

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-194 din 2021 - X. Posibilitatea sau imposibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA după expirarea termenului de prescriere a acestui drept conform legislației naționale analizată în raport cu reglementările comunitare.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

7 iulie 2022

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 184 și 185 – Regularizarea deducerilor – Persoană impozabilă care nu și-a exercitat dreptul de deducere înainte de expirarea termenului de decădere – Imposibilitatea operării acestei deduceri în cadrul regularizării”

În cauza C-194/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 26 martie 2021, primită de Curte la 29 martie 2021, în procedura

Staatsecretaris van Financiën

împotriva

X,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, și domnii M. Ilesic și Z. Csehi (raportor), judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X, de A. C. P. A. van Dijk, belastingadviseur;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree și C. S. Schillemans, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 184 și 185 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de o parte, și X, pe de altă parte, în legătură cu regularizarea unei omisiuni de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în amonte aferente achiziționării de terenuri construibile.

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 135 alineatul (1) litera (k) din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b)”.

5 Potrivit articolului 167 din directiva menționată:

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

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„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;

[...]”

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 Articolul 178 din Directiva TVA prevede:

„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 titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]”

8 Potrivit articolului 179 primul paragraf din această directivă:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.”

9 Articolul 180 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

10 Articolul 182 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181.”

11 Capitolul 5 din titlul X din Directiva TVA, intitulat „Ajustarea deducerilor”, cuprinde printre altele articolele 184-186.

12 Articolul 184 din această directivă prevede:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

13 Articolul 185 din directiva menționată prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

14 Articolul 186 din aceeași directivă prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Dreptul neerlandez

15 Articolul 15 din Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Legea privind înlocuirea taxei existente pe cifra de afaceri cu o taxă pe cifra de afaceri bazată pe sistemul taxei pe valoarea adăugată) din 28 iunie 1968 (Stb. 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind taxa pe cifra de afaceri”), prevede:

„1. Taxa [...], care este dedusă de operator, este:

a) taxa care, pentru perioada vizată în declarație, a fost înregistrată în contabilitate pe o factură întocmită în conformitate cu normele în vigoare de alți operatori pentru livrări de bunuri și prestări de servicii pe care le-au efectuat în favoarea operatorului; [...] cu condiția ca bunurile și serviciile să fie utilizate de către operator în scopul unor operațiuni taxabile. [...]

4. Deducerea taxei se efectuează conform destinației bunurilor și serviciilor în momentul în care taxa este facturată operatorului sau în momentul în care aceasta devine exigibilă. În cazul în care la momentul în care operatorul începe să utilizeze bunurile și serviciile rezultă că acesta a dedus taxa aferentă lor într-o proporție superioară sau inferioară celei la care îi dă dreptul utilizarea bunurilor sau a serviciilor, excedentul de taxă dedusă este exigibil în acel moment. Taxa devenită exigibilă se achită conform articolului 14. Partea din taxă care putea fi dedusă, dar nu a fost dedusă se restituie la cererea acestuia.”

16 Articolul 12 din Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Decretul de aplicare a Legii privind taxa pe cifra de afaceri) din 12 august 1968 (Stb. 1968, nr. 423), în versiunea aplicabilă litigiului principal, are următorul cuprins:

„[...]”

2. Regularizarea prevăzută la articolul 15 alineatul 4 din Legea [privind taxa pe cifra de afaceri] se efectuează pe baza informațiilor referitoare la perioada fiscală în care operatorul a început să utilizeze bunurile sau serviciile.

3. În declarația referitoare la ultima perioadă fiscală a unui exercițiu, regularizarea deducerii se efectuează pe baza informațiilor referitoare la întregul exercițiu.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 Societatea B i-a vândut lui X zece parcele de teren construibil. Proiectul consta în dezvoltarea lor în scopuri recreative prin construirea pe ele a unor case mobile cu accesorii și prin vânzarea ulterioară a caselor mobile împreună cu terenul lor. La 20 aprilie 2006 sau în jurul acestei date, X și B au încheiat, în această privință, un contract care prevede că B va realiza toate lucrările de dezvoltare pe seama sa și că produsul net al vânzării parselor dezvoltate urma să fie împărțit între părți în cote egale.

18 B i-a livrat parcelele lui X la 20 aprilie 2006. Pentru această livrare, B i-a facturat TVA-ul lui X, care nu și-a exercitat dreptul de deducere.

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 Din cauza circumstanțelor economice, dezvoltarea preconizată a parcelelor nu a fost realizată.
- 20 La 8 februarie 2013, X i-a revândut societății B două parcele și a facturat TVA-ul aferent prețului de vânzare. X nici nu a declarat, nici nu a achitat cuantumul acestei taxe.
- 21 La 26 noiembrie 2015, administrația fiscală i-a adresat lui X o decizie de rectificare privind TVA-ul aferent prețului plătit de B pentru livrarea celor două parcele și a perceput TVA-ul menționat.
- 22 X a sesizat rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland, Țările de Jos) cu o acțiune împotriva acestei rectificări. Acesta a arătat că, în temeiul articolului 15 alineatul 4 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri, rectificarea ar trebui redusă până la concurența cuantumului TVA-ului plătit la livrarea acestor parcele în anul 2006.
- 23 După respingerea acestei acțiuni, X a formulat apel la Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden, Țările de Jos), care a admis pretențiile lui X și a redus cuantumul rectificării din 26 noiembrie 2015.
- 24 Această instanță a apreciat că articolul 15 alineatul 4 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri și articolul 184 din Directiva TVA nu limitau domeniul de aplicare al regimului de regularizare la situațiile în care, la momentul în care bunul livrat este utilizat pentru prima dată, utilizarea sa efectivă diferă de cea avută în vedere la momentul achiziționării sale. Întrucât utilizarea efectivă era determinantă, în opinia sa, pentru dreptul de deducere, aceasta a considerat că TVA-ul facturat lui X la achiziționarea celor două parcele în anul 2006 și nededus la momentul respectiv putea fi dedus integral cu ocazia primei utilizări a parcelelor menționate, în scopul unor operațiuni taxabile, în anul 2013.
- 25 Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos) a sesizat Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), instanța de trimitere, cu un recurs împotriva acestei hotărâri, în cadrul căruia arată că X ar fi trebuit să deducă TVA-ul aferent livrării parcelelor în anul 2006 la momentul la care această taxă a devenit exigibilă. Astfel, el consideră că regimul de regularizare prevăzut la articolul 15 alineatul 4 din Legea privind taxa pe cifra de afaceri nu urmărește să acorde, ulterior, un drept de deducere a TVA-ului pe care operatorul a omis să îl exercite în declarația referitoare la perioada în care a luat naștere dreptul de deducere, cu alte cuvinte, conform articolului 15 din această lege, la momentul la care taxa deductibilă a devenit exigibilă sau la momentul la care aceasta din urmă i-a fost facturată. Regimul de regularizare prevăzut de această dispoziție coroborat cu articolele 184 și 185 din Directiva TVA nu privește, în opinia sa, decât situațiile în care deducerea efectuată este mai mare sau mai mică decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă. Acesta consideră că regularizarea nu se justifică în speță întrucât destinația în scopul unor operațiuni taxabile a parcelelor în momentul achiziționării lor corespunde utilizării lor efective în momentul în care au fost utilizate pentru prima dată.
- 26 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la modul în care trebuie interpretate articolele 184 și 185 din Directiva TVA.
- 27 Referindu-se printre altele la Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punctele 32 și 33), ea arată că obligația de regularizare este definită la articolul 184 din Directiva TVA în modul cel mai larg, potrivit unei formulări care nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere nedatorată. Întrucât mecanismul regularizării urmărește, conform jurisprudenței Curții, să sporească precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, ea consideră că acest obiectiv permite o interpretare largă a articolelor 184 și 185 din Directiva TVA, care să îi permită

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

persoanei impozabile să regularizeze, cu ocazia primei utilizări a bunului în cauză, omisiunea de a deduce în tot sau în parte TVA-ul care îi fusese facturat la achiziționarea acestui bun, chiar dacă aceasta intervine după expirarea termenului prevăzut de dreptul național pentru efectuarea deducerii inițiale.

28 Instanța de trimitere subliniază că, având în vedere dispozițiile relevante din dreptul neerlandez, această interpretare largă nu echivalează cu autorizarea exercitării dreptului de deducere fără limită în timp. Astfel, această exercitare ar fi limitată la momentul achiziționării sau la momentul primei utilizări a bunurilor sau a serviciilor în cauză. După fiecare dintre aceste momente, pe de o parte, termenul de decădere de șase săptămâni prevăzut de dreptul național și, pe de altă parte, posibilitatea administrației fiscale de a rectifica, într-o perioadă de cinci ani, cuantumului TVA-ului datorat prin intermediul unei decizii de rectificare ar fi aplicabile.

29 Instanța de trimitere ridică însă problema dacă o asemenea interpretare largă este conformă cu jurisprudența Curții care, în opinia sa, pare să restrângă domeniul de aplicare al articolului 184 și al articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA la ipotezele în care are loc o schimbare a circumstanțelor după perioada la care se referă deducerea inițială. Ea face referire în această privință, printre altele, la Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 29 și jurisprudența citată), precum și la Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punctele 26-29 și 43).

30 Instanța de trimitere arată, în plus, că o asemenea interpretare nu pare compatibilă cu jurisprudența Curții, astfel cum decurge aceasta printre altele din Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 36), și din Hotărârea din 30 aprilie 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, punctul 59), potrivit căreia, pe de o parte, în temeiul principiului securității juridice, un termen de decădere nu poate fi considerat incompatibil cu regimul stabilit de Directiva TVA, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității, iar, pe de altă parte, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului fără limitare în timp ar contraveni acestui principiu, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor sale față de administrația fiscală, să nu poată fi repusă în discuție la nesfârșit.

31 Instanța de trimitere consideră că jurisprudența Curții nu a exclus în mod expres din regimul de regularizare cazul în care persoana impozabilă nu și-a exercitat la momentul achiziționării unui bun dreptul de deducere a TVA-ului. Aceasta apreciază că ar fi disproporționat într-o astfel de situație ca persoanei impozabile să i se refuze exercitarea dreptului de deducere la momentul în care începe să utilizeze bunul în cauză, odată ce nu a fost constatată nicio fraudă, niciun abuz de drept și nicio consecință prejudiciabilă pentru Trezorerie.

32 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă care a omis, la achiziția unui bun sau a unui serviciu, să efectueze deducerea taxei plătite în amonte («deducerea inițială») în termenul de decădere valabil la nivel național, în conformitate cu utilizarea prevăzută pentru scopuri taxabile, are dreptul să efectueze această deducere în cadrul unei regularizări (cu ocazia primei utilizări ulterioare a respectivului bun sau serviciu) dacă utilizarea reală de la acel moment al regularizării nu diferă de utilizarea prevăzută?

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

2) Pentru a se răspunde la întrebarea 1 prezintă relevanță faptul că neefectuarea deducerii inițiale nu este legată de o fraudă sau de un abuz de drept și că nu s-au constatat consecințe negative pentru trezoreria publică?”

Cu privire la întrebările preliminare

33 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca unei persoane impozabile care a omis să exercite înainte de expirarea termenului de decădere prevăzut de dreptul național dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unui bun sau a unui serviciu să i se refuze posibilitatea de a efectua ulterior această deducere, cu ocazia primei utilizări în scopul unor operațiuni taxabile a bunului sau a serviciului respectiv, cu titlu de regularizare, chiar dacă nu s-a constatat niciun abuz de drept, nicio fraudă și nicio pierdere de venituri fiscale.

34 Curtea a statuat în repetate rânduri că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 29 și jurisprudența citată).

35 Potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, în principiu, în cadrul perioadei în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă. Din cuprinsul articolului 63 din această directivă reiese că faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punctul 84 și jurisprudența citată).

36 În plus, acest drept de deducere se poate exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 29 și jurisprudența citată).

37 O persoană impozabilă poate totuși să fie autorizată să efectueze deducerea, în temeiul articolelor 180 și 182 din Directiva TVA, chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și a modalităților stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 35 și jurisprudența citată).

38 În această privință, instanța de trimitere arată că Legea privind taxa pe cifra de afaceri nu prevede posibilitatea unei persoane impozabile de a exercita dreptul de deducere după expirarea termenului de depunere a declarației aferente perioadei în care acest drept a luat naștere.

39 Cu toate acestea, potrivit instanței de trimitere, din normele generale de procedură fiscală rezultă că persoanei impozabile i se poate recunoaște o astfel de posibilitate, sub rezerva respectării unui termen de șase săptămâni pentru a formula o reclamație împotriva sumei pe care a achitat-o prin declarație. În acest caz, operatorul economic trebuie să formuleze o reclamație în termen de șase săptămâni de la achitarea taxei pe baza declarației, iar în cazul rambursării TVA-ului, în termen de șase săptămâni de la data deciziei de rambursare.

40 Din informațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că X, după ce a omis să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării parcelelor în anul 2006, nu a utilizat această posibilitate în termenul de decădere prevăzut. X nu a solicitat să își exercite dreptul de deducere a

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

acestui TVA decât cu ocazia acțiunii formulate împotriva deciziei de rectificare din 26 noiembrie 2015, deci la mai mult de nouă ani de la livrarea parcelelor.

41 Or, trebuie arătat, în primul rând, că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului fără limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi repusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 44, Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 48, precum și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 36 și jurisprudența citată).

42 Astfel, Curtea a statuat deja că un termen de decădere a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent care a omis să solicite deducerea TVA-ului în amonte, determinându-l să piardă dreptul de deducere a TVA-ului, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (principiul eficacității) (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 46 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 37 și jurisprudența citată).

43 În al doilea rând, în ceea ce privește obligația de regularizare a deducerii TVA-ului prevăzută la articolele 184 și 185 din Directiva TVA, aceasta este, desigur, definită în mod larg în măsura în care „deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”. Această formulare nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă, iar întinderea generală a obligației de regularizare este întărită de enumerarea expresă a excepțiilor permise de Directiva TVA la articolul 185 alineatul (2) din aceasta (Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctele 32 și 33).

44 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din această directivă, o astfel de regularizare trebuie să fie operată printre altele atunci când, ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul, au apărut modificări ale factorilor utilizați la stabilirea cuantumului acestei deduceri (Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 32).

45 Curtea a statuat însă că mecanismul regularizării nu este aplicabil decât dacă există un drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 37). Or, articolele 184 și 185 din Directiva TVA nu pot da naștere unui drept de deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctele 11 și 12, precum și Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punctul 38).

46 Rezultă că mecanismul regularizării prevăzut de Directiva TVA nu are vocație să se aplice atunci când persoana impozabilă a omis să exercite dreptul de deducere a TVA-ului și a pierdut acest drept ca urmare a expirării unui termen de decădere.

47 În consecință, acest mecanism nu se aplică în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care persoana impozabilă care a omis să își exercite dreptul de deducere a TVA-ului la momentul achiziționării bunului care constituie temeiul acestui drept dorește să îl exercite cu ocazia primei utilizări a acestui bun, în condițiile în care termenul de decădere prevăzut de dreptul național pentru

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

exercitarea dreptului menționat a expirat. Este irelevant în această privință dacă prima utilizare a bunului respectiv diferă sau nu de cea preconizată la momentul achiziționării acestuia.

48 Principiul neutralității fiscale nu repune în discuție această concluzie. Este adevărat că mecanismul regularizării face parte integrantă din regimul de deducere instituit de Directiva TVA și urmărește să sporească precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea fiscală, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legiuitorul Uniunii (Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 26 și jurisprudența citată).

49 Cu toate acestea, principiul neutralității fiscale nu este o normă de drept primar, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu alte principii, printre care figurează principiul securității juridice (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 45, și Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 32).

50 În consecință, principiul neutralității fiscale nu poate avea ca efect să permită unei persoane impozabile să regularizeze un drept de deducere pe care nu l-a exercitat înainte de expirarea unui termen de decădere și pe care astfel l-a pierdut.

51 În ceea ce privește inexistența unei fraude sau a unui abuz de drept ori a unor consecințe prejudiciabile pentru veniturile fiscale ale statului membru în cauză, aceste elemente nu pot justifica posibilitatea unei persoane impozabile de a eluda un termen de decădere. O asemenea interpretare ar fi contrară principiului securității juridice, astfel cum a fost amintit la punctul 41 din prezenta hotărâre, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi repusă în discuție la nesfârșit.

52 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca unei persoane impozabile care a omis să exercite înainte de expirarea termenului de decădere prevăzut de dreptul național dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării unui bun sau a unui serviciu să i se refuze posibilitatea de a efectua ulterior această deducere, cu ocazia primei utilizări în scopul unor operațiuni taxabile a bunului sau a serviciului respectiv, cu titlu de regularizare, chiar dacă nu s-a constatat niciun abuz de drept, nicio fraudă și nicio pierdere de venituri fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolele 184 și 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010,

trebuie interpretate în sensul că

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

nu se opun ca unei persoane impozabile care a omis să exercite înainte de expirarea termenului de decădere prevăzut de dreptul național dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente achiziționării unui bun sau a unui serviciu să i se refuze posibilitatea de a efectua ulterior această deducere, cu ocazia primei utilizări în scopul unor operațiuni taxabile a bunului sau a serviciului respectiv, cu titlu de regularizare, chiar dacă nu s-a constatat niciun abuz de drept, nicio fraudă și nicio pierdere de venituri fiscale.