

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-341 din 2022, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA Condiționarea deducerii TVA de realizarea într-o anumită perioadă fiscală un anumit plafon al veniturilor sau realizarea unor active.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

7 martie 2024

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a TVA-ului – Noțiunea de persoană impozabilă – Principiul neutralității fiscale – Principiul proporționalității – Societate neoperațională – Reglementare națională prin care se refuză dreptul de deducere, de rambursare sau de compensare a TVA-ului achitat în amonte”

În cauza C-341/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), prin decizia din 19 mai 2022, primită de Curte la 25 mai 2022, în procedura

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

împotriva

Agenzia delle Entrate,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, și domnii K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, N. Piçarra, N. Jääskinen (raportor) și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul C. Di Bella, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 iunie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, de R. Nicastro, avvocată;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de D. G. Pintus, P. Pucciariello și F. Urbani Neri, avvocati dello Stato;

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

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, F. Moro și P. Rossi, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 septembrie 2023, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 167 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”), precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA), proporționalității, protecției încrederii legitime și securității juridice.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (denumită în continuare „societatea Feudi”), pe de o parte, și Agenzia delle Entrate (administrația fiscală, Italia) (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA:

„«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.”

- 4 Articolul 63 din această directivă prevede:

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

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

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

6 Articolul 168 litera (a) din aceeași 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:

(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”.

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.

[...]”

Dreptul italian

8 Articolul 30 din legea n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Legea nr. 724/1994 privind măsurile de raționalizare a finanțelor publice) din 23 decembrie 1994 (supliment ordinar la GURI nr. 174 din 30 decembrie 1994) (denumită în continuare „Legea nr. 724/1994”), intitulat „Societățile de tip «cutie poștală». Evaluarea valorilor mobiliare”, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„(1) Societățile pe acțiuni, în comandită pe acțiuni, cu răspundere limitată, în nume colectiv și în comandită simplă, precum și societățile și entitățile de orice tip nerezidente care au un sediu permanent pe teritoriul statului sunt considerate neoperaționale, în lipsa unei probe contrare, dacă valoarea totală a încasărilor, a creșterilor de stocuri și a veniturilor, cu excepția veniturilor extraordinare, care rezultă din contul de venituri și cheltuieli, atunci când acesta este impus, este inferioară următoarelor procente:

[...]

(4) În cazul societăților și entităților neoperaționale, excedentul de credit care rezultă din declarația depusă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată nu este eligibil pentru rambursare și nici nu poate fi compensat [...] sau transferat [...] În cazul în care, timp de trei perioade fiscale consecutive, societatea sau entitatea neoperațională nu efectuează tranzacții relevante în scopuri de TVA pentru o sumă care nu este mai mică decât cea rezultată din aplicarea procentelor menționate la alineatul (1), excedentul de credit de TVA nu poate fi reportat pentru a compensa TVA-ul de plătit pentru perioadele fiscale ulterioare.

(4a) În cazul în care circumstanțe obiective au făcut imposibilă realizarea veniturilor, a creșterii stocurilor sau a veniturilor stabilite în conformitate cu prezentul articol sau au făcut imposibilă efectuarea operațiunilor relevante în scopuri de TVA prevăzute la alineatul (4), societatea în cauză poate solicita înlăturarea dispozițiilor relevante privind lupta împotriva evaziunii fiscale.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 9 Vigna Ottieri Srl (denumită în continuare „societatea Vigna”) era o societate de drept italian care desfășura activități economice de producție și de comercializare a vinului în regiunea Campania (Italia).
- 10 La 22 decembrie 2010, autoritatea fiscală a notificat societății Vigna o decizie de impunere prin care se preciza, printre altele, că aceasta era considerată o societate neoperațională (denumită „cutie poștală”) pentru perioada fiscală 2008, pe baza faptului că valoarea operațiunilor în aval supuse TVA-ului pe care aceasta din urmă le-a înregistrat a fost inferioară pragului sub care societățile sunt prezumate a fi neoperaționale în sensul articolului 30 din Legea nr. 724/1994. Din această decizie de impunere reieșea de asemenea că un astfel de prag nu fusese atins de societatea Vigna timp de trei perioade fiscale consecutive, și anume cele din 2006, 2007 și 2008. În consecință, autoritatea fiscală a refuzat deducerea creditului de TVA în cuantum de 42 108 euro, solicitată de societatea Vigna pentru perioada fiscală 2009.
- 11 Societatea Vigna a introdus o acțiune împotriva deciziei de impunere menționate la Commissione tributaria provinciale di Avellino (Comisia Fiscală Provincială din Avellino, Italia). Prin hotărârea din 18 aprilie 2012, instanța menționată a respins această acțiune.

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 Societatea Feudi, care a absorbit societatea Vigna începând cu 27 septembrie 2012, a formulat apel împotriva acestei hotărâri la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (Comisia Fiscală Regională din Campania, secția delocalizată din Salerno, Italia), care a respins apelul.
- 13 La 27 martie 2014, societatea Feudi a declarat recurs la Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație, Italia), instanța de trimitere. În esență, aceasta susține că refuzul de a-i acorda beneficiul dreptului de deducere a TVA-ului nu este compatibil cu dreptul Uniunii.
- 14 Instanța de trimitere arată în esență că legislația italiană în cauză urmărește să descurajeze constituirea de societăți de tip „cutie poștală” și, astfel, să împiedice ca persoane juridice care desfășoară în mod formal o activitate economică, fără a fi totuși, în realitate, operaționale, să beneficieze de avantaje fiscale. În acest scop, articolul 30 din Legea nr. 724/1994 ar prevedea un mecanism disuasiv care s-ar întemeia pe prezumția potrivit căreia caracterul neoperațional al unei societăți poate fi dedus din faptul că randamentul activelor de care dispune aceasta la care se poate aștepta în mod rezonabil este inferior unui prag de venituri stabilit de această dispoziție. Cu toate acestea, o societate ar putea răsturna această prezumție prin demonstrarea faptului că acest prag de venituri nu putuse fi atins într-o anumită perioadă din cauza unor situații obiective.
- 15 Din cererea de decizie preliminară reiese că, în temeiul dispoziției menționate, societăților neoperaționale nu li se poate rambursa un credit de TVA care figurează în declarația lor și care rezultă, printre altele, dintr-un quantum al TVA-ului deductibil, superior TVA-ului colectat. Acest credit nu ar putea face nici obiectul unei compensări, nici nu poate fi transferat. Creditul menționat ar putea fi imputat în acest caz asupra TVA-ului datorat pentru perioadele fiscale următoare. Cu toate acestea, atunci când, în trei perioade fiscale consecutive, o societate neoperațională nu efectuează operațiuni supuse TVA-ului în quantum cel puțin egal cu cel care rezultă din pragul de venituri menționat, creditul respectiv nu ar mai putea fi reportat. Această societate și-ar pierde, ca urmare a acestui fapt, dreptul de deducere a TVA-ului.
- 16 În aceste împrejurări, instanța de trimitere ridică, în primul rând, problema dacă calitatea de persoană impozabilă și, în consecință, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pot fi refuzate unei societăți care efectuează operațiuni supuse TVA-ului fără a atinge însă pragul de venituri prevăzut de legislația italiană în cauză, atunci când această societate nu demonstrează că situații obiective au împiedicat realizarea unor venituri care depășesc acest prag. În această privință, ea are îndoieli cu privire la compatibilitatea unei astfel de practici cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, din care reiese în esență că calitatea de persoană impozabilă decurge

din desfășurarea unei activități economice de către entitatea care se prevalează de această calitate.

- 17 În al doilea rând, această instanță ridică problema dacă legislația italiană în discuție este compatibilă cu articolul 167 din Directiva TVA, precum și cu principiul neutralității TVA-ului și cu principiul proporționalității. Instanța menționată amintește că, deși combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv și în special nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic principiul neutralității TVA-ului.
- 18 În al treilea rând, instanța de trimitere ridică problema dacă limitările dreptului de deducere a TVA-ului prevăzute la articolul 30 din Legea nr. 724/1994 trebuie considerate contrare principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime. Astfel, aceasta apreciază că o persoană impozabilă, atunci când efectuează o operațiune, riscă să nu știe cu certitudine dacă această operațiune poate da naștere unui drept de deducere sau de rambursare a TVA-ului, întrucât exercitarea acestor drepturi va fi condiționată de obținerea de către aceasta a unui nivel de venituri care depășește pragul prevăzut de legislația italiană în cauză într-o anumită perioadă fiscală.
- 19 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Articolul 9 alineatul (1) din [Directiva TVA] poate fi interpretat în sensul că privează de calitatea de persoană impozabilă și, în consecință, de dreptul de a deduce TVA-ul pe care l-a achitat sau de a obține rambursarea acestuia o persoană care efectuează operațiuni active relevante în scopuri de TVA într-o măsură considerată inconsecventă – întrucât este excesiv de scăzută – în raport cu ceea ce se poate aștepta în mod rezonabil de la activele de care dispune timp de trei ani consecutivi, în conformitate cu criteriile prestabilite de lege, și nu poate dovedi, pentru a justifica această împrejurare, existența unor obstacole obiective?
 - 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 167 din [Directiva TVA] și principiile generale ale neutralității TVA[-ului] și proporționalității limitării dreptului de deducere a TVA[-ului] se opun unei reglementări naționale care, prin articolul 30 din Legea nr. 724[1994], refuză dreptul de a deduce TVA-ul plătit pentru achiziții, de a obține rambursarea acestuia sau de a-l utiliza într-o perioadă fiscală ulterioară unei persoane impozabile care, pentru trei perioade fiscale consecutive, efectuează operațiuni active relevante în scopuri de TVA într-o măsură considerată inconsecventă –

întrucât este excesiv de scăzută – în raport cu ceea ce poate aștepta în mod rezonabil de la activele de care dispune timp de trei ani consecutivi, în conformitate cu criteriile prestabilite de lege, și nu poate dovedi, pentru a justifica această împrejurare, existența unor obstacole obiective?

- 3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, principiile Uniunii Europene privind securitatea juridică și protecția încrederii legitime se opun unei reglementări naționale care, prin articolul 30 din Legea nr. 724/[1994], refuză dreptul de a deduce TVA-ul plătit pentru achiziții, de a obține rambursarea acestuia sau de a-l utiliza într-o perioadă fiscală ulterioară unei persoane impozabile care, pentru trei perioade fiscale consecutive, efectuează operațiuni active relevante în scopuri de TVA într-o măsură considerată inconsecventă – întrucât este excesiv de scăzută – în raport cu ceea ce poate aștepta în mod rezonabil de la activele de care dispune timp de trei ani consecutivi, în conformitate cu criteriile prestabilite de lege, și nu poate dovedi, pentru a justifica această împrejurare, existența unor obstacole obiective?"

Cu privire la prima întrebare

- 20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că poate conduce la privarea de calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA a unei persoane care, într-o anumită perioadă fiscală, efectuează operațiuni supuse TVA-ului a căror valoare economică nu atinge pragul stabilit de o legislație națională, care corespunde randamentului activelor de care dispune această persoană la care se poate aștepta în mod rezonabil, cu excepția cazului în care demonstrează că situații obiective au împiedicat atingerea pragului respectiv.
- 21 Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Noțiunea de „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă ca incluzând orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. În plus, se precizează că „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate” este considerată o astfel de activitate.
- 22 Astfel, analiza modului de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA nu numai că evidențiază întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică”, ci de asemenea precizează caracterul obiectiv al acesteia, în sensul că

activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale [Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea dreptului de uzufruct), C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 69 și jurisprudența citată].

- 23 Rezultă de aici că calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA nu este supusă respectării unei condiții privind efectuarea de către o persoană a unor operațiuni supuse TVA-ului a căror valoare economică depășește un prag de venituri stabilit în prealabil, ce corespunde randamentului activelor de care dispune această persoană la care se poate aștepta în mod rezonabil. Astfel, este important în această privință numai aspectul dacă persoana menționată desfășoară efectiv o activitate economică și, astfel cum s-a amintit la punctul 21 din prezenta hotărâre, că exploatează un bun corporal sau necorporal în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.
- 24 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă, în perioadele fiscale în litigiu, și anume perioada fiscală 2008 și cele două perioade fiscale anterioare, pentru care autoritatea fiscală a considerat că societatea Vigna nu avea caracter operațional, această societate a desfășurat o astfel de activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, așa cum a fost interpretat de jurisprudența menționată la punctul 22 din prezenta hotărâre.
- 25 Având în vedere motivele care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu poate determina privarea de calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA a unei persoane care, într-o anumită perioadă fiscală, efectuează operațiuni supuse TVA-ului a căror valoare economică nu atinge pragul stabilit de o legislație națională, ce corespunde randamentului activelor de care dispune această persoană la care se poate aștepta în mod rezonabil.

Cu privire la a doua întrebare

- 26 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 167 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia persoana impozabilă este privată de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, dată fiind valoarea operațiunilor supuse TVA-ului realizate de această persoană impozabilă în aval, considerată insuficientă.
- 27 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru

serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește, astfel, să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate în momentul dobândirii unui bun sau a unui serviciu, utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, aceasta este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 23 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctele 27 și 28, precum și jurisprudența citată].

- 28 Mai precis, din articolul 168 din Directiva TVA reiese că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie îndeplinite două condiții. În primul rând, persoana interesată trebuie să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive. În al doilea rând, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie prestate de o altă persoană impozabilă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 39 și jurisprudența citată].
- 29 În ceea ce privește a doua dintre aceste condiții, care este singura vizată de prezenta întrebare, trebuie amintit că, pentru ca un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile, este necesar, în principiu, să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau drept de deducere [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 45 și jurisprudența citată].

- 30 Un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 31 Rezultă din motivele care precedă că nicio dispoziție din Directiva TVA nu condiționează dreptul de deducere de cerința ca valoarea operațiunilor supuse TVA-ului, realizate în aval de o persoană impozabilă într-o perioadă determinată, să trebuiască să atingă un anumit prag. Dimpotrivă, din jurisprudența citată la punctul 27 din prezenta hotărâre rezultă că dreptul de deducere a TVA-ului este garantat, sub rezerva îndeplinirii condițiilor impuse, a căror verificare va reveni instanței de trimitere, independent de rezultatele activităților economice ale persoanei impozabile în cauză.
- 32 În al doilea rând, trebuie totuși să se observe că dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat persoanei impozabile dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că dreptul menționat este invocat în mod fraudulos sau abuziv.
- 33 Astfel, trebuie amintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA și că Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, chiar dacă ar fi întrunite condițiile de fond ale dreptului de deducere, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea acestui drept dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că dreptul menționat este invocat în mod fraudulos sau abuziv [a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctele 34 și 35, precum și Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 41 și jurisprudența citată].
- 34 Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale

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

implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective [Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 43 și jurisprudența citată].

- 35 În ceea ce privește abuzul de drept, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesar, pe de o parte, ca operațiunile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și legislației naționale care transpune această directivă, să aibă drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal [Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75, precum și Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 44 și jurisprudența citată].
- 36 Rezultă astfel din jurisprudența Curții că principiul interzicerii practicilor abuzive care se aplică în domeniul TVA-ului interzice aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivelor Directivei TVA [Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 26, precum și Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 46 și jurisprudența citată].
- 37 Trebuie să se amintească de asemenea că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva TVA pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 9 decembrie 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punctul 28, precum și Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 47 și jurisprudența citată].
- 38 În speță, instanța de trimitere explică faptul că articolul 30 din Legea nr. 724/1994 urmărește combaterea fraudei descurajând constituirea unor societăți de tip „cutie poștală”. Astfel, mecanismul pe care îl stabilește acest articol se întemeiază pe prezumția potrivit căreia, în măsura în care valoarea operațiunilor realizate în aval de o societate într-o anumită perioadă fiscală nu atinge un prag calculat prin punerea în aplicare a criteriilor prevăzute la articolul menționat, această societate

nu este o societate operațională, cu excepția cazului în care reușește să demonstreze că elemente obiective justifică faptul că nu a putut atinge pragul menționat. În cazul în care o societate este considerată societate neoperațională, aceasta nu își mai poate exercita dreptul de deducere a TVA-ului pentru operațiunile pe care le-a realizat în aval în perioada fiscală în litigiu.

- 39 Or, o asemenea prezumție este întemeiată pe un criteriu, cel al unui prag al veniturilor, care este străin de cele necesare pentru demonstrarea unei fraude sau a unui abuz, după cum reies din jurisprudența citată la punctele 33-36 din prezenta hotărâre. Astfel, această prezumție nu se întemeiază pe aprecierea realității operațiunilor supuse TVA-ului realizate în cursul unei anumite perioade fiscale, nici pe cea a utilizării lor propriu-zise în vederea realizării unor operațiuni în aval, ci numai pe evaluarea volumului lor. Prin urmare, aceasta nu poate, ținând seama de jurisprudența citată la punctul 34 din prezenta hotărâre, să fie considerată de natură să demonstreze că dreptul de deducere a TVA-ului a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv.
- 40 Astfel, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când faptele invocate pentru a demonstra o astfel de fraudă sau un astfel de abuz au fost stabilite corespunzător cerințelor legale, altfel decât prin supoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctul 52 și jurisprudența citată).
- 41 În plus, Curtea a statuat deja că o prezumție generală de fraudă și de abuz nu poate justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor unei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2017, Egiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 31, precum și jurisprudența citată). În același mod, nu se poate admite că o astfel de prezumție, chiar refragabilă, conduce la refuzul dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motive care nu au legătură cu constatarea unei invocări frauduloase sau abuzive a acestui drept.
- 42 Rezultă că o prezumție precum cea descrisă la punctul 38 din prezenta hotărâre depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului care constă în prevenirea fraudei și a abuzurilor.
- 43 Având în vedere ansamblul motivelor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 167 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia persoana impozabilă este privată de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, dată fiind valoarea operațiunilor supuse TVA-ului realizate de această persoană impozabilă în aval, considerată insuficientă.

Cu privire la a treia întrebare

- 44 Ținând seama de răspunsul dat la a doua întrebare și în măsura în care a treia întrebare este adresată numai în ipoteza unui răspuns negativ la aceasta, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 45 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 treia) declară:

- 1) **Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu poate determina privarea de calitate de persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) a unei persoane care, într-o anumită perioadă fiscală, efectuează operațiuni supuse TVA-ului a căror valoare economică nu atinge pragul stabilit de o legislație națională, ce corespunde randamentului activelor de care dispune această persoană la care se poate aștepta în mod rezonabil.**
- 2) **Articolul 167 din Directiva 2006/112, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia persoana impozabilă este privată de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, dată fiind valoarea operațiunilor supuse TVA-ului realizate de această persoană impozabilă în aval, considerată insuficientă.**