

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-521 din 2019 CB. Inspecție fiscală și fraudă fiscală. Includerea TVA în baza de impozitare pentru o tranzacție ce constituie fraudă fiscală – în ce situație este posibilă această procedură.

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

1 iulie 2021

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Control fiscal – Prestări de servicii în cadrul unei activități de agent artistic – Operațiuni supuse TVA-ului – Operațiuni nedeclarate administrației fiscale și pentru care nu s-a emis o factură – Fraudă – Reconstituirea bazei de impozitare a impozitului pe venit – Principul neutralității TVA-ului – Includerea TVA-ului în baza de impozitare reconstituită”

În cauza C-521/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Curtea Superioară de Justiție din Galicia, Spania), prin decizia din 19 iunie 2019, primită de Curte la 8 iulie 2019, în procedura

CB

împotriva

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnii N. Wahl (raportor) și F. Biltgen, doamna L. S. Rossi și domnul J. Passer, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru CB, de C. Gómez Docampo, abogada;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 martie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 73 și 78 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 CB, pe de o parte, și Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Tribunalul Economic Administrativ Regional din Galicia, Spania), pe de altă parte, în legătură cu emiterea deciziilor de impunere și cu sancțiunile care i-au fost aplicate în cadrul unei rectificări fiscale privind impozitul pe venitul persoanelor fizice datorat pentru anii 2010-2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (7) al Directivei 2006/112 are următorul cuprins:

„Sistemul comun privind [taxa pe valoare adăugată (TVA)] este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

4 Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind [TVA].

(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

5 Articolul 73 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

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

6 Articolul 78 din aceeași directivă prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;
- (b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.”

7 Articolul 178 din Directiva 2006/112 este redactat după cum urmează:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

- (a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]

8 Potrivit articolului 193 din această directivă, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.

9 Potrivit articolului 220 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Orice persoană impozabilă se asigură că o factură este emisă fie de propria persoană sau de clientul său, fie de un terț, în numele său și pe seama sa, în următoarele cazuri:

- 1. pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pe care le-a efectuat către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă;

[...]

5. pentru orice avans care i-a fost achitat de către altă persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înainte de încheierea prestării de servicii.”

10 Potrivit articolului 226 din această directivă:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

- (6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

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

- (7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;
- (8) baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- (9) cota TVA aplicată;
- (10) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[...]"

11 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

„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.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul spaniol

12 Potrivit articolului 78 alineatul 1 din Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată) din 28 noiembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247):

„Baza de impozitare a taxei este constituită din cuantumul total al contrapartidei operațiunilor supuse acestei taxe care provine de la destinatar sau de la terțe persoane.”

13 Articolul 88 din Legea 37/1992, intitulat „Repercutarea taxei”, prevede:

„1. Persoanele impozabile trebuie să repercuteze în totalitate valoarea taxei asupra persoanei pentru care se realizează operațiunea impozabilă, aceasta din urmă fiind obligată să o suporte numai dacă repercutarea este realizată în conformitate cu dispozițiile prezentei legi, indiferent de clauzele contractuale convenite între ele. În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii impozabile și nescutite de taxă, ai căror destinatari sunt organisme publice, se consideră întotdeauna că persoanele impozabile, atunci când formulează propunerile financiare, chiar dacă sunt verbale, au inclus în acestea [TVA-ul], care totuși trebuie repercutat într-o rubrică separată, atunci când este cazul, în documentele depuse în vederea percepției taxei, fără ca valoarea globală convenită să crească drept urmare a înregistrării taxei repercutate.

2. Repercutarea taxei trebuie efectuată prin intermediul unei facturi în condițiile și conform cerințelor stabilite prin actele administrative de punere în aplicare. În acest scop, cota repercutată se înregistrează separat față de baza de impozitare, inclusiv în cazul prețurilor fixate pe cale

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

administrativă, indicându-se cota de impozitare aplicată. Operațiunile stabilite prin actele administrative de punere în aplicare sunt exceptate de la dispozițiile paragrafelor anterioare ale acestui alineat.

3. Repercutarea taxei trebuie efectuată la momentul emiterii și al transmiterii facturii aferente.
4. Dreptul la repercutarea taxei se pierde după un an de la data faptului generator.
5. Destinatarii operațiunii supuse [TVA-ului] nu este obligat să suporte taxa repercutată anterior datei faptului generator al acesteia.
6. Litigiile care pot apărea cu privire la repercutarea taxei, atât din perspectiva legalității sale, cât și a valorii ei, se consideră ca fiind de natură fiscală în ceea ce privește formularea contestațiilor corespunzătoare pe cale economico-administrativă.”

14 Articolul 89 din această lege, intitulat „Rectificarea taxei repercutate”, prevede:

„1. Persoanele impozabile sunt obligate să rectifice cuantumurile taxei repercutate în cazul în care acestea au fost determinate în mod incorect sau când intervin circumstanțe care, conform dispozițiilor articolului 80 din prezenta lege, determină modificarea bazei de impozitare. Rectificarea trebuie efectuată la momentul sesizării motivelor pentru care taxa a fost determinată în mod incorect sau atunci când intervin celelalte circumstanțe la care face referire paragraful anterior, cu condiția să nu fi trecut mai mult de patru ani de la momentul la care taxa aferentă operațiunii a devenit exigibilă sau, după caz, de la momentul la care au intervenit circumstanțele la care face referire articolul 80 menționat.

2. Dispozițiile alineatului anterior sunt aplicabile de asemenea atunci când, deși nu s-a repercutat nicio taxă, s-a emis factura aferentă operațiunii.

3. Sub rezerva dispozițiilor alineatelor anterioare, nu este posibilă rectificarea taxei repercutate în următoarele cazuri:

1.º Atunci când rectificarea nu se întemeiază pe motivele prevăzute la articolul 80 din prezenta lege, implică o majorare a taxei repercutate, iar destinatarii operațiunilor nu acționează în calitate de angajatori sau profesioniști, cu excepția situațiilor de majorare prin lege a cotelor de impozitare, în care rectificarea se poate efectua în luna în care intră în vigoare noile cote de impozitare sau în luna următoare.

2.º Atunci când administrația fiscală este cea care evidențiază, prin intermediul deciziilor de impunere corespunzătoare, sume reprezentând taxă datorată și nerepercutată, care sunt mai mari decât cele declarate de persoana impozabilă, și atunci când se dovedește, prin date obiective, că persoana impozabilă respectivă a participat la o fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe, acționând în acest scop cu o diligență rezonabilă, că realiza o operațiune care făcea parte dintr-o fraudă.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

15 CB este un lucrător care desfășoară o activitate independentă în calitate de agent artistic, supusă TVA-ului. În acest cadru, el furniza servicii grupului Lito, un grup de întreprinderi responsabil de administrarea infrastructurilor și a orchestrelor, pentru sărbătorile religioase și locale din Galicia (Spania). Mai precis, CB contacta comisiile de organizare a sărbătorilor, grupuri neoficiale de locuitori

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

responsabili de organizarea sărbătorilor menționate, și negocia reprezentările orchestrelor în numele grupului Lito.

16 Plățile efectuate în acest cadru de comisiile de organizare a sărbătorilor către grupul Lito erau efectuate în numerar și nu conduceau nici la emiterea de facturi, nici la o înregistrare contabilă. În consecință, acestea nu erau declarate administrației fiscale nici în scopul impozitului pe profit, nici în cel al TVA-ului.

17 Pentru sine, CB percepea 10 % din veniturile grupului Lito. Plățile în favoarea sa erau efectuate tot în numerar, nu erau declarate și nu conduceau la emiterea niciunei facturi. CB nu ținea evidențe sau înregistrări oficiale, nu emitea și nu primea facturi și, în consecință, nu depunea vreo declarație privind TVA-ul.

18 În urma controlului situației fiscale a lui CB, administrația fiscală a apreciat că sumele primite de acesta sub formă de remunerație pentru activitățile sale de intermediere pentru grupul Lito, și anume 64 414,90 euro în anul 2010, 67 565,40 euro în anul 2011 și 60 692,50 euro în anul 2012, nu includeau TVA-ul și că, prin urmare, baza de impozitare a impozitului pe venit aferent acestor ani trebuia stabilită prin luarea în considerare a sumei totale. Rectificările corespunzătoare au condus la stabilirea deciziilor de impunere aferente impozitului pe venit pentru anii 2010-2012 și i-au fost aplicate sancțiuni lui CB, care a formulat o contestație împotriva actelor administrației fiscale prin care au fost stabilite aceste decizii de impunere și sancțiunile care i-au fost aplicate.

19 Tribunalul Economic Administrativ Regional din Galicia a respins contestația formulată de CB, care a atacat decizia acestui organism în fața instanței de trimitere.

20 În acest cadru, CB susține că aplicarea *a posteriori* a TVA-ului sumelor pe care administrația fiscală le-a reținut ca venituri este contrară jurisprudenței Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania), precum și celei a Curții, potrivit căroră, în cazul în care această administrație descoperă operațiuni, care în principiu sunt supuse TVA-ului, nedeclarate și nefacturate, trebuie să se considere că TVA-ul este inclus în prețul convenit de părțile implicate în operațiunile respective.

21 Astfel, CB apreciază că, în măsura în care, potrivit dreptului spaniol, nu poate solicita TVA-ul nerepercutat, întrucât comportamentul său constituia o abatere fiscală, TVA-ul trebuie considerat ca fiind inclus în prețul serviciilor pe care le-a prestat.

22 Instanța de trimitere arată că, pentru soluționarea litigiului principal, trebuie să stabilească dacă Legea 37/1992, astfel cum a fost interpretată de Tribunal Supremo (Curtea Supremă), este conformă cu dreptul Uniunii în măsura în care prevede că, în cazul în care operatorii efectuează, în mod voluntar și concertat, operațiuni care conduc la plăți în numerar, fără factură și fără declarație de TVA, asemenea plăți trebuie considerate ca incluzând TVA-ul.

23 În aceste condiții, Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Curtea Superioară de Justiție din Galicia, Spania) a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 73 și 78 din Directiva [2006/112], în lumina principiilor neutralității, interdicției fraudei fiscale și a abuzului de drept și interdicției denaturării nelegale a concurenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale și jurisprudenței care o interpretează, potrivit [căroră], în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni nedeclarate, supuse [TVA-ului] și nefacturate, trebuie să se considere că [TVA-ul] este inclus în prețul convenit de părțile implicate în operațiunile respective?

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

Prin urmare, este posibil, în situațiile de fraudă în care operațiunea a fost ascunsă administrației fiscale, să se considere, astfel cum s-ar putea deduce din Hotărârea Curții din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), din Hotărârea Curții din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), și din Hotărârea Curții din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), că sumele plătite și primite nu includ TVA-ul în vederea emiterii unei decizii de impunere corecte și a aplicării sancțiunii corespunzătoare?”

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească interpretarea care trebuie dată, printre altele în lumina principiului neutralității, articolelor 73 și 78 din Directiva 2006/112, care privesc stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni între persoane impozabile în scopuri de TVA, în cazul în care acestea, prin fraudă, nici nu au indicat administrației fiscale existența operațiunii, nici nu au emis facturi, nici nu au menționat veniturile obținute cu ocazia acestei operațiuni într-o declarație privind impozitele directe. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, într-o asemenea împrejurare, trebuie să se considere că sumele plătite și primite includ deja TVA-ul sau nu.

25 Trebuie subliniat de la început că, deși combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri constituie un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 39 și jurisprudența citată), stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni între persoane impozabile, în sensul articolelor 73 și 78 din această directivă, nu se numără printre instrumentele aflate la dispoziția statelor membre în sensul articolului 273 din directiva menționată, pentru a atinge acest obiectiv, în sensul că ele ar putea reține, în caz de fraudă, o interpretare a acestor dispoziții diferită de cea care ar trebui adoptată în lipsa unui comportament fraudulos al persoanelor impozabile.

26 Astfel, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 29 din concluziile sale, întrebarea adresată de instanța de trimitere trebuie disociată de aspectul dacă este necesar ca particularilor în cauză să li se aplice o sancțiune pentru încălcarea normelor mecanismului comun al TVA-ului.

27 Trebuie amintit, în această privință, că legiuitorul Uniunii, independent de sancțiunile definite de statele membre pentru a reprima comportamentele fiscale nelegale și în special frauduloase, a procedat el însuși astfel încât persoanele impozabile care nu au respectat normele de bază ale Directivei 2006/112, în special în materie de facturare, să suporte consecințele comportamentului lor prin imposibilitatea de a deduce TVA-ul, inclusiv atunci când, după un control fiscal, operațiunile care nu au fost facturate sunt supuse în mod retroactiv TVA-ului.

28 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, deși dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice și care garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului, exercitarea acestui drept nu este în principiu posibilă, conform articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112, decât din momentul în care persoana impozabilă este în posesia unei facturi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 37, 38, 42 și 43, 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

29 Astfel cum confirmă instanța de trimitere, din legislația națională în discuție în litigiul principal, și anume din articolul 88 alineatul (2) și din articolul 89 alineatul (3) punctul 2 din Legea 37/1992, rezultă că imposibilitatea persoanei impozabile de a deduce valoarea TVA-ului aferent operațiunii pe care nu a declarat-o administrației fiscale și pe care nu a facturat-o îl afectează, în speță, pe reclamantul din litigiul principal, fără a aduce atingere sancțiunilor fiscale care i-au fost sau care i-ar putea fi aplicate.

30 Astfel, în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare a operațiunilor între persoane impozabile, și anume într-un stadiu anterior celui în care TVA-ul este achitat de consumatorul final, prestatorul, în speță, reclamantul din litigiul principal, ar fi trebuit să factureze TVA-ul beneficiarului prestării de servicii, în speță grupul Lito, și să declare acest TVA administrației fiscale, ceea ce i-ar fi conferit un drept de deducere a TVA-ului aferent tuturor bunurilor sau serviciilor care au fost luate în considerare pentru propria prestație. Totuși, ca urmare a fraudei reclamantului din litigiul principal, dispozițiile articolului 89 alineatul (3) punctul 2 din Legea 37/1992 s-ar opune oricărei posibilități de rectificare a TVA-ului și, așadar, și exercitării dreptului de deducere în discuție, aspect a cărui verificare va reveni instanței de trimitere.

31 Or, faptul că persoanele impozabile nu au respectat obligația de facturare prevăzută la articolul 220 din Directiva 2006/112 și că, prin urmare, lipsesc prin definiție mențiunile obligatorii care figurează la articolul 226 punctele 6-10 din această directivă nu se poate opune principiului de bază al directivei menționate, potrivit căruia, conform unei jurisprudențe constante a Curții, prin sistemul TVA-ului se urmărește să se taxeze exclusiv consumatorul final (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34, precum și jurisprudența citată).

32 Pe de altă parte, chiar dacă, în cadrul unui control fiscal, verificările efectuate de administrația națională în cauză urmăresc să restabilească situația astfel cum ar fi existat în lipsa unei nereguli și, *a fortiori*, a unei fraude, iar această administrație încearcă, prin intermediul diferitor metode, să reconstituie operațiunile ascunse și veniturile eludate, trebuie totuși să se arate că aceste metode nu pot atinge o fiabilitate perfectă și că ele presupun o marjă inevitabilă de incertitudine, astfel încât urmăresc, în realitate, să obțină cel mai asemănător și mai fidel rezultat fiscal posibil, în funcție de elementele materiale obținute cu ocazia controlului fiscal.

33 În aceste condiții, baza de impozitare, astfel cum este definită la articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112, și anume contrapartida, valoare subiectivă, primită în mod real de persoana impozabilă și care nu include TVA-ul, trebuie, atunci când provine dintr-o reconstituire *a posteriori* de către administrația fiscală națională în cauză, ca urmare a lipsei menționării TVA-ului pe o factură sau a lipsei facturii, indiferent dacă aceste omisiuni sunt sau nu rezultatul unei intenții frauduloase, să fie înțeleasă ținând seama de această marjă inevitabilă de incertitudine.

34 Acesta este motivul pentru care rezultatul unei operațiuni ascunse administrației fiscale de către persoane impozabile în scopuri de TVA, deși această operațiune ar fi trebuit să determine în temeiul articolului 220 din Directiva 2006/112 emiterea unei facturi în care să figureze mențiunile impuse la articolul 226 din această directivă și să fie declarată acestei administrații, trebuie să se considere, atunci când, precum în cauza principală, provine dintr-o reconstituire de către administrația fiscală în cauză efectuată în cadrul unui control privind impozitele directe, că include TVA-ul aferent operațiunii menționate.

35 În schimb, situația ar fi diferită în speță în ipoteza în care instanța de trimitere ar considera, în urma verificării menționate la punctul 30 din prezenta hotărâre, că, în temeiul dreptului național

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

aplicabil, este posibilă rectificarea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 37).

36 Orice altă interpretare ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului și ar face ca o parte din sarcina acestuia din urmă să fie suportată de o persoană impozabilă, deși TVA-ul trebuie suportat numai de consumatorul final, conform jurisprudenței amintite la punctele 28 și 31 din prezenta hotărâre.

37 Această soluție nu contravine nici jurisprudenței ilustrate de Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), de Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), și de Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), întrucât, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 33 din concluziile sale, Curtea nu s-a pronunțat, în acele hotărâri, cu privire la problema includerii sau nu a TVA-ului în quantumul veniturilor reconstituite de administrația fiscală în caz de fraudă, atunci când operațiunile ascunse care au generat aceste venituri, supuse TVA-ului, ar fi trebuit să fie facturate, iar TVA-ul ar fi trebuit să fie declarat.

38 Trebuie adăugat că respectarea principiului neutralității TVA-ului nu se opune posibilității de care dispun statele membre, în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, de a adopta sancțiuni prin care se urmărește combaterea fraudei fiscale și, în sens mai larg, obligației impuse statelor menționate, în temeiul articolului 325 alineatele (1) și (2) TFUE, de a combate activitățile ilicite care aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene prin măsuri efective și disuasive, precum și să adopte aceleași măsuri pentru a combate fraudă care aduce atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene precum cele pe care le adoptă pentru a combate fraudă care aduce atingere propriilor interese financiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, M. A. S. și M. B., C-42/17, EU:C:2017:936, punctul 30). O fraudă precum cea în discuție în litigiul principal trebuie reprimată în cadrul unor astfel de sancțiuni, iar nu prin determinarea bazei de impozitare în sensul articolelor 73 și 78 din Directiva 2006/112.

39 Având în vedere aceste considerații, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva 2006/112, în special articolele 73 și 78 din aceasta, citite în lumina principiului neutralității TVA-ului, trebuie interpretată în sensul că, atunci când, prin fraudă, persoane impozabile în scopuri de TVA nici nu au indicat administrației fiscale existența operațiunii, nici nu au emis o factură, nici nu au menționat veniturile obținute cu ocazia acestei operațiuni într-o declarație privind impozitele directe, reconstituirea, în cadrul controlului unei astfel de declarații, a sumelor plătite și primite cu ocazia operațiunii în cauză de către administrația fiscală vizată trebuie considerată un preț care include deja TVA-ul, cu excepția situației în care, potrivit dreptului național, persoanele impozabile nu au posibilitatea de a proceda ulterior, în pofida fraudei, la repercutarea și la deducerea TVA-ului în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată

40 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.

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 aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, citite în lumina principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA), trebuie interpretată în sensul că, atunci când, prin fraudă, persoane impozabile în scopuri de TVA nici nu au indicat administrației fiscale existența operațiunii, nici nu au emis o factură, nici nu au menționat veniturile obținute cu ocazia acestei operațiuni într-o declarație privind impozitele directe, reconstituirea, în cadrul controlului unei astfel de declarații, a sumelor plătite și primite cu ocazia operațiunii în cauză de către administrația fiscală vizată trebuie considerată un preț care include deja TVA-ul, cu excepția situației în care, potrivit dreptului național, persoanele impozabile nu au posibilitatea de a proceda ulterior, în pofida fraudei, la repercutarea și la deducerea TVA-ului în cauză.

Semnături