Concordatul preventiv şi plăţile reduse de TVA. Actualizarea despăgubirilor conform Legii nr. 9/1998. Impozitarea veniturilor obţinute din străinătate

Concordatul preventiv şi plăţile reduse de TVA. În data de 7 aprilie 2016, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene s-a pronunţat în cauza C-546/14, *Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., în lichidare*, într-o cauză ce a implicat o plată parţială a creanţelor reprezentând TVA asociată unei propuneri de concordat preventiv. Astfel, în Italia, procedura concordatului preventiv, la care participă Ministerul Public, este inițiată printr-o cerere adresată de comerciant instanței competente. Aceasta din urmă se pronunță mai întâi cu privire la admisibilitatea cererii pe baza evaluării îndeplinirii condițiilor legale privind concordatul preventiv. În continuare, creditorii cărora debitorul nu le propune plata integrală a creanței sunt chemați să voteze propunerea concordatului preventiv, care trebuie să fie aprobată de creditorii admiși la vot reprezentând majoritatea cuantumului total al creanțelor lor. În sfârșit, dacă majoritatea este întrunită, instanța omologhează concordatul preventiv după ce, eventual, soluționează opozițiile creditorilor care nu sunt de acord cu oferta și verifică din nou întrunirea condițiilor prevăzute de lege. Concordatul preventiv astfel omologat devine obligatoriu pentru toți creditorii. Articolul 182ter din Legea italiană privind falimentul, intitulat „Tranzacție fiscală”, prevede că, prin planul prevăzut la art. 160 din această lege, debitorul poate propune plata parțială și/sau amânată a impozitelor și a creanțelor accesorii ale

administrației financiare a statului, precum și a contribuțiilor și a creanțelor accesorii solicitate de instituțiile de asigurări sociale obligatorii, în ceea ce privește partea din creanțe care are o natură chirografară, chiar dacă nu sunt înscrise pe rol, cu excepția impozitelor care constituie resurse proprii ale Uniunii Europene. În ceea ce privește, însă, TVA-ul și reținerile operate, dar neplătite, propunerea făcută de debitor nu poate să prevadă decât o amânare a plății.

La 22 mai 2014, Degano Trasporti a prezentat instanței de trimitere o propunere de încheiere a unui concordat preventiv. Ca urmare a dificultăților financiare cu care se confruntă, aceasta dorea să își lichideze astfel patrimoniul pentru a plăti în integralitate anumiți creditori privilegiați și parțial creditorii chirografari și anumiți creditori privilegiați de rang inferior care, în opinia sa, nu ar putea în orice caz să își recupereze integral creanțele dacă s-ar deschide procedura falimentului. Printre aceste ultime creanțe figurează o datorie de TVA pe care Degano Trasporti propunea să o plătească parțial.

Instanța de trimitere a arătat că art. 182ter din Legea privind falimentul interzice ca, în cadrul unei tranzacții fiscale, să se convină o plată parțială a creanțelor statului privind TVA-ul, care sunt considerate creanțe privilegiate de rangul 19, și nu permite decât o eșalonare a plății acestor creanțe. Aceasta arată că, potrivit jurisprudenței Curţii de Casaţie din Italia, această interdicție, deși este prevăzută la art. 182ter din Legea privind falimentul care reglementează tranzacția fiscală, operează în toate situațiile, iar de la ea nu se poate deroga nici chiar în contextul unei oferte de concordat preventiv. O astfel de interpretare a dreptului intern se impune, potrivit acestei din urmă instanțe, având în vedere dreptul Uniunii, în special art. 4 alin. (3) TUE și Directiva TVA. Tribunalul din Udine a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare

preliminară:

„Principiile și normele conținute la art. 4 alin. (3) TUE și în Directiva TVA, astfel cum au fost deja interpretate în Hotărârile Curții *Comisia/Italia* (afacerea C-132/06, EU:C:2008:412), *Comisia/Italia* (afacerea C-174/07, EU:C:2008:704) şi *Belvedere Costruzioni* (afacerea C-500/10, EU:C:2012:186), trebuie interpretate şi în sensul că se opun unei dispoziţii de drept intern (şi, așadar, în speță, unei interpretări a art. 162 și 182ter din Legea privind falimentul) care ar permite să se constate admisibilitatea unei oferte de concordat preventiv care prevede, odată cu lichidarea patrimoniului debitorului, plata doar parțială a creanței statului privind TVA-ul, în măsura în care nu se recurge la instrumentul tranzacţiei fiscale şi, pe baza constatărilor unui expert independent și în urma controlului formal al instanței, nu se estimează că plata acelei creanțe ar fi superioară în cazul lichidării prin procedura falimentului?”

Prin hotărârea pronunţată la data de 7 aprilie 2016, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene a statuat că acceptarea unei plăți parțiale a creanței privind TVA-ul, efectuată de un comerciant aflat în stare de insolvență în cadrul unei proceduri de concordat preventiv, care, spre deosebire de măsurile în discuție în cauzele în care au fost pronunțate Hotărârile *Comisia vs. Italia* (afacerea C-132/06, EU:C:2008:412) și*Comisia vs. Italia* (afacerea C-174/07, EU:C:2008:704), la care se referă instanţa de trimitere, nu reprezintă o renunțare generală și nediferențiată la colectarea TVA-ului, nu este contrară obligației ce revine statelor membre de a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor, precum şi colectarea eficientă a resurselor proprii ale Uniunii. După cum rezultă din lectura par. 25 din hotărârea Curţii, procedura concordatului preventiv permite în esenţă stabilirea faptului că, din cauza stării de insolvență în care se află comerciantul, statul membru în cauză nu poate

să își recupereze creanța de TVA într-o proporție mai avantajoasă.

Conform art. 24 alin. (5) din Legea nr. 85/2014, în România, într-o procedură de concordat preventiv, în cazul proiectului de concordat prin care se propun reduceri ale creanţelor bugetare, este obligatorie prezentarea rezultatelor testului creditorului privat [definit la art. 5 alin. (1) pct. 71 din Legea nr. 85/2016]. În măsura în care acest test al creditorului privat poate releva faptul că statul nu poate să îşi recupereze creanţa de TVA într-o proporţie mai avantajoasă, se va considera că propunerea de reducere a creanţei bugetare este validă şi poate fi acceptată ca atare.

Actualizarea despăgubirilor conform Legii nr. 9/1998. Instanţele naţionale au soluţionat în timp mai multe litigii legate de actualizarea despăgubirilor prevăzute de Legea nr. 9/1998 în favoarea persoanelor strămutate din Cadrilater în 1940 sau a moştenitorilor acestora. În lumina art. 8 alin. (2) din lege, cuantumul despăgubirilor trebuia actualizat cu indicele preţurilor de consum pentru perioada cuprinsă între data emiterii hotărârii comisiei judeţene de stabilire a despăgubirilor şi data plăţii efective. Acest mecanism de actualizare a despăgubirilor a fost de altfel confirmat printr-o hotărâre pronunţată într-un recurs în interesul legii de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie la data de 19 martie 2007.

Prin hotărârea pronunţată la data de 5 aprilie 2016 în afacerea *Guţă Teodor Teodorescu c. România*, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a reţinut faptul că prin mai multe hotărâri ale instanţelor naţionale s-a recunoscut dreptul la actualizarea despăgubirilor. Cu toate acestea, printr-o hotărâre din anul 2005, Curtea de Apel Bucureşti a decis în sens contrar. În aceste condiţii, având în vedere faptul că reglementarea naţională era neîndoielnică (CEDO s-a referit, *expressis verbis*, la formula utilizată de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie) şi că divergenţa de jurisprudenţă nu era

în niciun fel justificată, Curtea a reţinut existenţa unei violări a dreptului la respectul proprietăţii prevăzut de art. 1 din Protocolul adiţional nr. 1.

Această hotărâre prezintă importanţă pentru mai multe litigii aflate pe rolul instanţelor naţionale, chiar şi după apariţia Legii nr. 164/2014, în care se solicită actualizarea despăgubirilor deja acordate sau care fac obiectul unei eşalonări la plată pentru o perioadă de 5 ani, în conformitate cu prevederile art. 8 alin. (2) din Legea nr. 9/1998, în forma anterioară modificărilor aduse prin Legea nr. 164/2004.

Impozitarea veniturilor obţinute din străinătate. În lumina prevederilor art. 59 şi următoarele din Codul fiscal, rezidenţii români datorează impozit pe venit în România pentru „beneficiul mondial”, adică pentru toate veniturile obţinute din România şi din străinătate. Prin urmare, alături de veniturile obţinute din România, aceste persoane au obligaţia de a declara în România, în scop fiscal, toate veniturile obţinute din străinătate. De la această regulă există o excepţie notabilă, prevăzută de art. 76 alin. (4) lit. o) Cod fiscal, anume veniturile din activităţi dependente desfăşurate într-un stat străin, inclusiv din activităţi dependente desfăşurate la bordul navelor în apele internaţionale şi indiferent de tratamentul fiscal din statul străin.

Se vor impozita deci, de principiu, veniturile obţinute într-un stat străin din cedarea folosinţei bunurilor, transferul proprietăţilor imobiliare, exercitarea unei profesii liberale sau din valorificarea unor drepturi de proprietate intelectuală. În schimb, veniturile din salarii nu vor face obiectul impozitării.

Conform prevederilor art. 131 Cod fiscal, cu ocazia determinării *in concreto* a impozitului pe venit vor fi avute în vedere şi prevederile convenţiei de evitare a dublei impuneri dintre România şi statul în cauză, dacă o asemenea convenţie există. Teoretic, evitarea dublei impozitări a

veniturilor, în România şi într-un stat străin, poate fi realizată prin două metode: (a) scutirea expresă a unui venit de impozitare în România, în cazul în care convenţia de evitare a dublei impuneri prevede acest lucru; (b) creditul fiscal, adică recunoaşterea în România a impozitului plătit în străinătate pentru aceeaşi perioadă şi pentru acelaşi venit, la nivelul impozitului datorat în România. În ambele cazuri, impozitarea în România poate fi evitată doar dacă se face dovada plăţii efective a impozitului în străinătate, prin intermediul unui document eliberat de organul fiscal din statul străin.

Acest articol a fost publicat în Newsletter-ul Costaș, Negru & Asociații.