

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-712/2017 EN.SA. Srl – TVA aferent vânzării fictive de bunuri în cadrul unui grup circular, când se utilizează aceleași prețuri de transfer.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 mai 2019

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Operațiuni fictive – Imposibilitatea deducerii taxei – Obligația emitentului unei facturi de a achita TVA-ul care figurează pe aceasta – Amendă în quantum egal cu cel al TVA-ului dedus în mod nelegal – Compatibilitate cu principiile neutralității TVA-ului și proporționalității”

În cauza C-712/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisia Fiscală Regională din Lombardia, Italia), prin decizia din 9 octombrie 2017, primită de Curte la 20 decembrie 2017, în procedura

EN.SA. Srl

împotriva

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnii A. Rosas, L. Bay Larsen și M. Safjan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de M. Capolupo și de G. De Bellis, avvocati dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de F. Tomat, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 ianuarie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

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 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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 EN.SA. Srl, pe de o parte, și Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Administrația Fiscală – Direcția Regională din Lombardia, Italia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o rectificarea a impunerii căreia i-a făcut obiectul această societate, care corespunde unei majorări a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate, însoțită de dobânzi și de sancțiuni.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 167 din această directivă prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

5 Potrivit articolului 168 din directiva menționată:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6 Articolul 203 din aceeași directivă prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

7 Potrivit articolului 273 din Directiva TVA:

„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.”

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

Dreptul italian

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul Președintelui Republicii nr. 633 privind instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată) din 26 octombrie 1972, în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „DPR nr. 633/1972”), prevede la articolul 17 alineatul 1:

„Taxa este datorată de persoanele care efectuează cesiuni de bunuri și prestări de servicii impozabile, care trebuie să o plătească trezoreriei publice, cumulativ pentru toate operațiunile efectuate și net după deducerea prevăzută la articolul 19, în funcție de modalitățile și în termenele prevăzute la titlul II.”

9 Potrivit articolului 19 alineatul 1 din DPR nr. 633/1972:

„Pentru determinarea taxei datorate în conformitate cu articolul 17 alineatul 1 sau a excedentului prevăzut la articolul 30 alineatul 2, este deductibil din quantumul taxei aferente operațiunilor efectuate quantumul taxei achitate sau datorate de persoana impozabilă sau imputate acesteia cu titlu de compensare pentru bunuri și servicii importate sau achiziționate în cadrul desfășurării activității întreprinderii sale, a meseriei sau a profesiei sale. Dreptul de deducere a taxei referitoare la bunurile și serviciile achiziționate sau importate ia naștere în momentul în care aceasta devine exigibilă și poate fi exercitat, cel târziu, în cadrul declarației pentru al doilea an care urmează celui în care s-a născut dreptul de deducere și în condițiile existente la momentul nașterii dreptului însuși.”

10 Articolul 21 din DPR nr. 633/1972 prevede:

„În cazul în care se emite o factură pentru o operațiune inexistentă sau dacă în factură sumele aferente operațiunilor sau taxele respective sunt indicate într-un quantum mai mare decât cel real, taxa este datorată pentru întregul quantum indicat pe factură”.

11 Articolul 6 alineatul 6 din Decreto legislativo n. 471 (Decretul legislativ nr. 471) din 18 decembrie 1997, în versiunea aplicabilă la data faptelor în discuție în cauza principală, prevedea:

„Fapta oricărei persoane de a deduce în mod nelegal taxa achitată, datorată sau imputată acesteia cu titlu de compensare se pedepsește cu o sancțiune administrativă egală cu quantumul deducerii efectuate.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 EN.SA. este o societate italiană de producție și de distribuție a energiei electrice. Administrația fiscală a procedat la rectificarea declarațiilor privind TVA-ul efectuate de EN.SA. pentru exercițiile financiare 2009 și 2010. Această administrație a respins, în temeiul articolului 19 din DPR nr. 633/1972, deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni de cumpărare de energie electrică pe care le-a considerat fictive în absența transmiterii efective a energiei și a aplicat EN.SA., în temeiul articolului 6 alineatul 6 din decretul legislativ menționat la punctul 11 din prezenta hotărâre, o amendă în quantum egal cu cel al TVA-ului dedus în mod nelegal.

13 În schimb, administrația fiscală nu a arătat că EN.SA. nu își îndeplinise obligația de a achita TVA-ul datorat pentru fiecare dintre operațiunile sale de vânzare de energie electrică.

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

14 Aceste diferite operațiuni se înscriu, potrivit administrației respective, într-un mecanism circular de vânzare a aceluiași cantități de energie la aceleași prețuri, între societăți care fac parte din același grup. Ele ar fi fost realizate exclusiv în scopul de a permite grupului Green Network să prezinte o contabilitate mai favorabilă, pentru a putea beneficia de finanțări bancare.

15 Administrația fiscală a emis, împotriva EN.SA., două decizii de rectificare a impunerii, fiecare corespunzând unei majorări a TVA-ului datorat, însoțite de dobânzi și de o amendă, în cuantum de 47 618 491 de euro pentru exercițiul financiar 2009 și, respectiv, de 22 001 078 de euro pentru exercițiul financiar 2010.

16 EN.SA. a introdus acțiuni împotriva acestor decizii la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisia Fiscală Provincială din Milano, Italia), care le-a respins. Această societate a declarat apel împotriva hotărârii pronunțate de instanța respectivă la Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisia Fiscală Regională din Lombardia, Italia).

17 Instanța de trimitere subliniază că operațiunile de vânzare fictivă de energie electrică în discuție în litigiul principal nu au produs niciun avantaj fiscal autorilor lor, din cauza caracterului circular al operațiunilor, și nici vreo pierdere de venituri pentru trezoreria publică. Aceasta ridică problema dacă, în speță, în ceea ce privește operațiunile fictive, este conform cu principiile de drept al Uniunii ca operatorul să suporte TVA-ul. În lipsa unei fraude fiscale, instanța de trimitere consideră că principiul neutralității taxei ar trebui să prevaleze și că refuzul de a deduce TVA-ul achitat în mod corespunzător și aplicarea unei amenzi suplimentare egale cu cuantumul TVA-ului dedus în mod nelegal nu sunt proporționale cu încălcarea care a constat în emiterea de facturi pentru operațiuni fictive.

18 În aceste condiții, Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisia Fiscală Regională din Lombardia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În ipoteza unor operațiuni considerate inexistente care nu au cauzat un prejudiciu bugetului de stat și nu au produs niciun beneficiu fiscal contribuabilului, reglementarea națională care rezultă din aplicarea articolului 19 (Deducerea) și a articolului 21 alineatul 7 (Facturarea operațiunilor) din [DPR nr. 633/1972] și a articolului 6 alineatul 6 din decreto legislativo n. 471 (Decretul legislativ nr. 471) din 18 decembrie 1997 (Încălcarea obligațiilor referitoare la documentarea, la înregistrarea și la identificarea operațiunilor) este compatibilă cu principiile de drept al Uniunii în materie de [TVA] elaborate de [Curte], dat fiind că aplicarea simultană a normelor naționale determină:

- a) nedeductibilitatea reiterată și repetată a taxei pe achiziții, plătită de cesionar pentru fiecare tranzacție contestată, care privește aceeași entitate și aceeași bază de impozitare;
- b) aplicarea taxei și plata acesteia în privința cedentului (și împiedicarea restituirii plății nedatorate), pentru operațiunile de vânzare corespunzătoare și în oglindă, considerate de asemenea inexistente;
- c) aplicarea unei amenzi în cuantum egal cu cel al taxei considerate nedeductibilă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Chiar dacă, pe plan formal, instanța de trimitere și-a limitat întrebările la interpretarea „principiilor de drept al Uniunii în materie de TVA elaborate de Curte”, menționând în special

principiile proporționalității și neutralității, această împrejurare nu împiedică Curtea să îi furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru judecarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță a făcut sau nu referire la ele în enunțul întrebărilor sale. În această privință, revine Curții sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța de trimitere, mai ales din motivarea deciziei de trimitere, elementele dreptului respectiv care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului principal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, punctul 43, Hotărârea din 7 februarie 2019, Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, punctul 32, și Hotărârea din 12 februarie 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, punctul 37).

Cu privire la primele două părți ale întrebării

20 Prin intermediul primelor două părți ale întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care vânzări fictive de energie electrică realizate în mod circular între aceiași operatori și pentru aceleași cantumuri nu au cauzat pierderi de venituri fiscale, Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factură să achite această taxă, inclusiv pentru o operațiune fictivă.

21 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că cele două norme de drept național menționate mai sus reflectă dispoziții analoge ale Directivei TVA.

22 Pe de o parte, nedeductibilitatea TVA-ului aferent operațiunilor fictive reiese din articolul 168 din această directivă.

23 Astfel, din acest articol rezultă că o persoană impozabilă poate deduce TVA-ul care grevează bunurile și serviciile pe care le utilizează în scopul operațiunilor taxabile. Cu alte cuvinte, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 36).

24 Or, în cazul în care o operațiune de achiziționare a unui bun sau serviciu este fictivă, aceasta nu poate avea vreo legătură cu operațiunile persoanei impozabile taxate în aval. În consecință, în cazul în care realizarea efectivă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii lipsește, nu poate lua naștere niciun drept de deducere (Hotărârea din 27 iunie 2018, SGI și Valériane, C-459/17 și C-460/17, EU:C:2018:501, punctul 36).

25 Prin urmare, este inerent mecanismului TVA-ului ca o operațiune fictivă să nu poată da naștere dreptului la deducerea acestei taxe.

26 Pe de altă parte, obligația oricărei persoane care menționează TVA-ul pe o factură de a achita această taxă figurează în mod expres la articolul 203 din Directiva TVA. În această privință, Curtea a precizat că TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 38).

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

27 În principiu, cele două reguli menționate mai sus nu se aplică aceluiași operator. Emitentul unei facturi este cel care este obligat la plata TVA-ului menționat pe aceasta, în timp ce nedeductibilitatea TVA-ului aferent unor operațiuni fictive este opozabilă destinatarului acestei facturi.

28 Cu toate acestea, în situația particulară în discuție în litigiul principal, ambele cerințe stabilite la articolele 168 și 203 din Directiva TVA se impun aceluiași operator. Astfel, aceleași cantități de energie electrică erau revândute în mod fictiv la același preț între societățile din același grup, în mod circular, astfel încât aceste societăți le vindeau și le răscumpărau la același preț. Astfel, fiecare operator era atât emitent al unei facturi care menționează un quantum al TVA-ului, cât și destinatar al unei alte facturi, aferentă achiziționării aceleiași cantități de energie electrică la același preț și pe care se menționează același quantum al TVA-ului. Ca emitentă a unei facturi și în conformitate cu norma prevăzută la articolul 203 din Directiva TVA, EN.SA. avea astfel obligația de a plăti trezoreriei publice quantumul TVA-ului care figura pe aceasta. În schimb, având în vedere caracterul fictiv al operațiunilor în cauză, nu i se permitea acestei societăți, în conformitate cu cerința care se desprinde din articolul 168 din această directivă, să deducă taxa de aceeași valoare care figura pe factura a cărei destinatară era, pentru cumpărarea energiei electrice.

29 Din aceste motive, instanța de trimitere se întreabă dacă aplicarea coroborată a acestor cerințe, care rezultă din dreptul național și sunt preluate din Directiva TVA, unui operator care se află într-o situație precum cea a EN.SA., încalcă principiul neutralității TVA-ului.

30 Este adevărat că mecanismul deducerii TVA-ului, astfel cum este prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA, vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice, din moment ce acestea sunt supuse TVA-ului. Prin urmare, sistemul comun de TVA garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 27, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 38).

31 Cu toate acestea, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este de asemenea un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 46). Or, riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet câtă vreme destinatarul unei facturi pe care se menționează în mod greșit quantumul TVA-ului are posibilitatea să o utilizeze în vederea obținerii deducerii acestei taxe (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 31).

32 Din această perspectivă, obligația prevăzută la articolul 203 din această directivă urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32).

33 Cu toate acestea, în temeiul principiului proporționalității, obligația respectivă nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv și în special să nu aducă atingere excesivă principiului neutralității TVA-ului. Or, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care caracterul fictiv al operațiunilor împiedică deductibilitatea taxei, respectarea principiului neutralității TVA-ului este asigurată de competența statelor membre de a prevedea posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 43).

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

34 În speță, din explicațiile furnizate Curții de instanța de trimitere reiese că EN.SA. a emis cu bună știință facturi care nu corespund niciunei operațiuni reale. În aceste împrejurări, această societate nu poate să invoce buna sa credință. În schimb, tot potrivit instanței de trimitere, vânzările fictive de energie electrică între societățile în cauză nu au dat naștere niciunei pierderi de venituri fiscale. Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 47 din concluzii, acest lucru rezultă din faptul că societățile implicate au achitat în mod corespunzător TVA-ul care grevează vânzările lor de energie electrică și că, întrucât au cumpărat ulterior aceleași cantități de energie electrică la același preț, ele au dedus un quantum al TVA-ului identic cu cel pe îl achitaseră.

35 În astfel de împrejurări, din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre rezultă că Directiva TVA, interpretată în lumina principiilor neutralității și proporționalității, obligă statele membre să permită emitentului unei facturi aferente unei operațiuni fictive să reclame rambursarea taxei, care figurează pe această factură, pe care a trebuit să o achite, atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale.

36 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la primele două părți ale întrebării adresate că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care vânzări fictive de energie electrică realizate în mod circular între aceiași operatori și pentru aceleași quantumuri nu au cauzat pierderi de venituri fiscale, Directiva TVA, înțeleasă în lumina principiilor neutralității și proporționalității, trebuie citită în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factură să achite această taxă, inclusiv pentru o operațiune fictivă, cu condiția ca dreptul național să permită rectificarea datoriei fiscale care rezultă din această obligație atunci când emitentul facturii respective, care nu era de bună-credință, a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la a treia parte a întrebării

37 Prin intermediul celei de a treia părți a întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu quantumul deducerii efectuate.

38 În temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. În particular, în lipsa unor dispoziții de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 41, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59, precum și jurisprudența citată).

39 Ele sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale, în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59 și jurisprudența citată). Astfel, sancțiunile nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la articolul 273 din Directiva TVA, nici să repună în discuție neutralitatea acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 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

40 În primul rând, pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia (Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 60 și jurisprudența citată).

41 În această privință, trebuie să se arate că, în speță, dreptul național prevede, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a evita fraudă, o amendă al cărei quantum nu este calculat în funcție de datoria fiscală a persoanei impozabile, ci este egal cu quantumul taxei deduse în mod nelegal de aceasta din urmă. Astfel, întrucât datoria fiscală a persoanei impozabile în scopuri de TVA este egală cu diferența dintre taxa datorată pentru bunuri și servicii furnizate în aval și taxa deductibilă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în amonte, quantumul taxei deduse în mod nelegal nu corespunde, în mod necesar, acestei datorii.

42 Această situație se regăsește în particular în litigiul principal. Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 63 din concluzii, întrucât EN.SA. a cumpărat și a vândut în mod fictiv aceleași cantități de energie electrică la același preț, datoria sa fiscală cu titlu de TVA, pentru operațiunile respective, era nulă. În această situație, o amendă egală cu 100 % din quantumul taxei deduse în mod nelegal în amonte, aplicată fără a se ține seama de faptul că același quantum al TVA-ului fusese achitat în mod corespunzător în aval și că trezoreria publică nu suferise, prin urmare, nicio pierdere de venituri fiscale, constituie o sancțiune disproporționată în raport cu obiectivul pe care îl urmărește.

43 În al doilea rând, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, principiul neutralității TVA-ului se opune, de asemenea, aplicării unei sancțiuni precum cea prevăzută de dreptul național. Astfel, în această situație, după cum s-a precizat la punctul 33 din prezenta hotărâre, respectarea principiului neutralității TVA-ului este asigurată de competența statelor membre de a prevedea posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau să fi eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

44 Or, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 57 din concluzii, aplicarea unei amenzi egale cu 100 % din quantumul taxei deduse în mod nelegal face ca posibilitatea de a rectifica datoria fiscală născută în temeiul articolului 203 din Directiva TVA să fie lipsită de conținut. Astfel, chiar dacă această datorie poate fi rectificată în absența unui risc de pierdere a unor venituri fiscale, un quantum egal cu cel al taxei deduse în mod nelegal rămâne datorat pe baza acestei amenzi.

45 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a treia parte a întrebării adresate că principiile proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, se opun unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu quantumul deducerii efectuate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 întâi) declară:

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) **Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care vânzări fictive de energie electrică realizate în mod circular între aceiași operatori și pentru aceleași cantități nu au cauzat pierderi de venituri fiscale, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citită în lumina principiilor neutralității și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factură să achite această taxă, inclusiv pentru o operațiune fictivă, cu condiția ca dreptul național să permită rectificarea datoriei fiscale care rezultă din această obligație atunci când emitentul facturii, care nu era de bună-credință, a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

- 2) **Principiile proporționalității și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, se opun unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu cuantumul deducerii efectuate.**

Semnături