HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

4 octombrie 2012 *

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Drept de deducere — Regularizare — Furt de mărfuri”

În cauza C-550/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Bulgaria), prin decizia din 24 octombrie 2011, primită de Curte la 2 noiembrie 2011, în procedura

PIGI – Pavleta Dimova ET

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. Malenovský, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor) și domnul E. Juhász, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Zlateva, în calitate de agent;

— pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de Y. Atanasov, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: bulgara.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „directiva”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între PIGI – Pavleta Dimova ET (denumită în continuare „PIGI”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – Varna, din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, privind regularizarea unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din directivă prevede:

„La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Potrivit articolului 168 din directivă:

„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-ului pe care are obligația de a o plăti următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat 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;

[...]”

5 Articolul 184 din directivă prevede că deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

6 Articolul 185 din directivă are următorul cuprins:

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

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

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

7 Articolul 186 din directivă prevede că statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din directivă.

Dreptul bulgar

8 Republica Bulgaria a transpus directiva prin intermediul Legii privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63, din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”), în vigoare începând cu 1 ianuarie 2007.

9 Regularizările exercitării dreptului la deducerea TVA-ului sunt reglementate, printre altele, de articolul 79 din ZDDS, care prevede:

„[...]

(3) O persoană impozabilă care a invocat în parte sau în întregime dreptul de deducere pentru bunurile produse, cumpărate, dobândite sau importate de aceasta calculează și datorează o taxă a cărei valoare este egală cu suma dedusă, în cazul în care bunurile au fost distruse, s-a constatat lipsa acestora sau au fost sortate ca rebuturi sau în cazul în care a fost modificată destinația acestora, iar noua destinație nu mai face obiectul dreptului de deducere.

(4) [...] regularizarea trebuie efectuată în perioada fiscală în care au intervenit respectivele împrejurări prin întocmirea unui proces-verbal cu privire la regularizarea întreprinsă [...]

[...]

(6) [...] pentru bunurile sau serviciile care reprezintă, potrivit Legii privind impozitul pe profit, bunuri de capital, persoana impozabilă datorează o taxă [...]”

10 Limitările posibilității de regularizare sunt prevăzute la articolul 80 din ZDDS după cum urmează:

„[...]

(2) Regularizarea potrivit articolului 79 alineatul (3) nu se efectuează în următoarele cazuri:

1. distrugere, dispariție sau sortare ca rebut produse ca urmare a unui caz de forță majoră, precum și în cazul distrugerii bunurilor supuse accizelor care fac obiectul unui control administrativ potrivit Legii privind accizele și antrepozitele fiscale;

2. distrugere, dispariție sau sortare ca rebut produse ca urmare a unor avarii sau accidente cu privire la care persoana poate dovedi că nu au fost cauzate din propria culpă;

   [...]

4. defect tehnic în limitele normelor admise, stabilite în documentația tehnică corespunzătoare producției sau activității respective;

5. sortare ca rebut ca urmare a expirării termenului de valabilitate stabilit în conformitate cu un act normativ;

6. amortizarea bunurilor de investiții în sensul Legii contabilității, în cazul în care valoarea lor contabilă nu depășește 10 % din costul lor de achiziție.

[...]”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

11 PIGI, societate cu asociat unic de drept bulgar reprezentată de doamna Dimova, are ca obiect de activitate, printre altele, producerea, achiziționarea și vânzarea de produse agricole, producerea și vânzarea de băuturi alcoolice și nealcoolice, precum și comercializarea de alimente.

12 În urma unui control referitor la perioada cuprinsă între 1 august 2005 și 30 septembrie 2010, serviciul de colectare a veniturilor din cadrul direcției teritoriale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare – Varna a propus, în cursul lunii octombrie 2010, o rectificare privind TVA-ul care trebuia plătit pentru luna ianuarie 2007. Respectiva rectificare a fost confirmată printr-o decizie de rectificare din 14 ianuarie 2011, în temeiul căreia PIGI trebuia să plătească suma de 1 283,43 BGN cu titlu de TVA datorat pentru luna respectivă și suma de 656,04 BGN cu titlu de dobânzi.

13 În această privință, reclamanta din acțiunea principală a susținut în fața serviciului menționat că mărfurile (produse ambalate și țigări) la care se referea rectificarea în cauză dispăruseră ca urmare a unui furt care a avut loc în sediul acestei societăți la 3 ianuarie 2007. Potrivit înscrierilor din contabilitatea societății PIGI, valoarea mărfurilor furate era de 6 417,16 BGN.

14 În vederea recunoașterii acestui furt, a fost depusă la organele de poliție ale orașului Dobrich o plângere penală privind săvârșirea unei infracțiuni cu autor necunoscut. Prin ordonanța din 26 martie 2007 a procurorului orașului Dobrich, procedura penală a fost suspendată pentru motivul că nu a fost identificat autorul infracțiunii. Indicațiile referitoare la actul în cauză au fost transmise organelor de cercetare penală în vederea continuării cercetărilor pentru identificarea autorului furtului.

15 Cu toate acestea, serviciul de colectare a veniturilor din cadrul direcției teritoriale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare – Varna a considerat că, în conformitate cu articolul 79 alineatul (3) din ZDDS, PIGI trebuia să plătească, pentru perioada în care au fost furate bunurile, o sumă reprezentând TVA echivalentă cu cea care făcuse obiectul deducerii în amonte. Acesta a evocat în continuare condițiile stabilite la articolul 80 din ZDDS în temeiul cărora o persoană impozabilă nu este obligată să regularizeze valoarea taxei deduse în amonte pentru bunurile dispărute. Printre aceste condiții se numără și forța majoră. Serviciul menționat a considerat că în speță exista totuși un motiv de regularizare, întrucât reclamanta din acțiunea principală ar fi trebuit să plătească o sumă reprezentând TVA echivalentă cu TVA-ul care făcuse obiectul deducerii în amonte la momentul achiziționării mărfurilor dispărute.

16 În aceste condiții, PIGI a contestat la Direktor decizia adoptată susținând că, întrucât mărfurile dispăruseră ca urmare a unui furt, dispariția era rezultatul unui caz de forță majoră pe care nu ar fi putut să îl prevadă. În consecință, nu ar fi trebuit să fie efectuată o regularizare.

17 Prin decizia din 22 martie 2011, Direktor a respins contestația considerând că regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte nu este exclusă în cazul furtului mărfurilor.

18 PIGI a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. Reclamanta din acțiunea principală a susținut în special că, întrucât mărfurile au dispărut ca urmare a unui furt, Direktor nu ar fi trebuit să aplice dispozițiile referitoare la regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte. PIGI a subliniat că era vorba despre un caz de forță majoră pe care nu putea nici să îl prevadă, nici să îl prevină.

19 În aceste condiții, Administrativen sad – Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Care sunt situațiile în care trebuie să se considere că există un caz de furt demonstrat sau confirmat în sensul articolului 185 alineatul (2) din [directivă] și sunt necesare pentru acestea stabilirea identității autorului [furtului], precum și condiția ca acesta să fi fost condamnat definitiv?

2) În funcție de răspunsul la prima întrebare: sintagma «furt demonstrat sau confirmat» în sensul articolului 185 alineatul (2) din [directivă] cuprinde un caz precum cel din acțiunea principală, în care a fost începută urmărirea penală *in rem* pentru o infracțiune de furt, fapt necontestat de autoritatea fiscală competentă și în temeiul căruia s-a prezumat dispariția [bunurilor]?

3) Articolul 185 alineatul (2) din [directivă] se opune unei reglementări naționale precum cea de la articolul 79 alineatul (3) și de la articolul 80 alineatul (2) din ZDDS și unei practici fiscale precum cea din acțiunea principală, conform cărora deducerea în amonte efectuată în cazul achiziționării unor bunuri care ulterior au fost furate trebuie regularizată în mod obligatoriu, în condițiile în care statul nu a făcut uz de posibilitatea conferită acestuia de a prevedea în mod expres regularizări ale deducerii în caz de furt?”

Cu privire la întrebările preliminare

20 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (2) din directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții fiscale naționale precum cele care figurează la articolele 79 și 80 din ZDDS, care impun, în cazul în care se constată lipsa unor bunuri supuse plății TVA-ului, regularizarea deducerii acestei taxe efectuate în amonte la momentul achiziționării acestor bunuri în situația în care persoana impozabilă a fost victima unui furt al bunurilor respective și autorul furtului nu a fost identificat.

21 Pentru a răspunde la aceste întrebări, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că regimul de deduceri stabilit prin directivă urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, punctul 35 și jurisprudența citată).

22 Rezultă din cuprinsul articolului 168 din directivă că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii unui bun și utilizează bunul respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv. Acest drept de deducere ia naștere fie în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, fie în momentul livrării bunurilor (a se vedea Hotărârea Klub, citată anterior, punctul 36 și jurisprudența citată).

23 În consecință, criteriul determinant pentru posibilitatea deducerii TVA-ului în amonte este modul în care sunt utilizate sau în care se preconizează să fie utilizate aceste bunuri sau aceste servicii. Astfel, această utilizare determină deducerea inițială la care are dreptul persoana impozabilă și nivelul unor eventuale regularizări, care trebuie să fie efectuate în condițiile prevăzute la articolele 185-187 din directivă (a se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 54 și jurisprudența citată).

24 Astfel, mecanismul regularizării prevăzut de articolele din directivă menționate face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de aceasta din urmă.

25 Este important de subliniat în această privință că normele prevăzute de directivă referitor la regularizare urmăresc să sporească precizia deducerilor pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate în stadiul anterior continuă să dea naștere dreptului la deducere numai în măsura în care sunt folosite pentru a efectua prestații supuse acestei taxe. Prin intermediul acestor norme, directiva urmărește astfel obiectivul de a stabili o relație strânsă și directă între dreptul la deducerea TVA-ului efectuată în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 57).

26 În ceea ce privește nașterea unei obligații de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate în amonte, articolul 185 alineatul (1) din directivă stabilește principiul potrivit căruia o astfel de regularizare trebuie să fie efectuată în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei care face obiectul deducerii.

27 Trebuie să se rețină că, întrucât un bun care a fost furat nu mai poate fi utilizat de persoana impozabilă pentru operațiuni care sunt supuse taxei în aval, furtul constituie o astfel de modificare și determină, în principiu, regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte.

28 Cu toate acestea, prin derogare de la principiul enunțat la articolul 185 alineatul (1) din directivă, alineatul (2) al acestui articol prevede, în primul paragraf, că nu se efectuează regularizări, între altele, în cazul „furtului demonstrat[...] în mod corespunzător”. Potrivit celui de al doilea paragraf al acestei din urmă dispoziții, această derogare are un caracter facultativ.

29 În consecință, statele membre au posibilitatea să prevadă regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte în toate cazurile în care a avut loc un furt al bunurilor care dau naștere dreptului la deducerea taxei, și aceasta independent de aspectul dacă împrejurările comiterii furtului au fost sau nu au fost complet elucidate.

30 În aceste condiții, întrucât Republica Bulgaria a utilizat posibilitatea prevăzută la articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din directivă, administrația fiscală competentă în acțiunea principală nu era obligată să stabilească dacă furtul în cauză, comis de un autor care nu a fost nici identificat, nici condamnat, era „demonstrat în mod corespunzător”. Astfel și în conformitate cu dispoziția sus-menționată, legislația fiscală națională prevede regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte în caz de furt, indiferent de caracteristicile specifice ale actului în cauză.

31 În cadrul observațiilor scrise prezentate Curții a fost evocat faptul că noțiunea „furt” nu este expres menționată în textul legislației fiscale naționale în cauză în acțiunea principală, aceasta din urmă prevăzând situația în care s-a „constatat lipsa” ca motiv pentru regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte.

32 În această privință, trebuie arătat că statele membre pot, atunci când folosesc posibilitatea prevăzută la articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din directivă, să utilizeze în legislația lor fiscală internă termeni care nu sunt identici cu cei folosiți în dispoziția de abilitare din directivă, cu condiția ca acești termeni să exprime obiectivul urmărit de aceasta din urmă.

33 Curtea a precizat referitor la aceasta că statele membre, atunci când exercită o posibilitate acordată de directiva menționată, pot alege tehnica normativă pe care o consideră cea mai adecvată. Astfel, printre altele, ele au posibilitatea să se limiteze la a relua în legislația fiscală națională formula utilizată în directivă sau o expresie echivalentă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rep., p. I-4629, punctul 56).

34 Întrucât noțiunea „furt” ține în principiu de domeniul dreptului penal, statele membre au posibilitatea să utilizeze termeni pe care îi consideră mai adecvați în cadrul normativ fiscal care are ca obiect aplicarea unei dispoziții a dreptului Uniunii în materia regularizării TVA-ului.

35 Prin urmare și în condițiile în care furtul determină „lipsa” bunurilor în cauză, astfel încât acestea nu pot fi folosite în vederea efectuării unor operațiuni impozabile în aval, legislația fiscală națională și modul în care aceasta este aplicată de administrația competentă trebuie considerate ca reprezentând o punere în aplicare adecvată a articolului 185 alineatul (2) al doilea paragraf din directivă.

36 Din observațiile scrise prezentate Curții reiese că, în conformitate și cu alte dispoziții ale legislației fiscale în cauză în acțiunea principală, regularizarea deducerii TVA-ului efectuate în amonte nu are loc, printre altele, în situația „dispariției” unui bun ca urmare a „unui caz de forță majoră”. Este suficient, așadar, să reținem că, ținând seama de constatările instanței de trimitere privind situația de fapt din acțiunea principală, o astfel de ipoteză nu se regăsește în această cauză.

37 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 185 alineatul (2) din directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unor dispoziții fiscale naționale precum cele care figurează la articolele 79 și 80 din ZDDS, care impun, în cazul în care se constată lipsa unor bunuri supuse plății TVA-ului, regularizarea deducerii acestei taxe efectuate în amonte la momentul achiziționării acestor bunuri în situația în care persoana impozabilă a fost victima unui furt al bunurilor respective și autorul furtului nu a fost identificat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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:

Articolul 185 alineatul (2) 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 se opune unor dispoziții fiscale naționale precum cele care figurează la articolele 79 și 80 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), care impun, în cazul în care se constată lipsa unor bunuri supuse plății taxei pe valoarea adăugată, regularizarea deducerii acestei taxe efectuate în amonte la momentul achiziționării acestor bunuri în situația în care persoana impozabilă a fost victima unui furt al bunurilor respective și autorul furtului nu a fost identificat.

Semnături