

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

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

**Cauza C 648 din 2016 Fortunata Silvia Fontana. Stabilirea TVA prin inducție în sectoare în care declararea veniturilor impozabile este cu mult mai mică decât calcule sectoriale serioase.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 noiembrie 2018

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Rectificarea impunerii – Metodă de evaluare a bazei de impozitare prin inducție – Drept de deducere a TVA-ului – Prezumție – Principiile neutralității și proporționalității – Lege națională care bazează calcularea TVA-ului pe cifra de afaceri prezumată”

În cauza C-648/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Regiunea Calabria, Italia), prin decizia din 3 mai 2016, primită de Curte la 16 decembrie 2016, în procedura

**Fortunata Silvia Fontana**

împotriva

**Agenzia delle Entrate –Direzioe provinciale di Reggio Calabria,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe și domnii C. Lycourgos, E. Juhász (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de R. Guizzi, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de F. Tomat și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 martie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Fortunata Silvia Fontana, pe de o parte, și Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (administrația fiscală – Direcția Provincială din Regiunea Calabria, Italia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (59) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Este necesar, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, ca statele membre să poată introduce sau continua să aplice măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă, cu scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau fraudă.”

4 Articolul 2 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;

(ii) în cazul mijloacelor de transport noi, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau orice altă persoană neimpozabilă;

(iii) în cazul produselor supuse accizelor, atunci când accizele la achiziția intracomunitară sunt exigibile, în temeiul Directivei 92/12/CEE, pe teritoriul statului membru, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1);

c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

d) importul de bunuri.”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

5 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„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.”

6 Potrivit articolului 242 din această directivă:

„Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale.”

7 Articolul 244 din directiva menționată prevede:

„Fiecare persoană impozabilă se asigură de stocarea copiilor facturilor pe care le-a emis sau care au fost emise de un client ori care au fost emise de un terț în numele său și în contul său, precum și a tuturor facturilor pe care le-a primit.”

8 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

9 Potrivit articolului 273 din această directivă:

„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 italian

10 Articolul 39 alineatul 1 din decreto del Presidente della Repubblica n° 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Decretul nr. 600 al Președintelui Republicii de instituire a unor dispoziții comune în materie de stabilire a impozitelor pe venit) din 29 septembrie 1973 (GURI nr. 268 din 16 octombrie 1973) prevede:

„În cazul impozitului pe veniturile realizate de persoanele fizice care desfășoară o activitate economică sau profesională independentă, biroul [de venituri] efectuează rectificări:

[...]

d) în cazul în care din inspecția registrelor contabile și din orice alte controale prevăzute la articolul 33 sau din verificările privind caracterul complet, acuratețea și veridicitatea înregistrărilor contabile

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

pe baza facturilor și a altor documente referitoare la întreprindere și a datelor și informațiilor colectate de birou în conformitate cu articolul 32, se constată că elementele indicate în declarație și în anexele sale sunt incomplete, false sau inexacte. Existența unor activități nedeclarate sau inexistența unor pasive declarate poate fi dedusă inclusiv pe baza unor prezumții simple, cu condiția ca acestea să fie serioase, precise și concordante.”

11 Decreto del Presidente della Repubblica n° 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul Președintelui Republicii nr. 633 de instituire și de reglementare a taxei pe valoarea adăugată) din 26 octombrie 1972 (GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972) reglementează modalitățile potrivit cărora este efectuată rectificarea declarațiilor de TVA. Articolul 54 din acest decret prevede în esență că verificarea veridicității declarațiilor referitoare la această taxă poate fi efectuată printr-o modificare formală a declarației depuse sau printr-un control mai aprofundat, pe baza elementelor și a informațiilor aflate la dispoziția administrației fiscale sau colectate de această administrație, în temeiul competențelor sale de investigare.

12 Articolul 62 bis din Decretul-lege nr. 331/93 (GURI nr. 203 din 30 august 1993), convertit în Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993 (GURI nr. 255 din 29 octombrie 1993), prevede:

„1. Birourile Departamentului de venituri din cadrul Ministerului Finanțelor, după consultarea asociațiilor profesionale și a celor de ramură, elaborează, cel târziu la 31 decembrie 1996, cu privire la diversele sectoare economice, studii sectoriale specifice în scopul de a face mai eficace acțiunea de constatare și de a asigura o determinare mai structurată a coeficienților de extrapolare prevăzuți la articolul 11 din Decretul-lege nr. 69 din 2 martie 1989, convertit, după modificări, în Legea nr. 154 din 27 aprilie 1989 și modificările succesive ale acesteia. În acest scop, aceste birouri identifică eşantioane semnificative de contribuabili care aparțin aceluiași sector pentru a le supune controlului în scopul de a identifica elementele caracteristice ale activității exercitate. Studiile sectoriale sunt aprobate prin decret al ministrului finanțelor, care se publică în *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* cel târziu la 31 decembrie 1995. Acestea pot fi modificate și sunt valabile în vederea rectificării fiscale începând cu perioada fiscală 1995.”

13 Articolul 62 sexies alineatul 3 din Decretul-lege nr. 331/93 are următorul cuprins:

„Rectificările impunerii prevăzute la articolul 39 primul paragraf litera d) din Decretul Președintelui Republicii nr. 600 din 29 septembrie 1973 și modificările succesive ale acestuia și la articolul 54 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 și modificările succesive ale acestuia pot fi întemeiate de asemenea pe existența unor neconcordanțe grave între veniturile, remunerațiile și încasările declarate și cele care pot fi deduse în mod întemeiat din caracteristicile și din condițiile de exercitare a activității specifice desfășurate sau din studiile sectoriale elaborate potrivit articolului 62 bis din prezentul decret.”

14 Articolul 10 din Legea nr. 146 din 8 mai 1998 (GURI nr. 110, supliment ordinar la GURI nr. 93) prevede:

„1) Rectificările impunerii bazate pe studiile sectoriale, prevăzute la articolul 62 sexies din Decretul-lege nr. 331 din 30 august 1993, modificat și convertit în Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993, se aplică contribuabililor în conformitate cu procedurile prevăzute de prezentul articol în situația în care quantumul veniturilor sau al remunerațiilor declarate este inferior în comparație cu quantumul veniturilor sau al remunerațiilor ce poate fi determinat pe baza acestor studii.

[...]

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

3<sup>bis</sup>) În cazurile menționate la alineatul 1, serviciul trebuie, înainte de notificarea deciziei de impunere, să invite contribuabilul la audieri, în temeiul articolului 5 din Decretul legislativ nr. 218 din 19 iunie 1997.

3<sup>ter</sup>) În cazul unei neconcordanțe cu veniturile sau remunerațiile determinate pe baza studiilor sectoriale, se pot certifica motivele care justifică o neconcordanță între veniturile sau remunerațiile declarate și cele rezultate din aplicarea acestor studii. De asemenea, se pot certifica motivele care justifică diferențe între cele declarate și indicatorii economici identificați prin studiile menționate mai sus. Un astfel de certificat se poate emite la cererea contribuabililor de către persoanele indicate la literele a) și b) ale articolului 3 alineatul 3 din regulamentul instituit prin Decretul Președintelui Republicii nr. 322 din 22 iulie 1998, care sunt abilitate să transmită declarațiile pe cale electronică, de responsabili cu asistența fiscală ai centrelor constituite de persoanele vizate la articolul 32 alineatul 1 literele a), b) și c) din Decretul legislativ nr. 241 din 9 iulie 1997 și de angajații și funcționarii asociațiilor profesionale abilitate să furnizeze asistența tehnică prevăzută la articolul 12 alineatul 2 din Decretul legislativ nr. 546 din 31 decembrie 1992.

[...]

5) În scopuri de [TVA], la quantumul veniturilor sau al remunerațiilor celor mai mari, stabilit pe baza respectivelor studii sectoriale, ținând seama de existența unor operațiuni neimpozabile sau supuse unui regim special, se aplică rata medie care rezultă din raportul dintre taxa aplicată operațiunilor taxabile, din care se scade taxa aplicată livrărilor de bunuri amortizabile, și cifra de afaceri declarată.

[...]

7) Prin decret al ministrului de finanțe se instituie o comisie de experți, care vor fi numiți de ministru, cu luarea în considerare și a rapoartelor elaborate de organizațiile economice profesionale și de ordinele profesionale. Înainte de aprobarea și publicarea fiecărui studiu sectorial, comisia va emite un aviz cu privire la capacitatea acestor studii de a reflecta realitatea la care se referă. Nu se prevede nicio contraprestație pentru activitatea de consultanță a membrilor comisiei.

[...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

15 Persoană impozabilă în scopuri de TVA, doamna Fontana a făcut obiectul unei proceduri de rectificare a impunerii privind anul fiscal 2010.

16 Administrația fiscală a adresat reclamantei din litigiul principal, la 14 mai 2014, o invitație de a se prezenta în fața acesteia, care a condus la deschiderea unei proceduri de rectificare în contradictoriu.

17 Cu ocazia acestei proceduri, doamna Fontana a contestat quantumul rectificării impunerii care se intenționa să îi fie notificat și care era determinat pe baza studiului sectorial privind categoria economiștilor și a consultanților fiscali.

18 La 24 decembrie 2014, administrația fiscală i-a notificat doamnei Fontana o decizie de impunere privind impozitul pe venit al persoanelor fizice, impozitul regional pe activitățile de producție și TVA-ul datorate pentru anul fiscal 2010.

## 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

19 Reclamanta din litigiul principal a introdus o acțiune la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Regiunea Calabria) în scopul de a contesta, *inter alia*, sumele restante datorate cu titlu de TVA care îi erau reclamate de administrația fiscală. În special, aceasta a susținut că administrația fiscală aplicase în mod eronat situației sale studiul sectorial privind economiștii și consultanții fiscali, în loc să aplice studiul ce privește consilierii de resurse umane, despre care reclamanta consideră că reprezintă activitatea sa principală. În plus, aceasta a susținut că cuantumul TVA-ului fusese evaluat pe baza unui studiu sectorial care nu permite să se dea o imagine coerentă a veniturilor generate de întreprinderea sa în ceea ce privește proporționalitatea și coerența.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Regiunea Calabria) arată că contestația invocată de reclamanta din litigiul principal referitoare la faptul că administrația fiscală ar fi asimilat, în mod eronat, activitățile sale cu cele ale economiștilor și ale consultanților fiscali nu este întemeiată, în măsura în care „[a]rgumentele reclamantei [din litigiul principal] nu sunt susținute de o bază factuală incontestabilă”.

21 Aceasta își exprimă însă îndoielile, în special având în vedere principiile neutralității fiscale și proporționalității, în ceea ce privește metoda de evaluare a sumelor restante datorate cu titlu de TVA, bazată pe un studiu sectorial.

22 În această privință, instanța de trimitere subliniază că o asemenea metodă de evaluare nu ține seama decât de un venit global, fără a lua în considerare fiecare dintre operațiunile economice realizate de persoana impozabilă și dreptul său de a deduce cuantumul TVA-ului pe care l-a achitat în amonte.

23 În aceste condiții, Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Regiunea Calabria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este sau nu este compatibilă cu articolele 113 și 114 TFUE [, precum și cu Directiva TVA] reglementarea națională italiană constituită din articolul 62 sexies alineatul 3 și din articolul 62 bis din Decretul-lege nr. 331/93 [convertit în Legea] nr. 427 din 29 octombrie 1993, în măsura în care permite aplicarea TVA-ului unei cifre de afaceri globale stabilite prin metoda inductivă, sub aspectul respectării obligației de deducere și a obligației de repercutare a taxei și, într-un plan mai general, în raport cu principiile neutralității și transferării taxei?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

24 Guvernul italian consideră că întrebarea adresată este ipotetică, în măsura în care contestația reclamantei din litigiul principal, care privea în esență clasificarea eronată aplicată activității sale profesionale în cadrul studiilor sectoriale, a fost respinsă de instanța de trimitere, care ar fi exclus deja, de fapt, că studiul sectorial în discuție în litigiul principal nu reprezintă realitatea acestei activități economice.

25 În această privință, trebuie amintit că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de pertință. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (Hotărârea din 26 octombrie 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punctul 16 și jurisprudența citată).

26 În speță, reclamanta din litigiul principal a contestat rezultatele studiului sectorial pentru motivul că acestea nu reflectau realitatea activității sale economice. Acest lucru a determinat instanța de trimitere să ridice problema aspectului dacă metoda de evaluare, bazată pe acest studiu sectorial, care se întemeiază pe o cifră de afaceri globală, fără a lua în considerare fiecare dintre operațiunile economice efectuate de persoana impozabilă, este sau nu în conformitate cu Tratatul FUE, cu Directiva TVA, precum și cu principiile neutralității fiscale și proporționalității.

27 În consecință, întrucât întrebarea adresată de instanța de trimitere nu rezultă a fi lipsită de legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, aceasta trebuie declarată ca fiind admisibilă.

Cu privire la fond

28 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că articolele 113 și 114 TFUE, la care se referă instanța de trimitere în întrebarea adresată, nu sunt pertinente în speță, în măsura în care aceste articole privesc modalitățile instituționale de adoptare a măsurilor de apropiere a legislațiilor statelor membre în cadrul Uniunii Europene.

29 Ținând seama de această observație, este necesar să se înțeleagă faptul că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să recurgă la o metodă inductivă bazată pe studii sectoriale aprobate prin decret ministerial pentru a determina cuantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă și, în consecință, să efectueze o rectificare a impunerii care să oblige la plata unui quantum suplimentar de TVA.

30 În această privință, trebuie să se sublinieze că, în conformitate cu regula generală prevăzută la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuată cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest scop de persoana impozabilă (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33, precum și jurisprudența citată).

31 Pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către administrația fiscală, articolele 242 și 244, precum și articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA impun persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe să țină o contabilitate adecvată, să stocheze copii după toate facturile pe care le-au emis, precum și toate facturile pe care le-au achitat și, în final, să depună la administrația fiscală o declarație în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula TVA-ul exigibil.

32 Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele enunțate în această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor. În plus, potrivit considerentului (59) al Directivei TVA, aceasta urmărește să autorizeze statele membre să introducă, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, măsuri speciale de derogare de la această directivă, cu scopul de a simplifica perceperea taxei și de a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau fraudă.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

33 Curtea a statuat că din articolul 273 primul paragraf, precum și din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 41 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 18).

34 În această privință, trebuie subliniat că nedeclararea de către o persoană impozabilă a întregii cifre de afaceri realizate nu poate să împiedice colectarea TVA-ului și că revine instituțiilor naționale competente sarcina de a restabili situația, astfel cum ar fi fost aceasta în lipsa unui astfel de comportament al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 42).

35 Curtea a decis că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea și că ele conferă, în consecință, acestora o marjă de apreciere cu privire la mijloacele prin care se urmărește atingerea obiectivelor de recuperare în integralitate a TVA-ului și de combatere a fraudei. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și în special cu respectarea principiului proporționalității și a principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctele 43 și 44, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 41).

36 Astfel, articolul 273 din Directiva TVA nu se opune, în principiu, unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește quantumul TVA-ului datorat de o persoană impozabilă, pe baza cifrei de afaceri globale, astfel cum a fost evaluată prin inducție pe baza unor studii sectoriale aprobate prin decret ministerial, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudă fiscală.

37 Cu toate acestea, reglementarea națională respectivă și aplicarea acesteia nu pot fi conforme dreptului Uniunii decât dacă respectă principiile neutralității fiscale și al proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 44).

38 Este de competența instanței de trimitere să aprecieze compatibilitatea măsurilor naționale în discuție în litigiul principal cu cerințele menționate la punctul precedent. Totuși, Curtea poate furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 46).

39 În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, potrivit jurisprudenței Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, cu condiția ca activitățile sale să fie ele însele în principiu supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 56 și 57, precum și jurisprudența citată).



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

40 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 33 și jurisprudența citată).

41 Rezultă din aplicarea principiului neutralității fiscale că, în cazul în care administrația fiscală intenționează să transmită o rectificare de TVA, al cărei quantum rezultă dintr-o cifră de afaceri suplimentară globală, stabilită prin metoda inductivă, persoana impozabilă în cauză trebuie să aibă dreptul de a deduce TVA-ul pe care l-a achitat în amonte, în condițiile prevăzute în acest sens în titlul X din Directiva TVA.

42 În ceea ce privește principiul proporționalității, acest principiu nu se opune unei legislații naționale care prevede că numai neconcordanțele semnificative dintre quantumul cifrei de afaceri declarate de persoana impozabilă și cel determinat prin metoda inductivă, ținând seama de cifra de afaceri realizată de persoane care exercită aceeași activitate ca această persoană impozabilă, pot declanșa procedura care conduce la rectificare. Studiile sectoriale utilizate pentru a stabili această cifră de afaceri prin inducție trebuie să fie exacte, fiabile și actualizate. O astfel de neconcordanță poate da naștere numai unei prezumții refragabile, care poate fi răsturnată de persoana impozabilă, pe baza unor probe contrare.

43 În acest context, trebuie să se sublinieze că, pe parcursul procedurii de rectificare a impunerii, trebuie asigurat dreptul la apărare al persoanei impozabile, ceea ce implică printre altele ca, înainte de a adopta o măsură care îi cauzează un prejudiciu persoanei impozabile, acesteia să i se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care autoritățile intenționează să își întemeieze decizia (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 30).

44 Astfel, persoana impozabilă trebuie, pe de o parte, să aibă posibilitatea de a contesta corectitudinea studiului sectorial în cauză și/sau relevanța acestui studiu în vederea aprecierii situației sale specifice. Pe de altă parte, persoana impozabilă trebuie să fie în măsură să clarifice circumstanțele pentru care cifra de afaceri declarată, deși este mai mică decât cifra de afaceri determinată prin metoda inductivă, corespunde realității activității sale în cursul perioadei în cauză. În măsura în care aplicarea unui studiu sectorial implică posibilitatea persoanei impozabile de a dovedi, dacă este cazul, fapte negative, principiul proporționalității impune ca nivelul de probă necesar să nu fie excesiv de ridicat.

45 În aceste condiții, trebuie să se constate că mecanismul în discuție în litigiul principal, prin concepția sa, prin structura sa și prin dispozițiile concrete care îl reglementează, nu pare să aducă atingere principiului proporționalității, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere.

46 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care autorizează o administrație fiscală, în caz de neconcordanțe grave între veniturile declarate și veniturile estimate pe baza unor studii sectoriale, să recurgă la o metodă inductivă, întemeiată pe astfel de studii sectoriale, pentru a determina quantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă și să efectueze, în consecință, o rectificare a impunerii, care să oblige la plata unui quantum suplimentar de TVA, cu condiția ca această reglementare și aplicarea acesteia să permită persoanei impozabile, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să conteste rezultatele obținute prin această metodă, pe baza tuturor probelor contrare de care dispune, și să își exercite dreptul de deducere în conformitate cu dispozițiile care figurează în titlul X din Directiva TVA, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

## **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**

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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 patra) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care autorizează o administrație fiscală, în caz de neconcordanțe grave între veniturile declarate și veniturile estimate pe baza unor studii sectoriale, să recurgă la o metodă inductivă, întemeiată pe astfel de studii sectoriale, pentru a determina quantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă și să efectueze, în consecință, o rectificare a impunerii, care să oblige la plata unui quantum suplimentar de taxă pe valoarea adăugată (TVA), cu condiția ca această reglementare și aplicarea acesteia să permită persoanei impozabile, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să conteste rezultatele obținute prin această metodă, pe baza tuturor probelor contrare de care dispune, și să își exercite dreptul de deducere în conformitate cu dispozițiile care figurează în titlul X din Directiva 2006/112, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

Semnături