare prevăzută de dreptul neerlandez și să evite astfel, în principiu, angajarea răspunderii acestuia din urmă pentru datoriile unității cu titlu de TVA, se poate considera că nerespectarea acestei obligații constituie un comportament culpabil. În plus, astfel cum observă guvernul neerlandez, consecințele acestui comportament ar rămâne în mare măsură teoretice dacă administratorul s-ar putea sustrage de la acestea justificând nerespectarea obligației de notificare altfel decât prin împrejurări care demonstrează că nu îi este imputabilă.
- 35 Cu toate acestea, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe în special cu privire la faptul că este, în opinia sa, „extrem de dificil” ca un administrator să demonstreze că neîndeplinirea obligației de notificare a incapacității de plată nu îi este imputabilă.
- 36 În această privință, ținând seama de principiul proporționalității, pe care statele membre trebuie să îl respecte atunci când desemnează un alt debitor solidar decât persoana obligată la plata taxei, decăderea din drept survenită ca urmare a nerespectării unui termen trebuie în orice caz să rămână inopozabilă persoanei 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

cauză dacă aceasta din urmă demonstrează că nerespectarea în discuție nu îi este imputabilă, posibilitatea unei astfel de demonstrări trebuind să nu fie pur teoretică din cauza unei interpretări excesiv de largi a noțiunii de imputabilitate de către administrație sau de către instanțele naționale.

- 37 Or, în primul rând, din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că administratorul unității care nu a îndeplinit obligația de a notifica incapacitatea sa de a plăti o datorie cu titlu de TVA poate dovedi împrejurările care îi permit să demonstreze că nu este responsabil de faptul că unitatea nu și-a îndeplinit această obligație.
- 38 În al doilea rând, potrivit aceluiași indicații, constituie astfel de împrejurări nu numai cazurile de forță majoră, ci și faptul că administratorul s-a bazat pe opinia unui terț pe care era îndreptățit să îl considere ca fiind suficient de expert în materie.
- 39 În al treilea rând, articolul 36 alineatul 4 a doua teză din Legea privind recuperarea nu stabilește o listă limitativă a împrejurărilor pe care administratorul le poate invoca, ceea ce lasă să se presupună că acesta se poate întemeia pe orice împrejurare susceptibilă să dovedească în mod suficient că neîndeplinirea de către unitate a obligației de notificare a incapacității sale de plată nu îi este imputabilă.
- 40 De altfel, din cererea de decizie preliminară reiese că, în cazul în care administratorul reușește să dovedească faptul că nerespectarea acestei obligații nu îi este imputabilă, acestuia îi este de asemenea permis să demonstreze că incapacitatea de plată a unității nu rezultă dintr-o administrare defectuoasă vădită din partea sa în cursul celor trei ani care precedă data scadenței plății. Din moment ce, în această ipoteză, administratorul nu trebuie să invoce decât împrejurări care exclud o administrare defectuoasă vădită din partea sa, faptul de a suporta sarcina acestei probe nu pare să reprezinte o obligație procedurală excesivă sau contrară jurisprudenței menționate la punctul 25 din prezenta hotărâre.
- 41 În consecință, se impune ca la prima întrebare să se răspundă că articolul 273 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale potrivit căreia administratorul unei unități care nu a respectat obligația de a notifica incapacitatea sa de a plăti o datorie privind TVA-ul trebuie, pentru a se libera de răspunderea sa solidară pentru plata acestei datorii, să demonstreze că neîndeplinirea acestei obligații de notificare nu îi este imputabilă, cu condiția ca reglementarea în discuție să nu limiteze posibilitatea de a demonstra această împrejurare numai la cazurile de forță majoră, ci să permită administratorului să invoce orice împrejurare susceptibilă să demonstreze că nu este răspunzător pentru nerespectarea obligației de notificare menționate.

Cu privire la a doua întrebare

- 42 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența Curții să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate, extrăgând din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și mai ales din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului [Hotărârea din 29 iulie 2024, CU și ND (Asistență socială – Discriminare indirectă), C-112/22 și C-223/22, EU:C:2024:636, punctul 30, precum și jurisprudența citată].
- 43 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că KL a fost considerat drept fost administrator al unității debitoare a TVA-ului stabilit suplimentar pentru luna februarie 2019 pentru motivul că termenul pentru notificarea incapacității unității de a plăti TVA-ul datorat pentru această lună nu expirase încă la data la care demisia lui KL din funcția de administrator a intrat în vigoare.
- 44 Astfel, în temeiul articolului 36 alineatul 6 din Legea privind recuperarea, lui KL i s-a permis să demonstreze că neplata datoriei cu titlu de TVA datorat pentru luna respectivă nu era consecința unei administrări defectuoase evidente care i-ar fi fost imputabilă în cursul celor trei ani care au precedat expirarea termenului de plată pentru aceeași lună. Astfel cum arată instanța de trimitere, Gerechtshof Den Haag (Curtea de Apel din Haga) a statuat că KL a putut face această dovadă, că acesta a 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 era exclusă.
- 45 Cu toate acestea, KL exercita funcția de administrator al unității în lunile noiembrie și decembrie 2018, precum și în luna ianuarie 2019 și nu a putut demonstra că neîndeplinirea obligației de notificare a incapacității de plată a acestei unități nu îi era imputabilă, după cum impune articolul 36 alineatul 4 din Legea privind recuperarea. Astfel, în temeiul acestei dispoziții, nu i s-a permis să demonstreze că neplata datoriei privind TVA-ul aferent acestor luni nu era consecința unei administrări defectuoase vădite din partea sa în cursul celor trei ani care precedă expirarea termenului de plată pentru aceleași luni. În consecință, KL a fost considerat răspunzător în solidar pentru datoriile unității al cărei administrator era în lunile noiembrie și decembrie 2018, precum și în luna ianuarie 2019.
- 46 Având în vedere cele ce precedă, este necesar să se considere că, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească

dacă articolul 273 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care are ca efect faptul că administratorul unei unități care a omis să notifice incapacitatea de plată a acesteia rămâne răspunzător în solidar pentru plata unei datorii cu titlu de TVA aferente unei perioade specifice, deși a fost liberat de o datorie cu același titlu aferentă unei perioade imediat ulterioare după ce a putut demonstra că a acționat cu bună-credință și că a depus, în cei trei ani precedenți, toată diligența cerută unui operator avizat pentru a preveni incapacitatea unității de a-și onora obligațiile și că participarea sa la un abuz sau la o fraudă este exclusă.

- 47 În această privință, în primul rând, astfel cum s-a arătat la punctele 31, 32 și 34 din prezenta hotărâre, o obligație precum cea prevăzută de dreptul neerlandez de a notifica incapacitatea de plată urmărește un obiectiv legitim care constă în informarea rapidă a autorității fiscale cu privire la orice incapacitate de plată, iar respectarea sa nu prezintă dificultăți deosebite, astfel încât trebuie să se considere că nerespectarea acestei obligații constituie un comportament culpabil.
- 48 În al doilea rând, astfel cum rezultă din cuprinsul articolului 7 din Decretul de punere în aplicare a Legii din 1990 privind recuperarea, notificarea incapacității de plată trebuie efectuată în termen de cel mult două săptămâni de la scadența plății taxei datorate. Această normă implică faptul că, deși, astfel cum a arătat guvernul neerlandez în observațiile sale, administrația fiscală poate considera că o asemenea notificare este valabilă pentru mai multe perioade fiscale ulterioare, o perioadă fiscală anterioară, neacoperită de această notificare, își păstrează autonomia în ceea ce privește eventuala răspundere solidară a administratorului unității persoană impozabilă. Acest lucru este valabil și în cazul perioadei de referință de trei ani în raport cu care se va examina, potrivit articolului 36 alineatul 3 din Legea privind recuperarea, dacă incapacitatea de plată este rezultatul unei gestionări defectuoase vădite a administratorului.
- 49 Astfel, deși o reglementare națională precum cea aplicabilă în cauza principală, care implică o autonomie a perioadelor fiscale, este susceptibilă să determine răspunderea solidară a administratorului unei unități în cazul omiterii notificării incapacității de plată a datoriilor acesteia din urmă, această consecință este atenuată de faptul că, în anumite împrejurări, autonomia perioadelor fiscale este de asemenea susceptibilă să limiteze răspunderea acestui administrator. În fapt, răspunderea solidară a administratorului menționat, care, în conformitate cu articolul 36 alineatul 4 din Legea privind recuperarea, este stabilită atunci când acesta nu s-a asigurat că unitatea notifică incapacitatea sa de plată, nu își produce efectele decât pentru perioada aferentă notificării omise, fără a afecta o perioadă

ulterioară pentru care această unitate a notificat în mod corespunzător incapacitatea de plată.

- 50 Din cele de mai sus rezultă că nu se poate considera că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal, care implică autonomia fiecărei perioade fiscale pentru care există o obligație de notificare, depășește ceea ce este necesar pentru colectarea în mod corect a TVA-ului pentru simplul fapt că aplicarea sa poate avea consecințe negative pentru administratorul unei unități care a omis să notifice incapacitatea sa de plată pentru o anumită perioadă, deși acesta și-a exercitat, în fond, funcția cu bună-credință și fără a săvârși vreun abuz sau vreo fraudă.
- 51 Se impune, așadar, să se răspundă la a doua întrebare că articolul 273 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care are ca efect faptul că administratorul unei unități care a omis să notifice incapacitatea de plată a acesteia rămâne răspunzător în solidar pentru plata unei datorii cu titlu de TVA aferente unei perioade specifice, deși a fost liberat de o datorie cu același titlu aferentă unei perioade imediat ulterioare după ce a putut demonstra că a acționat cu bună-credință și că a depus, în cei trei ani precedenți, toată diligența cerută unui operator avizat pentru a preveni incapacitatea unității de a-și onora obligațiile și că participarea sa la un abuz sau la o fraudă este exclusă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 52 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 zecea) declară:

- 1) **Articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citit în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale potrivit căreia administratorul unei unități care nu a respectat obligația de a notifica incapacitatea sa de a plăti o datorie privind taxa pe valoarea adăugată trebuie, pentru a se libera de răspunderea sa solidară pentru plata acestei datorii, să**

demonstreze că neîndeplinirea acestei obligații de notificare nu îi este imputabilă, cu condiția ca reglementarea în discuție să nu limiteze posibilitatea de a demonstra această împrejurare numai la cazurile de forță majoră, ci să permită administratorului să invoce orice împrejurare susceptibilă să demonstreze că nu este răspunzător pentru nerespectarea obligației de notificare menționate.

2) Articolul 273 din Directiva 2006/112, citit în lumina principiului proporționalității,

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune unei reglementări naționale care are ca efect faptul că administratorul unei unități care a omis să notifice incapacitatea de plată a acesteia rămâne răspunzător în solidar pentru plata unei datorii cu titlu de taxă pe valoarea adăugată aferente unei perioade specifice, deși a fost liberat de o datorie cu același titlu aferentă unei perioade imediat ulterioare după ce a putut demonstra că a acționat cu bună-credință și că a depus, în cei trei ani precedenți, toată diligența cerută unui operator avizat pentru a preveni incapacitatea unității de a-și onora obligațiile și că participarea sa la un abuz sau la o fraudă este exclusă.