

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-674 din 2022, Gemeente Dinkelland. Majorarea ulterioară a dreptului de deducere a TVA și solicitarea de la buget a unor penalități de întârziere când acestea diminuează de deducere a TVA este generată de erori ale persoanei impozabile

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

22 februarie 2024(*)

„Trimitere preliminară – Taxe colectate cu încălcarea dreptului Uniunii – Obligația de a rambursa taxa pe valoarea adăugată (TVA) și de a plăti dobânzi aferente cuantumului acesteia – Rambursare care rezultă din erori săvârșite în contabilitatea persoanei impozabile – Rambursare care rezultă din modificarea retroactivă a modalităților de calcul al TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor generale ale persoanei impozabile”

În cauza C-674/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland, Țările de Jos), prin decizia din 26 octombrie 2022, primită de Curte la 31 octombrie 2022, în procedura

Gemeente Dinkelland

împotriva

Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos (raportor), președinte de cameră, doamna O. Spineanu-Matei, domnii J.-C. Bonichot, S. Rodin și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gemeente Dinkelland, de D. van der Zijden, consilier fiscal;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și J. M. Hoogveld, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și W. Roels, în calitate de agenți,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dreptului Uniunii în materia obligației statelor membre de a plăti dobânzi aferente cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) rambursat care a fost colectat cu încălcarea dreptului Uniunii.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gemeente Dinkelland (municipalitatea Dinkelland, Țările de Jos), pe de o parte, și ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle (Serviciul de colectare a impozitelor/mari întreprinderi, Biroul din Zwolle, Țările de Jos) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a plăti municipalității Dinkelland dobânzi de recuperare aferente unui quantum de TVA a cărui rambursare a obținut-o.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 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”), prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

(2) Pe lângă persoanele prevăzute la alineatul (1), orice persoană care, în mod ocazional, livrează un mijloc de transport nou, expedit sau transportat clientului de către vânzător sau client sau în numele vânzătorului sau al clientului la o destinație situată în afara teritoriului unui stat membru, dar pe teritoriul Comunității, este considerată o persoană impozabilă.”

4 Articolul 168 din această directivă are următorul cuprins:

„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:

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

- (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;
- (b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;
- (c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);
- (d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;
- (e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

5 Articolul 173 din directiva menționată prevede:

„(1) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Prorata de deducere se stabilește [...] pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.

(2) Statele membre pot adopta următoarele măsuri:

[...]

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

[...]”

6 Potrivit articolului 183 din aceeași directivă:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”

7 Articolul 203 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

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

8 Articolul 250 alineatul (1) din această directivă 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.”

Dreptul neerlandez

9 Articolul 28c din Invorderingswet 1990 (Legea din 1990 privind recuperarea impozitelor) (denumită în continuare „Legea privind recuperarea”) prevede:

„1. În cazul în care serviciul de colectare a impozitelor este obligat, în temeiul unei decizii a inspectorului, să ramburseze un quantum al unui impozit deoarece quantumul în cauză a fost colectat cu încălcarea dreptului Uniunii, se plătesc contribuabilului, la cererea acestuia, dobânzi de recuperare.

2. Dobânzile de recuperare menționate la alineatul 1 se calculează ca dobândă simplă pentru perioada care începe în ziua următoare datei la care impozitul a fost plătit, achitat sau vărsat și se încheie la data care o precedă pe cea a rambursării, având la bază quantumul rambursat sau care trebuie rambursat contribuabilului. Prin derogare de la prima teză, dobânzile de recuperare menționate la alineatul 1 nu se calculează pentru zilele pentru care se plătesc dobânzi fiscale în temeiul capitolului VA din [Algemene wet inzake rijksbelastingen (Legea generală privind impozitele de stat)] sau pentru care sunt plătite dobânzi de recuperare în temeiul articolului 28b.

[...]”

10 Potrivit articolului 30ha din Algemene wet inzake rijksbelastingen (Legea generală privind impozitele statului), în cazul în care o decizie de rambursare nu este adoptată în termen de opt săptămâni de la primirea cererii de rambursare, se acordă dobânzi pentru perioada care începe să curgă la opt săptămâni de la primirea cererii de rambursare și se încheie la paisprezece zile de la data deciziei de rambursare. În cazul în care rambursarea are legătură cu o luare de poziție a administrației fiscale privind plata taxei achitate prin declarație, se plătesc de asemenea dobânzi pentru perioada care începe să curgă din ziua următoare celei în care a fost efectuată plata și se încheie la paisprezece zile de la data deciziei de rambursare. În celelalte cazuri, nu se plătesc dobânzi.

11 Wet op het BTW-compensatiefonds (Legea privind fondul de compensare a TVA-ului) este aplicabilă numai municipalităților, provinciilor și organismelor publice regionale autorizate să acorde concesiuni de transport public. În temeiul acestei legi, persoanele de drept public menționate au dreptul la o contribuție din fondul de compensare a TVA-ului (denumit în continuare „FCT”) pentru a compensa TVA-ul aferent bunurilor și serviciilor pe care le utilizează în cadrul unor activități neeconomice.

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

12 Municipality Dinkelland desfășoară atât activități neeconomice, în special acte pe care le îndeplinește în calitate de autoritate publică, cât și activități economice, acestea din urmă putând fi fie supuse TVA-ului, fie scutite.

13 În ceea ce privește activitățile sale economice, municipalitatea Dinkelland este o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA. Prin urmare, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 168 din această directivă, această municipalitate are dreptul de a deduce TVA-ul care i-a fost facturat de furnizorii săi de bunuri și de servicii.

14 În ceea ce privește activitățile sale neeconomice, municipalitatea Dinkelland nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA și, prin urmare, nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, ci are dreptul la o contribuție din FCT, care îi permite să compenseze TVA-ul plătit sau datorat de aceasta.

15 Astfel, pentru fiecare factură care îi este eliberată și în care figurează TVA-ul, această municipalitate trebuie să stabilească dacă bunul sau prestația achiziționate sunt imputabile unei activități neeconomice sau unei activități economice și, în acest din urmă caz, dacă aceasta beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului în amonte.

16 Cheltuielile generale ale municipalității menționate, care nu pot fi imputate direct unei activități determinate, pot conduce, în parte, la o deducere a TVA-ului și, în parte, la o contribuție din FCT. Valoarea acestei deduceri și, respectiv, a acestei contribuții sunt stabilite de municipalitatea Dinkelland, pe baza contabilității sale, aplicând o cheie de repartizare a taxei în amonte.

17 Pentru anii 2012-2016, această municipalitate a plătit TVA-ul și a primit contribuții din FCT pe baza declarațiilor pe care le-a efectuat.

18 În urma modificărilor aduse reglementării naționale privind contabilitatea municipalităților, aplicabile începând cu 14 aprilie 2016, precum și a modificării calificării fiscale a unora dintre activitățile sale, municipalitatea Dinkelland a elaborat o nouă cheie de repartizare a TVA-ului achitat în amonte, în temeiul căreia dreptul la contribuția din FCT a fost diminuat, iar dreptul de deducere a acestui TVA a fost majorat.

19 Pe de altă parte, această municipalitate a efectuat o examinare a contabilității sale, care a evidențiat erori în calificarea anumitor prestații furnizate de ea și în înscrierea anumitor poziții debitoare sau creditoare.

20 Ajustările efectuate în contabilitatea municipalității Dinkelland din aceste două motive au condus la un nou calcul al TVA-ului datorat și al TVA-ului în amonte deductibil pentru anii 2012-2016. Pe această bază, la 29 septembrie 2017, municipalitatea menționată a solicitat rambursarea unei părți din cuantumul TVA-ului plătit pentru acești ani.

21 Printr-o decizie din 1 iulie 2020, administrația fiscală a acordat rambursarea sumei solicitate, pentru un total de 705 943 de euro. În temeiul articolului 30ha din Legea generală privind impozitele statului, administrația fiscală a acordat de asemenea dobânzi fiscale, în cuantum de 75 498 de euro,

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

calculate la quantumul rambursat, pentru perioada care începe să curgă la opt săptămâni de la primirea cererii de rambursare și care se încheie la paisprezece zile de la notificarea deciziei de rambursare.

22 La 31 iulie 2020, municipalitatea Dinkelland a solicitat plata dobânzilor de recuperare prevăzute la articolul 28c din Legea privind recuperarea, calculate asupra quantumului rambursat, aferente unei perioade care curge din ziua plății TVA-ului. Administrația fiscală a respins această cerere printr-o decizie din 9 septembrie 2020, confirmată printr-o decizie din 15 iulie 2021, de respingere a reclamației acestei municipalități.

23 Municipalitatea Dinkelland a introdus o acțiune împotriva acestei din urmă decizii la rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland, Țările de Jos), care este instanța de trimitere.

24 Această instanță arată că administrația fiscală nu a aplicat articolul 28c din Legea privind recuperarea, adoptat în urma Hotărârii din 18 aprilie 2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250), care prevede că, în cazul în care o taxă colectată cu încălcarea dreptului Uniunii este rambursată, trebuie să se plătească dobânzi persoanei impozabile pentru o perioadă care începe în ziua următoare plății acestei taxe.

25 Spre deosebire de administrația fiscală, instanța de trimitere consideră că o rambursare rezultată dintr-o majorare a TVA-ului în amonte a cărui deducere nu a fost solicitată anterior privește o sumă „colectată”, în sensul articolului 28c din Legea privind recuperarea. În aceste condiții, instanța menționată ridică problema dacă suma rambursată în speță a fost colectată cu încălcarea dreptului Uniunii.

26 Potrivit instanței menționate, administrația fiscală nu poate fi considerată răspunzătoare pentru erorile săvârșite în contabilitatea municipalității Dinkelland. Cu toate acestea, din cuprinsul punctului 56 din Hotărârea din 28 aprilie 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions și alții (C-415/20, C-419/20 și C-427/20, EU:C:2022:306), ar rezulta că obligația de a plăti dobânzi pentru quantumul rambursat decurge din indisponibilitatea, pentru o anumită perioadă, a sumei plătite în mod necuvenit, independent de eventuala culpă a persoanei impozabile.

27 În ceea ce privește modificarea cheii de repartizare a TVA-ului achitat în amonte, instanța de trimitere ridică problema dacă, dat fiind că rambursarea quantumului TVA-ului care decurge din această modificare rezultă în esență din schimbarea normelor de contabilitate aplicabile municipalităților, indisponibilitatea sumei respective ar putea fi considerată ca decurgând dintr-o încălcare a dreptului Uniunii.

28 În aceste condiții, rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Norma de drept potrivit căreia dobânzile de întârziere trebuie acordate deoarece există un drept la rambursarea impozitului perceput cu încălcarea dreptului Uniunii trebuie interpretată în sensul că, în cazul în care unei persoane impozabile i s-a acordat o rambursare a impozitului pe cifra de afaceri, acelei persoane impozabile trebuie să i se acorde dobânzi de întârziere în situația în care:

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

- (a) rambursarea este consecința unor erori în evidențele contabile ale persoanei impozabile, astfel cum sunt descrise în această hotărâre, care nu pot fi deloc imputate inspectorului;
- (b) rambursarea este consecința unei recalculări a cheii de repartizare pentru deducerea impozitului pe cifra de afaceri pentru costurile generale, în circumstanțele descrise în această hotărâre?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, începând cu ce dată există, în aceste cazuri, dreptul la acordarea dobânzilor de întârziere?"

Cu privire la întrebările preliminare

29 Prin intermediul celor două întrebări, la care trebuie să se răspundă împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că obligă la plata de dobânzi unei persoane impozabile începând cu plata unui quantum de TVA, care este ulterior rambursat de administrația fiscală, atunci când această rambursare rezultă în parte din constatarea că această persoană impozabilă, ca urmare a unor erori săvârșite în contabilitatea sa, nu și-a exercitat pe deplin dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru anii în cauză și, în parte, dintr-o modificare, cu efect retroactiv, a modalităților de calcul al TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor generale ale persoanei impozabile menționate.

30 Atunci când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept al Uniunii, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului (Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 205, precum și Hotărârea din 23 aprilie 2020, SoleMizo și Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

31 Rezultă din această jurisprudență că principiul obligării statelor membre să restituie cu dobândă impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urmă drept (Hotărârea din 23 aprilie 2020, SoleMizo și Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 36, precum și jurisprudența citată).

32 Într-o situație de restituire a unei taxe percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii, principiul efectivității impune ca normele naționale care privesc în special calculul dobânzilor eventual datorate să nu aibă ca efect privarea persoanei impozabile de o despăgubire adecvată pentru pierderea suferită prin plata nejustificată a taxei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 29, precum și Hotărârea din 23 aprilie 2020, SoleMizo și Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 și C-126/18, EU:C:2020:292, punctul 43, precum și jurisprudența citată).

33 Această pierdere depinde în special de durata indisponibilizării sumei plătite fără temei cu încălcarea dreptului Uniunii și survine astfel, în principiu, în perioada cuprinsă între data plății fără temei a taxei în cauză și data restituirii acesteia (Hotărârea din 18 aprilie 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punctul 28).

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 Prin urmare, pentru a stabili dacă dreptul Uniunii obligă la plata unor dobânzi unei persoane impozabile începând de la plata unui quantum al TVA-ului care face ulterior obiectul unei rambursări, trebuie să se verifice dacă acest quantum trebuie considerat ca fiind „colectat cu încălcarea dreptului Uniunii”, în sensul jurisprudenței menționate la punctele 30-33 din prezenta hotărâre.

35 În primul rând, un quantum al TVA-ului colectat ca urmare a faptului că persoana impozabilă nu și-a exercitat dreptul de deducere constituie un quantum „colectat” sau „prelevat”.

36 În al doilea rând, în ceea ce privește noțiunea de „încălcarea dreptului Uniunii”, primo, atunci când persoana impozabilă facturează TVA-ul din greșeală, perceperea acestuia nu are loc cu încălcarea dreptului Uniunii, ci în temeiul articolului 203 din Directiva TVA, care prevede că TVA este datorat de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 34 și jurisprudența citată).

37 Pe de altă parte, în temeiul articolului 250 alineatul (1) din Directiva TVA, fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat. Prin urmare, administrația fiscală nu acționează cu încălcarea dreptului Uniunii atunci când colectează un quantum de TVA pe baza acestei declarații, chiar dacă persoana impozabilă, pentru motive care îi sunt proprii, nu a inclus în aceasta informațiile necesare pentru a se constata sfera de aplicare a dreptului său de deducere, prevăzut la articolul 168 din această directivă, și, astfel, nu și-a exercitat acest drept.

38 Prin urmare, un quantum al TVA-ului nu poate fi considerat ca fiind colectat „cu încălcarea dreptului Uniunii” pentru motivul că persoana impozabilă nu și-a exercitat dreptul de deducere din eroare.

39 Secundo, un quantum al TVA-ului rambursat ca urmare a modificării, cu efect retroactiv, a modalităților de calcul al TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor generale ale unei persoane impozabile nu poate fi considerat ca fiind colectat „cu încălcarea dreptului Uniunii”, în sensul jurisprudenței menționate la punctele 30-33 din prezenta hotărâre, decât dacă modalitățile inițiale ale acestui calcul, care au stat la baza colectării acestui quantum, sunt incompatibile cu dreptul Uniunii ca urmare a reglementării naționale aplicabile sau a unei cerințe a administrației fiscale.

40 În această privință, trebuie să se observe că, în temeiul articolului 168 din Directiva TVA, TVA-ul achitat în amonte este deductibil numai atunci când bunurile sau serviciile pentru care a fost plătit sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

41 Or, quantumurile de TVA achitate în amonte pentru cheltuielile generale corespund achiziției de bunuri și de servicii utilizate pentru ansamblul activităților persoanei impozabile.

42 Prin urmare, este necesar să se distingă, pe de o parte, repartizarea acestor quantumuri de TVA după cum cheltuielile generale privesc activități economice sau activități neeconomice și, pe de altă parte, atunci când aceste cheltuieli se referă la activități economice, repartizarea lor după cum se referă

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

la operațiuni taxabile, care dau drept de deducere, sau la operațiuni scutite, care nu dau drept de deducere.

43 În ceea ce privește repartizarea quantumurilor TVA-ului achitate în amonte după cum cheltuielile corespunzătoare se referă la activități economice sau la activități neeconomice, trebuie amintit că TVA-ul aplicat în amonte achiziționării de bunuri și servicii de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere în măsura în care aceste bunuri și aceste servicii au fost utilizate pentru activități care, având în vedere caracterul lor neeconomic, nu intră în sfera de aplicare a Directivei TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punctul 54 și jurisprudența citată).

44 Dispozițiile Directivei TVA nu cuprind norme privind metodele sau criteriile pe care statele membre sunt obligate să le aplice atunci când adoptă dispoziții ce permit o repartizare a valorii TVA-ului aferent intrărilor după cum cheltuielile corespunzătoare se referă la activități economice sau la activități neeconomice (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 33).

45 În aceste condiții și pentru ca persoanele impozabile să poată efectua calculele necesare, revine statelor membre obligația de a stabili metode și criterii adecvate în acest scop, cu respectarea principiilor care stau la baza sistemului comun privind TVA-ul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 34).

46 Prin urmare, statele membre trebuie să își exercite puterea lor de apreciere astfel încât să garanteze că deducerea nu se efectuează decât pentru partea din TVA care poate fi atribuită valorii aferente operațiunilor ce dau naștere unui drept de deducere. Acestea trebuie, așadar, să se asigure că respectivul calcul al proratai între activități economice și activități neeconomice reflectă în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 37).

47 În cadrul exercitării puterii lor de apreciere, statele membre sunt abilitate să aplice, dacă este cazul, orice cheie de repartizare adecvată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 38).

48 În ceea ce privește repartizarea quantumurilor TVA-ului achitate în amonte după cum cheltuielile corespunzătoare se raportează la operațiuni care dau drept de deducere sau la operațiuni care nu dau drept de deducere, din articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA reiese că deducerea nu este admisă decât pentru partea din TVA care poate fi atribuită operațiunilor care dau drept de deducere. În temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din această directivă, statele membre pot să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora.

49 Prin urmare, cu condiția ca cerințele indicate la punctele 43-48 din prezenta hotărâre să fie respectate, dreptul Uniunii nu se opune ca un stat membru să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să stabilească, printr-o cheie de repartizare elaborată sub răspunderea sa, modalitățile de calcul al TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor sale generale.

50 În speță, calculul TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor generale ale municipalității Dinkelland rezultă dintr-o cheie, stabilită de această municipalitate pe baza contabilității sale, care permite repartizarea acestor cheltuieli între activitățile neeconomice și activitățile economice ale municipalității menționate și, în cadrul acestora din urmă, între operațiunile taxabile, care dau drept de deducere a TVA-ului, și operațiunile scutite, care nu dau acest drept. Aceeași municipalitate a obținut rambursarea cuantumului TVA-ului în cauză ca urmare a aplicării retroactive la anii 2012-2016 a unei noi chei de repartizare.

51 Ca răspuns la o cerere de lămuriri, pe care Curtea a adresat-o la 19 iulie 2023 instanței de trimitere, aceasta din urmă a precizat că, în temeiul reglementării neerlandeze, utilizarea efectivă este criteriul de imputare a bunurilor și serviciilor, inclusiv a celor aferente cheltuielilor generale, unei activități neeconomice sau unei activități economice, precum și, în cadrul acesteia, unor operațiuni care dau drept de deducere a TVA-ului.

52 Prin urmare, nimic nu indică faptul că reglementarea neerlandeză în discuție în litigiul principal nu este conformă cu cerințele indicate la punctele 43-48 din prezenta hotărâre.

53 În aceste condiții, reiese de asemenea din răspunsul instanței de trimitere la cererea de lămuriri că această reglementare nu precizează modalitățile de determinare a utilizării efective a bunurilor și a serviciilor care fac parte din cheltuielile generale. Reglementarea națională privind contabilitatea municipalităților în vigoare până în anul 2016 permitea, contrar reglementării care a modificat-o, imputarea cheltuielilor generale asupra activităților principale. Municipalitățile dispuneau de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește punerea în aplicare a acestei imputări.

54 Instanța de trimitere a arătat de asemenea că, deși au avut loc consultări între municipalitatea Dinkelland și administrația fiscală din motive de securitate juridică, nu a fost încheiat niciun acord între cele două, administrația fiscală limitându-se să accepte metodologia care constă în stabilirea utilizării efective a bunurilor și serviciilor pe baza contabilității acestei comune. De altfel, metodologia pusă în aplicare în temeiul reglementării naționale privind contabilitatea municipalităților în vigoare până în 2016 nu ar reflecta în mod inexact din principiu utilizarea efectivă a bunurilor și serviciilor.

55 În plus, din răspunsul instanței de trimitere la această cerere de lămuriri nu reiese că eventuala inexacitate a calificării fiscale a anumitor activități, reținută inițial, a cărei modificare retroactivă a fost efectuată ca urmare a unor modificări de fapt și de concepție, se datora reglementării naționale aplicabile sau unei cerințe a administrației fiscale.

56 Din cele ce precedă rezultă, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, că cheia de repartizare utilizată inițial de municipalitatea Dinkelland pentru anii 2012-2016 a fost stabilită numai sub răspunderea acesteia din urmă.

57 Prin urmare, având în vedere considerațiile care figurează la punctul 39 din prezenta hotărâre, cuantumul TVA-ului deductibil calculat pe baza acestei chei de repartizare nu constituie o sumă colectată „cu încălcarea dreptului Uniunii”, în sensul jurisprudenței menționate la punctele 30-33 din 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

58 În sfârșit, trebuie amintit că, chiar în absența unui quantum „colectat cu încălcarea dreptului Uniunii”, în sensul jurisprudenței menționate la punctele 30-33 din prezenta hotărâre, trebuie să se facă referire la articolul 183 din Directiva TVA atunci când o creanță privind TVA-ul trebuie, având în vedere natura sa, să fie analizată ca un „excedent” de TVA în sensul acestei dispoziții.

59 În această privință, Curtea a statuat că, chiar dacă articolul 183 din Directiva TVA nu prevede o obligație de plată a unor dobânzi aferente excedentului de TVA care trebuie rambursat și nici nu precizează momentul de la care sunt datorate astfel de dobânzi, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare rezultate din rambursarea unui excedent de TVA să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere. Cu toate acestea, obligația de a plăti astfel de dobânzi există numai atunci când rambursarea excedentului de TVA nu este efectuată într-un termen rezonabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 40).

60 În speță, în cazul în care această dispoziție ar fi aplicabilă, aspect a cărui apreciere revine instanței de trimitere, trebuie arătat că, în cazul în care termenul aplicabil pentru soluționarea unei cereri de rambursare a TVA-ului de către administrația fiscală ar fi un termen de opt săptămâni, precum cel prevăzut la articolul 30ha din Legea generală privind impozitele statului, acest termen nu pare nerezonabil, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 59 din prezenta hotărâre, pentru soluționarea unei cereri de rambursare a TVA-ului de către administrația fiscală, incluzând operațiunile efective de rambursare.

61 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu obligă la plata de dobânzi unei persoane impozabile începând cu plata unui quantum de TVA, care este ulterior rambursat de administrația fiscală, atunci când această rambursare rezultă, în parte, din constatarea că această persoană impozabilă, ca urmare a unor erori săvârșite în contabilitatea sa, nu și-a exercitat pe deplin dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru anii în cauză și, în parte, dintr-o modificare cu efect retroactiv a modalităților de calcul al TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor generale ale persoanei impozabile menționate, atunci când aceste modalități sunt stabilite numai sub răspunderea acesteia din urmă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 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:

Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că nu obligă la plata de dobânzi unei persoane impozabile începând cu plata unui quantum de taxă pe valoarea adăugată (TVA), care este ulterior rambursat de administrația fiscală, atunci când această rambursare rezultă, în parte, din constatarea că această

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

persoană impozabilă, ca urmare a unor erori săvârșite în contabilitatea sa, nu și-a exercitat pe deplin dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru anii în cauză și, în parte, dintr-o modificare cu efect retroactiv a modalităților de calcul al TVA-ului deductibil aferent cheltuielilor generale ale persoanei impozabile menționate, atunci când aceste modalități sunt stabilite numai sub răspunderea acesteia din urmă.