Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

28 iulie 2016*

„Trimitere preliminară — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolele 167, 168, 178-182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 și 273 — Drept la deducerea TVA-ului — Cerințe de fond — Cerințe de formă — Termen de decădere — Dispoziții naționale care exclud dreptul la deducere în cazul nerespectării celor mai multe dintre cerințele de formă — Fraudă fiscală”

În cauza C-332/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunale di Treviso (Tribunalul din Treviso, Italia), prin decizia din 17 aprilie 2015, primită de Curte la 6 iulie 2015, în procedura penală împotriva

Giuseppe Astone,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna C. Toader, președinte de cameră, și domnii A. Rosas și E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou și de A. Dimitrakopoulou, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de D. Recchia și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: italiana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167, 168, 178-181, 244 și 250 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unei proceduri penale inițiate împotriva domnului Giuseppe Astone, în calitatea sa de reprezentant legal al La Società Del Ferro Srl (denumită în continuare „Del Ferro”), întrucât nu a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru anul fiscal 2010.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În titlul X, intitulat „Deduceri”, Directiva TVA cuprinde cinci capitole. În capitolul 1 din acest titlu, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, sunt incluse printre altele articolele 167 și 168 din această directivă, redactate astfel:

„*Articolul 167*

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

Articolul 168

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;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii […]

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri […]

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare […]

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

4 În capitolul 4 din titlul X menționat anterior, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, figurează printre altele articolele 178-182 din această directivă, care precizează:

„Articolul 178

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 articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

(b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

(c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236;

(d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

(e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective;

[…]

Articolul 179

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.

[…]

Articolul 180

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

Articolul 181

Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă care nu deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 să efectueze deducerea prevăzută la articolul 168 litera (c) pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri.

Articolul 182

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

5 Titlul XI din Directiva TVA, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, cuprinde opt capitole. Capitolul 1 din acest titlu se referă la „Obligația de plată”. În cadrul secțiunii 1 din acest capitol, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”, articolul 193 din această directivă precizează:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană […]”

6 În cadrul secțiunii 2 din capitolul 1 din titlul XI din Directiva TVA, intitulată „Modalități de plată”, articolul 206 din această directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă obligată la plata TVA are obligația de a plăti valoarea netă a TVA cu ocazia depunerii declarației privind TVA prevăzute la articolul 250. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă dată pentru plata respectivei sume sau pot solicita efectuarea unor plăți provizorii anticipate.”

7 Capitolul 4 din titlul XI din Directiva TVA, intitulat „Contabilitate”, cuprinde patru secțiuni. În cadrul secțiunii 2 din acest capitol, intitulată „Obligații generale”, articolul 242 din această directivă prevede:

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

8 În cadrul secțiunii 3 din același capitol 4, intitulată „Obligații specifice legate de stocarea tuturor facturilor”, articolul 244 din directiva menționată prevede:

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

9 În capitolul 5 din titlul XI din Directiva TVA, intitulat „Declarații”, articolele 250 și 252 din această directivă prevăd:

„Articolul 250

(1) 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.

[…]

Articolul 252

(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

10 În capitolul 7 din titlul XI din Directiva TVA, intitulat „Dispoziții diverse”, articolul 273 primul paragraf din această directivă prevede:

„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

11 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul Președintelui Republicii nr. 633 privind instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată) din 26 octombrie 1972 (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), în versiunea sa aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „Decretul nr. 633”), cuprinde un articol 19, intitulat „Deducere”. Alineatul 1 al acestui articol prevede:

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

12 Articolul 25 din Decretul nr. 633, intitulat „Înregistrarea achizițiilor”, prevede:

„Contribuabilul trebuie să numeroteze în ordine cronologică facturile și borderourile vamale referitoare la bunurile și la serviciile achiziționate sau importate în cadrul desfășurării activității întreprinderii, a meșteșugului sau a profesiei […] și trebuie să le înscrie în registrul corespunzător înainte de închiderea periodică a conturilor sau de declarația anuală prin care se exercită dreptul de deducere a taxei aferente.

Din înregistrare trebuie să rezulte data emiterii facturii sau a borderoului, numărul secvențial care i-a fost atribuit, întreprinderea, numele sau denumirea socială a cedentului bunului sau a prestatorului serviciului sau numele și prenumele, dacă nu este vorba de întreprinderi, societăți sau entități, precum și baza de impozitare și cuantumul taxei, diferențiate în funcție de cota aplicabilă.

[…]”

13 Articolul 39 din acest decret, intitulat „Întocmirea și păstrarea registrelor și a documentelor”, precizează:

„Registrele prevăzute de prezentul decret […] trebuie să fie întocmite potrivit articolului 2219 din Codul civil și numerotate consecutiv pe fiecare pagină, cu scutire de la plata taxei de timbru. […]

[…]

Registrele, chitanțierele, fișierele și tipizatele, precum și facturile, borderourile vamale și celelalte documente prevăzute de prezentul decret trebuie păstrate potrivit articolului 22 din Decretul Președintelui Republicii nr. 600 din 29 septembrie 1973. […]”

14 Decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Decretul legislativ nr. 74 privind noua reglementare a infracțiunilor în materia impozitului pe venit și a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu articolul 9 din Legea nr. 205 din 25 iunie 1999) din 10 martie 2000 (GURI nr. 76 din 31 martie 2000, p. 4), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 74"), prevede la articolul 5, intitulat „Nedepunerea declarației":

„1. Se pedepsește cu închisoare de la 1 la 3 ani persoana care, în scopul eludării impozitului pe venit sau [a TVA-ului], nu prezintă, deși are această obligație, una dintre declarațiile anuale privind impozitele menționate, atunci când impozitul neplătit depășește, în raport cu fiecare dintre impozite, 30 000 de euro.

[…]"

15 Conform articolului 1 alineatul 1 litera f) din acest decret legislativ prin „impozit neplătit" se înțelege „diferența dintre impozitul efectiv datorat și cel indicat în declarație sau tot impozitul datorat în cazul nedepunerii declarației, fără sumele vărsate de contribuabil sau de terți cu titlu de avans, de reținere sau ca plată a impozitului respectiv înainte de depunerea declarației sau de expirarea termenului aferent".

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 În cursul unei verificări fiscale inițiate la 4 iulie 2013, Guardia di Finanza (Poliția Fiscală și Financiară, Italia) a constatat că, pentru anii fiscali 2010, 2011, 2012 și 2013, domnul Astone, în calitatea sa de reprezentant al Del Ferro, nu a fost în măsură să prezinte înregistrările contabile, nici registrul TVA. Aceeași verificare a arătat de asemenea că, pentru anul fiscal 2010, această societate a emis facturi pentru o sumă supusă TVA-ului egală cu 320 205 euro, dar nu a depus declarația de TVA aferentă, neplătind, în consecință, TVA-ul în cuantum de 64 041 de euro, și nici nu a depus declarații de TVA pentru anii următori. Din verificarea menționată a rezultat de asemenea că Del Ferro nu a respectat obligația de înregistrare a facturilor emise.

17 În raport cu nedepunerea declarației de TVA pentru anul fiscal 2010, domnul Astone, în calitatea sa de reprezentant legal al Del Ferro, face obiectul unei proceduri penale în fața Secției penale a Tribunale di Treviso (Tribunalul din Treviso, Italia) pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute la articolul 5 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 74.

18 În cursul acestei proceduri în fața instanței de trimitere, domnul Astone a prezentat facturi emise de întreprinderi terțe pentru Del Ferro în cursul anului fiscal 2010, care au fost plătite, inclusiv TVA-ul, dar care nu au fost înregistrate în contabilitatea acestei societăți. Pe baza facturilor respective, cuantumul TVA-ului deductibil a fost calculat la 30 590 de euro. Domnul Astone susține că aceste facturi ar fi trebuit luate în considerare, conform jurisprudenței Curții privind dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte de o persoană impozabilă. Ținând seama de acest cuantum al TVA-ului deductibil și de un credit fiscal anterior de care beneficia, cuantumul impozitului neplătit nu ar depăși pragul de 30 000 de euro stabilit la articolul 5 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 74 și, în consecință, nu ar mai exista o infracțiune care să atragă răspunderea penală în temeiul acestei dispoziții. Prin urmare, domnul Astone solicită să fie achitat. Ministerul public solicită de asemenea achitarea domnului Astone.

19 Instanța de trimitere precizează că reglementarea italiană condiționează dreptul de deducere a TVA-ului de respectarea unor obligații de formă privind în special depunerea declarațiilor aferente, în momentul în care persoana impozabilă invocă creditul de TVA, și de faptul că facturile aferente au fost

înscrise în registrul prevăzut, cu consecința că persoana impozabilă nu are, potrivit acestei instanțe, dreptul de deducere a TVA-ului în amonte, chiar plătit, dacă acesta nu a fost înregistrat în mod corespunzător.

20 Făcând trimitere la articolul 5 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 74, instanța de trimitere arată că, în lipsa unei declarații de TVA, dreptul italian prevede că prin impozit neplătit se înțelege întregul impozit datorat fără a se putea ține seama, în ceea ce privește TVA-ul, de cel plătit furnizorilor dacă nu sunt respectate obligațiile de formă prevăzute de lege. În speță, impozitul datorat, inclusiv în scopul de a determina posibilitatea exercitării unor proceduri de urmărire penală în temeiul acestei dispoziții, este, așadar, potrivit instanței respective, cel care rezultă din facturile emise. Astfel, potrivit instanței menționate, posibilitatea de a lua în considerare TVA-ul achitat în amonte presupune că dreptul la deducere a fost exercitat în cadrul declarației anuale și nu poate privi decât facturile care au fost înscrise în registrul aferent.

21 Instanța de trimitere arată că dreptul Uniunii condiționează de asemenea exercitarea dreptului de deducere de respectarea anumitor obligații și face trimitere în această privință la articolele 167, 168, 178-181, 244 și 250 din Directiva TVA. În plus, instanța de trimitere observă că, în conformitate cu Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267), și cu Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului achitat în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond care reglementează dreptul de deducere sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. Totuși, aceste hotărâri nu ar preciza despre care cerințe este vorba și în special ce obligații de formă trebuie respectate în mod imperativ pentru ca persoana impozabilă să își poată exercita dreptul de deducere. Întrucât domnul Astone nu a respectat nicio obligație de formă, ar fi necesar un răspuns al Curții pentru a se pronunța cu privire la răspunderea penală a acestuia.

22 În aceste condiții, Tribunale di Treviso (Tribunalul din Treviso) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei TVA, astfel cum sunt interpretate în jurisprudența Uniunii menționată în considerentele [deciziei de trimitere], se opun existenței unor norme naționale ale statelor membre – precum cele menționate anterior [în decizia de trimitere] și în vigoare în Italia (articolul 19 din Decretul nr. 633) – care exclud, inclusiv sub aspect penal, posibilitatea persoanei impozabile de a exercita dreptul de deducere dacă nu au fost depuse declarațiile de TVA și, în special, declarația aferentă celui de al doilea an succesiv celui în care a luat naștere dreptul la deducere?

2) Dispozițiile Directivei TVA, astfel cum sunt interpretate în jurisprudența Uniunii menționată în considerentele [deciziei de trimitere], se opun existenței unor norme naționale ale statelor membre – precum cele menționate anterior [în decizia de trimitere] și în vigoare în Italia (articolele 25 și 39 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633/1972) – care exclud, inclusiv sub aspect penal, posibilitatea de a ține seama, în scopul deducerii TVA-ului, de facturi primite pe care persoana impozabilă nu le-a înregistrat în niciun mod?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

23 Guvernul italian contestă admisibilitatea întrebărilor preliminare pentru motivul că acestea ar fi fondate pe o interpretare eronată a dreptului italian care, în realitate, ar prevedea că dispozițiile naționale care reglementează întinderea dreptului de deducere a TVA-ului nu sunt luate în considerare pentru a aprecia dacă pragul începerii urmăririi penale, prevăzut la articolul 5 alineatul 1

din Decretul legislativ nr. 74, este atins. Ar rezulta că răspunsul pe care Curtea ar putea fi pusă în situația de a-l da la întrebările adresate nu ar fi util pentru soluționarea litigiului principal, întrucât dispozițiile italiene de transpunere a Directivei TVA nu sunt aplicabile acestui litigiu.

24 Cu toate acestea, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul procedurii instituite la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizi preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 8 septembrie 2010, Stoß și alții, C-316/07, C-358/07-C-360/07, C-409/07 și C-410/07, EU:C:2010:504, punctul 51, precum și jurisprudența citată). De asemenea, în cadrul acestei proceduri, revine exclusiv instanței de trimitere sarcina să interpreteze legislația națională (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 ianuarie 2013, Križan și alții, C-416/10, EU:C:2013:8, punctul 58, precum și jurisprudența citată).

25 Rezultă din ceea ce precedă că, în pofida îndoielilor exprimate în această privință de guvernul italian în observațiile sale scrise, este necesar ca Curtea să considere stabilit ceea ce a prezentat instanța de trimitere, și anume că dreptul italian prevede faptul că pragul de începere a urmăririi penale, prevăzut la articolul 5 alineatul 1 din Decretul legislativ nr. 74, se stabilește prin aplicarea dispozițiilor materiale care reglementează întinderea dreptului la deducerea TVA-ului și, în consecință, să constate că întrebările adresate sunt admisibile.

Cu privire la fond

26 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că Directiva TVA, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, a abrogat și a înlocuit, începând de la 1 ianuarie 2007, legislația Uniunii în materie de TVA, în special A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

27 Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei TVA, reformarea celei de A șasea directive era necesară în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o formulare revizuite, fără a aduce, în principiu, modificări de fond. Or, dispozițiile Directivei TVA care sunt relevante în cadrul cauzei principale sunt, în esență, identice cu dispozițiile echivalente din A șasea directivă 77/388. În aceste condiții, jurisprudența referitoare la dispozițiile menționate din A șasea directivă 77/388 rămâne relevantă pentru a interpreta dispozițiile echivalente ale Directivei TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 35).

Cu privire la prima întrebare

28 Reiese din cererea de decizie preliminară că numai în cursul procedurii inițiate în fața instanței de trimitere inculpatul din litigiul principal a urmărit să își valorifice dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, în timp ce, potrivit articolului 19 alineatul 1 din Decretul nr. 633, acest drept trebuie exercitat cel târziu în declarația aferentă celui de al doilea an care urmează celui în care s-a născut dreptul menționat. În aceste condiții și ținând seama de cele prezentate de instanța de trimitere și amintite la punctul 25 din prezenta hotărâre, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168, 178, articolul 179 primul paragraf și articolele 180 și 182 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere, precum cel în discuție în litigiul principal.

29 În această privință, trebuie amintit că regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA urmărește astfel să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 43 și jurisprudența citată).

30 Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și 168 din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în special Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 39 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 44).

31 Astfel cum rezultă din modul de redactare a articolului 167 și a articolului 179 alineatul (1) din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă.

32 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din aceeași directivă, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea taxei chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în cursul perioadei în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și modalităților stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 46 și jurisprudența citată).

33 Totuși, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere 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 pusă în discuție la nesfârșit (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 44, precum și Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 48).

34 Curtea a statuat deja, în contextul procedurii de taxare inversă, 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, 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 (principiul efectivității) (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 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 49).

35 În speță, din decizia de trimitere nu reiese dacă, în cauza principală, procedura de taxare inversă ar fi sau nu ar fi aplicabilă. Totuși, acest aspect este lipsit de incidență pentru a răspunde la prima întrebare adresată, din moment ce dispozițiile Directivei TVA amintite la punctele 31 și 32 din prezenta hotărâre nu stabilesc, în ceea ce privește termenul de decădere pentru exercitarea dreptului la deducere care ar putea fi stabilit de statele membre în aplicarea acestor dispoziții, că ar trebui să se distingă între ipotezele în care procedura de taxare inversă ar fi aplicabilă și cele în care această procedură nu ar fi aplicabilă.

36 Cu privire la aspectul dacă un termen de decădere de doi ani, precum cel în discuție în litigiul principal, îndeplinește condițiile menționate la punctul 34 din prezenta hotărâre, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, este de competența instanței naționale să aprecieze compatibilitatea

măsurilor naționale cu dreptul Uniunii. Totuși, Curtea poate furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 51 și jurisprudența citată).

37 În speță, în ceea ce privește principiul echivalenței, în mod similar constatărilor efectuate deja de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 47), care privea printre altele același termen de decădere ca cel în discuție în litigiul principal, nu reiese din dosarul de care dispune Curtea și, în fond, nu s-a susținut în fața Curții că termenul de decădere prevăzut la articolul 19 alineatul 1 din Decretul nr. 633 nu respectă acest principiu.

38 În ceea ce privește principiul efectivității, Curtea a constatat deja de asemenea că un termen de decădere de doi ani precum cel prevăzut la articolul 19 alineatul 1 din Decretul nr. 633, în discuție în litigiul principal, nu poate, în sine, să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere, dat fiind că articolul 167 și articolul 179 primul paragraf din Directiva TVA permit statelor membre să impună persoanei impozabile să își exercite dreptul de deducere în cursul aceleiași perioade în care a luat naștere acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 48).

39 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 167, 168, 178, articolul 179 primul paragraf și articolele 180 și 182 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere, precum cel în discuție în litigiul principal, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

40 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, deși, în a doua întrebare adresată, instanța de trimitere se referă numai la neîndeplinirea de către inculpatul din litigiul principal a obligației de înregistrare a facturilor care au fost emise pentru societatea al cărei reprezentant legal este, pe baza cărora este invocat dreptul de deducere, această instanță indică, în motivarea deciziei sale de trimitere, că inculpatul respectiv, în calitatea sa de reprezentant legal al societății menționate, nu a respectat „niciuna” dintre obligațiile de formă care îi reveneau în materie de TVA.

41 În acest sens, din cererea de decizie preliminară reiese că, pentru anul fiscal 2010, în raport cu care inculpatul menționat face obiectul urmăririi penale în fața instanței respective, acesta din urmă nu a putut prezenta înscrisuri contabile, nici registrul de TVA pentru societatea al cărei reprezentant legal este. În plus, reiese din cererea respectivă că această societate nu a depus declarația de TVA deși a emis facturi pentru o sumă supusă TVA de 320 205 de euro, că nu a achitat TVA-ul pe care îl datora, că nu a respectat obligația înregistrării facturilor emise și că nu a respectat nici obligația de a înregistra facturile emise în privința sa de întreprinderi terțe și pe care le plătise.

42 În aceste condiții și ținând seama de cele menționate de instanța de trimitere și amintite la punctul 25 din prezenta hotărâre, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul celei de a doua întrebări, această instanță dorește să clarifice în esență dacă articolele 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care este stabilit faptul că aceasta din urmă nu și-a îndeplinit cea mai mare parte a obligațiilor de formă care îi reveneau pentru a putea beneficia de dreptul menționat.

43 În această privință, trebuie subliniat că 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 în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 25 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 23).

44 Astfel cum s-a arătat deja în esență la punctele 29-31 din prezenta hotărâre, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167-192 din Directiva TVA, care urmărește să asigure perfecta neutralitate cu privire la sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca acestea să fie, în principiu, supuse ele însele TVA-ului, nu poate fi, în principiu, limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

45 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 58 și jurisprudența citată).

46 Situația poate fi însă diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 71, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctul 39 și jurisprudența citată).

47 În această privință, trebuie precizat că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute în capitolul 1 din titlul X din Directiva TVA, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în timp ce cerințele de formă ale dreptului menționat reglementează modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 41 și 42, precum și jurisprudența citată).

48 Astfel, în scopul aplicării TVA-ului și al verificării sale de către administrația fiscală, titlul XI din Directiva TVA enumeră anumite obligații care revin printre altele persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe. În special, pe lângă obligația de plată a TVA-ului care rezultă în special din articolele 193 și 206 din directiva respectivă, articolul 242 din aceasta impune ținerea unei contabilități adecvate, articolul 244 din directiva menționată prevede o obligație de stocare a tuturor facturilor, iar articolele 250 și 252 din aceeași directivă impun depunerea unei declarații într-un anumit termen.

49 În plus, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot să prevadă alte obligații pe care le-ar considera necesare în vederea colectării în mod corect a TVA-ului și a prevenirii evaziunii fiscale. Totuși, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul acestei dispoziții nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor respective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului și, prin urmare, neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 66, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57 și jurisprudența citată).

50 În aceste condiții, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar Curtea a statuat în mod repetat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și

instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35-37 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 42-44 și jurisprudența citată).

51 Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de însăși persoana impozabilă (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 38 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 27).

52 Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale că elementele obiective care stabilesc existența unei fraude sau a unui abuz sunt întrunite. Revine în continuare instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective (Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 29 și jurisprudența citată).

53 În cadrul procedurii inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să verifice și nici să aprecieze împrejurările de fapt referitoare la cauza principală. Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a efectua, în conformitate cu normele privind probele din dreptul național, o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din cauza principală pentru a stabili, având în vedere elementele care îi sunt furnizate, dacă inculpatul din litigiul principal a săvârșit o astfel de fraudă sau un astfel de abuz (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 30). Totuși, pentru a oferi acesteia un răspuns util, Curtea poate, în spiritul cooperării cu instanțele naționale, să îi furnizeze toate indicațiile pe care le consideră necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 42, și Hotărârea din 3 septembrie 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 46).

54 În speță, astfel cum s-a constatat deja la punctul 41 din prezenta hotărâre, din decizia de trimitere reiese că inculpatul din litigiul principal, pentru anul fiscal 2010 în raport cu care face obiectul urmăririi penale în fața instanței de trimitere, nu numai că nu a îndeplinit obligația de a depune o declarație de TVA la organele administrative și de a plăti cuantumul taxei pe care îl datora societatea al cărei reprezentant legal este, dar nici nu a putut să prezinte înscrisuri contabile sau registrul de TVA pentru această societate și în plus nu a respectat obligația de înregistrare cronologică a facturilor emise sau achitate de aceasta, prevăzută de dreptul italian.

55 Or, chiar presupunând că aceste neîndepliniri ale obligațiilor de formă menționate care îi revin inculpatului din litigiul principal în calitatea sa de reprezentant legal al Del Ferro, în scopul aplicării TVA-ului și al verificării sale de către administrația fiscală, nu împiedică probarea cu certitudine a îndeplinirii condițiilor de fond care dau dreptul la deducerea TVA-ului în amonte, trebuie să se constate că, astfel cum a arătat Comisia Europeană în observațiile sale scrise, asemenea împrejurări pot dovedi existența celui mai simplu caz de fraudă fiscală, în care persoana impozabilă omite în mod deliberat să îndeplinească obligațiile de formă care îi revin în scopul de a se sustrage de la plata taxei.

56 În special, nedepunerea declarației de TVA, precum și lipsa ținerii unei contabilități, care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice perceperea exactă a taxei și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun de TVA. În consecință, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor reprezintă o fraudă fiscală și să refuze, într-un asemenea caz, acordarea dreptului de deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 48 și 49).

57 În această privință, mai trebuie să se arate că, în speță, din decizia de trimitere reiese de asemenea că neîndepliniri similare ale obligațiilor ar fi avut loc în cursul mai multor ani fiscali succesivi. Chiar dacă acești din urmă ani fiscali nu sunt aparent în discuție în procedura principală, rezultă că este vorba despre elemente de fapt care pot fi luate în considerare de instanța de trimitere în cadrul aprecierii globale pe care este obligată să o efectueze în conformitate cu jurisprudența amintită la punctul 53 din prezenta hotărâre.

58 În sfârșit, trebuie să se sublinieze că refuzul acordării dreptului de deducere în împrejurări ce dovedesc existența unei fraude fiscale din partea persoanei impozabile care solicită să beneficieze de acest drept nu poate fi considerat ca fiind contrar principiului neutralității fiscale, întrucât acesta nu poate fi invocat în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală și a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 51 și 54, precum și în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti și alții, C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 48).

59 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolele 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care este stabilit faptul că aceasta din urmă nu și-a îndeplinit în mod fraudulos cea mai mare parte a obligațiilor de formă care îi reveneau pentru a putea beneficia de acest drept, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 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 șaptea) declară:

1) **Articolele 167, 168, 178, articolul 179 primul paragraf și articolele 180 și 182 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere, precum cel în discuție în litigiul principal, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

2) **Articolele 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 și 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul în care este stabilit faptul că aceasta din urmă nu și-a îndeplinit în mod fraudulos cea mai mare parte a obligațiilor de formă care îi reveneau pentru a putea beneficia de acest drept, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

Semnături