Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 23 octombrie 2025 [1]

Cauza C-515/24

Randstad España SLU
împotriva
Administración General del Estado

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 176 – Restrângeri naționale ale dreptului de deducere în cazul cadourilor oferite clienților pentru motive de strategie comercială – Clauza de *standstill* prevăzută la articolul 176 al doilea paragraf – Introducerea pentru prima oară a unei restrângeri a dreptului de deducere concomitent cu aderarea la Uniune și cu transpunerea Directivei TVA”

I. Introducere

1. În prezenta cerere de decizie preliminară, Curtea este chemată să examineze domeniul de aplicare al unei clauze de *standstill*. Potrivit acestei clauze, statele membre pot continua să aplice până la intrarea în vigoare a Directivei TVA [2] (anterior, A șasea directivă [3]) toate dispozițiile care exclud dreptul de deducere a TVA-ului. Pentru statele membre care au aderat ulterior, clauza se aplică excluderilor în vigoare până la data aderării.

2. Întrucât, până la aderare, Spania nu a avut însă un regim al TVA-ului cu drept de deducere, legislația sa nu a prevăzut nicio excludere. Chiar dacă deducerea pentru așa-numitele cheltuieli de spectacole care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată nu pare a fi imperativă, Spania a introdus totuși o asemenea excludere. Aceasta a fost introdusă prin intermediul unei legi promulgate cu puțin timp înainte de aderare. Această lege, care transpune directiva, a intrat apoi în vigoare, concomitent cu aderarea, sub denumirea de Legea privind taxa pe valoarea adăugată.

3. În lipsa unui regim al TVA-ului cu drept de deducere, excluderea acestui drept este ilogică. Prin urmare, spre deosebire de alte state membre, Spania putea de fapt să aplice această excludere și odată cu intrarea în vigoare a noului regim al TVA-ului. Acum, se pune problema dacă această excludere mai este vizată de clauza de *standstill* sau dacă statele membre care nu aveau un regim

[1] Limba originală: germana.

[2] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

[3] 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).

al TVA-ului cu drept de deducere anterior aderării puteau să se folosească de posibilitatea de restrângere a dreptului de deducere, însă nu concomitent, ci numai înainte de introducerea noului regim al TVA-ului.

4. Așa fiind, nu este vorba doar despre interpretarea clauzei de *standstill*, ci și despre egalitatea între statele membre în cadrul Uniunii [4]. Numeroase state membre care au avut un regim cu drept de deducere au restrâns dreptul pentru așa-numitele cheltuieli de spectacole (care a continuat apoi să se aplice), în timp ce în toate statele membre care nu aveau un regim cu drept de deducere nu putea (în mod firesc) să existe o asemenea dispoziție, ele fiind astfel nevoite să accepte o pierdere a veniturilor lor fiscale, și aceste state nici nu au introdus dispoziții comparabile odată cu aderarea lor.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

Tratatul privind aderarea Regatului Spaniei și a Republicii Portugheze la Comunitatea Economică Europeană și la Comunitatea Europeană a Energiei Atomice [5] (denumit în continuare „tratatul de aderare”)

5. Articolul 395 din tratatul de aderare prevede:

„Sub rezerva termenelor stabilite în lista din anexa XXXVI sau în alte dispoziții ale prezentului act, noile state membre pun în aplicare măsurile necesare pentru a se conforma, începând cu data aderării, directivelor și deciziilor prevăzute la articolul 189 din Tratatul CEE și la articolul 161 din Tratatul CEEA, precum și recomandărilor și deciziilor menționate la articolul 14 din Tratatul CECO.” [traducere neoficială]

[4] Egalității între statele membre i se acordă uneori o importanță atât de mare încât din aceasta ar trebui să rezulte chiar supremația dreptului Uniunii (a se vedea doar Lenaerts, K., „L’égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté”, *Revue du Droit de l’Union Européenne*, numărul 4 (2020). Pentru o opinie similară, a se vedea și Danwitz, T., „Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten”, *Festschrift Streinz*, 2023, p. 41 (47). Această importanță este mai degrabă discutabilă (a se vedea Kokott, J./Hummel, D., „Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips?”, *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 2024, p. 1 și urm.), însă nu este relevantă în speță.

[5] JO 1985, L 302, p. 9 și urm.

Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[6] *(denumită în continuare „Directiva TVA”)*

6. Condițiile pentru deducerea TVA-ului sunt prevăzute la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA. Acesta prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă”.

7. Articolul 16 și articolul 26 alineatul (1) din Directiva TVA reglementează tratamentul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii cu titlu gratuit și creează în legătură cu ele ficțiunea unor operațiuni cu titlu oneros, taxabile. Articolul 16 din Directiva TVA privește livrările de bunuri cu titlu gratuit și are următorul cuprins:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate [livrări] cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu toate acestea, utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității nu este considerată livrare cu titlu oneros.”

8. Articolul 26 alineatul (1) din Directiva TVA privește prestarea de servicii cu titlu gratuit și prevede:

„Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când TVA aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.”

9. Articolul 176 din Directiva TVA prevede la primul paragraf restrângerea de către Consiliu a dreptului de deducere, iar la al doilea paragraf, o clauză de *standstill*:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu

[6] Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea aplicabilă în anii în litigiu 2009-2011. Raportat la anii în litigiu, directiva a fost modificată ultima dată prin Directiva Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO 2010, L 326, p. 1).

sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor."

B. Dreptul spaniol

10. Prin Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea 30/1985 din 2 august 1985 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „LIVA") Directiva TVA a fost transpusă pentru prima oară în dreptul spaniol. Articolul 96, în vigoare în prezent, prevede excluderi ale dreptului de deducere și restrângeri ale acestuia și este redactat după cum urmează:

„(1) Nu poate fi dedus, în nicio proporție, TVA-ul plătit la achiziționarea, inclusiv pentru consumul propriu, la importul, închirierea, prelucrarea, repararea, întreținerea sau utilizarea bunurilor și serviciilor enumerate mai jos și a bunurilor și serviciilor accesorii sau complementare acestora: […]

4. spectacole și servicii cu caracter recreativ;

5. bunuri sau servicii oferite cadou clienților, angajaților sau terților.

Nu sunt incluse:

(a) mostrele gratuite și obiectele cu valoare redusă folosite în scopuri publicitare, definite la articolul 7 punctele 2 și 4 din prezenta lege;

(b) bunurile destinate exclusiv a fi livrate sau transferate cu titlu oneros pentru a fi utilizate direct sau prin prelucrare și care vor fi, ulterior achiziționării lor, oferite cadou clienților, angajaților sau terților;

6. serviciile de transport sau de turism, serviciile prestate de hoteluri și restaurante, cu excepția cazului în care suma plătită pentru acestea este considerată cheltuială deductibilă în raport cu impozitul pe venitul persoanelor fizice sau cu impozitul pe profit.

(2) Prevederile alineatului anterior nu se aplică TVA-ului achitat în amonte pentru operațiunile menționate, referitoare la următoarele bunuri și servicii:

1. bunuri care din punct de vedere obiectiv sunt utilizate exclusiv în scopuri industriale, comerciale, agricole, clinice sau științifice;

2. bunuri destinate exclusiv a fi livrate sau transferate cu titlu oneros pentru a fi utilizate direct sau prin prelucrare de către întreprinzători sau profesioniști care efectuează în mod obișnuit astfel de operațiuni;

3. servicii primite în scopul de a fi prestate ca atare, cu titlu oneros, de către întreprinzători sau profesioniști care efectuează în mod obișnuit astfel de operațiuni.

(3) Deducerile prevăzute la prezentul articol și la articolul precedent trebuie să respecte de asemenea condițiile și cerințele prevăzute în capitolul I din titlul VIII din prezenta lege și în special cele referitoare la regula privind prorata.”

III. Situația de fapt

11. Potrivit explicațiilor instanței de trimitere și necontestate de părți, excluderea dreptului de deducere pentru așa-numitele cheltuieli de spectacole, prevăzute la articolul 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din LIVA, a fost introdusă pentru prima oară (în versiunea anterioară a legii) prin Legea 30/1985 (publicată) la 9 august 1985 și care a intrat în vigoare la data aderării Regatului Spaniei la Uniunea Europeană, respectiv la 1 ianuarie 1986.

12. Înainte de 1 ianuarie 1986, în Spania nu a existat nicio acciză cu o structură similară celei a TVA-ului, însă au existat, până la acest moment, o serie de taxe prin care se impozita consumul. Totuși, pentru niciuna dintre aceste taxe nu au existat dispoziții speciale privind exercitarea dreptului de deducere. Prin urmare, pentru aceste taxe care au existat în Spania până la 31 decembrie 1985 nu a putut fi exercitat niciodată dreptul de deducere. Așa fiind, legea spaniolă din 1985 nu a prevăzut până la momentul intrării în vigoare a tratatului de aderare nicio restrângere a acestui drept.

13. Randstad España, S. L. U. (denumită în continuare „Randstad”) este o societate comercială și persoană impozabilă în sensul legislației în materie de TVA. În exercițiile financiare 2009, 2010 și 2011, societatea a achiziționat bilete de intrare la evenimente sportive și la alte evenimente cu caracter recreativ (de exemplu meciuri de fotbal ale Real Madrid, C.F. și F. C. Barcelona, invitații în *Paddock Club* al Marelui Premiu de Formula 1 al Spaniei și invitații pentru excursii la bordul navei „Clipper Stad Amsterdam”) (pentru aceste achiziții societatea avea obligația de a plăti TVA-ul). Aceste invitații au fost achiziționate în scopul de a fi oferite cadou clienților. Deși asemenea cheltuieli pot fi deduse ca costuri de exploatare în raport cu impozitul pe profit, potrivit articolului 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din LIVA, această deducere nu este posibilă în domeniul TVA-ului.

14. La 14 iulie 2014, au fost emise decizii de impunere corespunzătoare. La 31 iulie 2014, Randstad a formulat contestație împotriva deciziilor de impunere la Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Economic și Administrativ Central, Spania). Contestația a fost respinsă prin decizia din 22 noiembrie 2017.

15. Împotriva acestei decizii, Randstad a introdus o acțiune la Secția de contencios administrativ a Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania). Impozitul stabilit a fost confirmat prin hotărârea din 17 ianuarie 2022.

16. Randstad a atacat această hotărâre la Secția de contencios administrativ a Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania). Acesta se întreabă dacă restrângerea dreptului de deducere prevăzută la articolul 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din LIVA poate avea ca temei așa-numita clauză de *standstill* de la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA. Întrucât și dispoziția care a precedat acestei dispoziții a intrat în vigoare abia la data aderării Regatului Spaniei la Uniunea Europeană, respectiv la 1 ianuarie 1986, până la data aderării nu a existat *de facto* nicio dispoziție care să prevadă această restrângere.

IV. Procedura trimiterii preliminare

17. În aceste condiții, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a suspendat procedura și a adresat Curții următoarele întrebări:

1) Este conformă cu articolul 168 litera (a) și cu articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA o dispoziție precum cea a articolului 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din Legea 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit căreia nu poate fi dedus, în nicio proporție, TVA-ul achitat în amonte la achiziționarea de bunuri și servicii cum ar fi spectacolele sportive, precum și de bunuri și servicii destinate a fi oferite cadou clienților, angajaților sau terților, chiar dacă persoana impozabilă dovedește că aceste cheltuieli au legătură directă cu activitatea sa comercială sau profesională, că au fost efectuate strict în scop comercial sau profesional și că bunurile și serviciile au fost utilizate pentru efectuarea de operațiuni taxabile de către persoana impozabilă și că reprezintă cheltuieli deductibile în raport cu impozitele datorate de persoanele impozabile (impozitul pe venitul persoanelor fizice și impozitul pe profit)?

2) Este conformă cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA o dispoziție precum cea a articolului 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din Legea 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată, care introduce o condiție ce limitează exercitarea dreptului de deducere și care a intrat în vigoare la aceeași dată la care Regatul Spaniei a aderat la Uniunea Europeană, 1 ianuarie 1986, în pofida faptului că nicio normă în vigoare la data aderării nu prevedea o asemenea restrângere?

18. În procedura în fața Curții, Randstad España, Regatul Spaniei și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la raportul între dreptul de deducere și impozitarea a posteriori a prestațiilor cu titlu gratuit (cadourilor oferite clienților)

19. Ambele întrebări se referă chestiunea dacă excluderea dreptului de deducere prevăzută de legislația spaniolă este permisă. Aceasta presupune însă să existe într-adevăr un drept de deducere în conformitate cu normele generale ale Directivei TVA. Acest drept există, potrivit articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, dacă biletele de intrare au fost utilizate de Randstad în scopul operațiunilor taxabile.

20. Potrivit situației de fapt comunicate de instanța de trimitere, biletele de intrare sunt cumpărate pentru a fi oferite cadou clienților. Presupunând că prestația cu titlu gratuit are la bază o strategie comercială, de exemplu menținerea și întreținerea relațiilor cu clientela și astfel efectuarea unor alte operațiuni, între cheltuielile făcute cu biletele de intrare și activitatea economică a Randstad există o anumită legătură. În această măsură, ar exista în principiu un drept de deducere în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA.

21. Dacă sunt avute însă în vedere ficțiunile de la articolul 16 și de la articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este evident că această deducere este doar temporară. Astfel, articolul 16 primul paragraf din această directivă asimilează transferul gratuit al unui bun care dă drept de deducere unei livrări cu titlu oneros și determină, așadar, impunerea corespunzătoare a TVA-ului.

22. Cadourile făcute terților în legătură cu care s-a exercitat dreptul de deducere trebuie, prin urmare, impozitate în principiu *a posteriori*, la momentul la care sunt oferite, cu excepția cazului în care sunt de mică valoare (pragul *de minimis*). Necesitatea impozitării *a posteriori* rezultă din faptul că în caz contrar, dacă bunul este transferat altuia, se ajunge la un consum final netaxat al beneficiarului. Prin impozitarea transferului se corectează în cele din urmă deducerea efectuată inițial de cel ce face cadoul și se evită consumul final netaxat al terțului.

23. Potrivit unei jurisprudențe judicioase a Curții, această impozitare *a posteriori* nu este necesară în ultimă analiză decât atunci când oferirea „gratuită” este strâns legată de o prestație principală cu titlu oneros, legătură reținută de Curte în cazul oferirii „gratuite” a unei tablete la momentul încheierii cu titlu oneros a unui abonament pentru o revistă [7]. În speță, nu pare să existe însă o asemenea legătură cu o altă operațiune cu titlu oneros.

24. Astfel, dreptul de deducere există numai pentru cadourile oferite pentru motive legate de strategia comercială. Oferirea de cadouri este însă numai o situație temporară. Transferul cu titlu gratuit ce depășește cadrul articolelor 16 și 26 ar trebui impozitat ulterior la momentul oferirii cadoului, astfel încât deducerea este din nou corectată, fără ca prin aceasta să se aducă atingere principiului neutralității.

25. Totuși, în Directiva TVA există în această privință o lacună legislativă în raport cu serviciile oferite cadou terților pentru motive de strategie comercială. Articolul 26 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede transferul gratuit al unui serviciu către personalul propriu, însă – spre deosebire de situația livrărilor gratuite de bunuri de la articolul 16 din Directiva TVA – nu prevede transferul către alți terți (de exemplu către clienți).

26. Întrucât biletele de intrare pot fi transferate la fel ca bunurile (pot fi, așadar, oferite cadou), deși nu sunt bunuri corporale, acestea reprezintă prestări de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA. Prin urmare, potrivit modului de redactare a directivei, în speță nu are loc o impozitare *a posteriori*. Consecința este consumul netaxat al clienților care au primit cadouri, dacă aceștia și folosesc (consumă) cadoul sau îl folosesc în primul rând pentru divertismentul privat propriu, ceea ce este întru totul plauzibil în cazul participării la un concert sau la un meci de fotbal.

27. Astfel, nu suntem de acord cu opinia Spaniei, care susține că dreptul de deducere este exclus deoarece legătura cu aceste operațiuni netaxabile este înlăturată de legătura directă cu operațiunile taxabile ale Randstad [8]. Totuși, avem, la fel ca Spania temerea că deducerea duce în cele din urmă în aceste situații la un consum final netaxat.

[7] Hotărârea din 5 octombrie 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, punctele 25 și 26).

[8] Curtea este foarte permisivă în această privință – a se vedea numai Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 29 și urm.), și Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 33 și urm.).

28. Faptul că acest consum final netaxat nu este intenționat rezultă din articolul 176 primul paragraf a doua teză din Directiva TVA, care pornește de la premisa că Consiliul „nu […] acordă” dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

29. În categoria celor din urmă trebuie incluse cheltuielile care, deși au legătură cu activitatea profesională, au totodată caracter de spectacol și pot promova prestigiul social al persoanei impozabile. Exemple tipice sunt cheltuielile pentru participarea la spectacole de teatru, pentru reuniuni amicale și pentru cadourile oferite clienților. Prin urmare, premisa articolului 176 primul paragraf a doua teză este că pentru asemenea cheltuieli care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată și care sunt, așadar, destinate în primul rând consumului privat dreptul de deducere trebuie exclus.

30. Acest lucru, precum și apropierea dintre utilizarea privată a biletelor de intrare, pe de o parte, și oferirea gratuită pentru motive de strategie comercială a unor asemenea bilete de intrare, pe de altă parte, explică de ce – astfel cum subliniază în mod întemeiat și Comisia – numeroase legi naționale din materia impozitului pe profit sau a TVA-ului prevedeau și mai prevăd și în prezent un drept limitat de deducere a acestor „cheltuieli de divertisment” sau „cheltuieli de spectacole”. Astfel, articolul 15 alineatul (1a) din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, de exemplu, exclude dreptul de deducere în cazul cadourilor care depășesc o anumită valoare. Și în dreptul austriac [articolul 12 alineatul (2) punctul 2 din Legea austriacă privind impozitul pe cifra de afaceri] există restrângeri ale dreptului de deducere a cheltuielilor sau a costurilor de spectacole.

31. După aceste aprecieri raportate la legislația în materie de TVA, se poate răspunde la cele două întrebări ale instanței de trimitere.

B. Prima întrebare: interpretarea articolului 176 primul paragraf din Directiva TVA

32. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se interpreteze articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA. După cum subliniază în mod întemeiat Comisia în observațiile sale scrise, instanța nici nu aduce precizări la această întrebare și nici nu indică motivele pentru care se justifică să fie adresată. Având în vedere faptul că articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA are ca destinatar Consiliul, este dificil de înțeles de ce este adresată această întrebare. Întrucât Consiliul nu a luat o hotărâre de stabilire corespunzătoare, articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA nu pare a fi pertinent în speță.

33. Totodată, din modul de redactare clar al articolului 176 primul paragraf din Directiva TVA rezultă nu doar o competență, ci și o obligație a Consiliului. Textul nu spune „poate”, ci „Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește” care sunt cheltuielile care nu dau drept de deducere. În teza a doua se precizează că [*în orice caz*] nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

34. În special din a doua teză se poate deduce că autorul directivei pornește de la premisa că acele cheltuieli care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată – pentru că sunt făcute numai pentru divertismentul (privat) – nu dau în principiu drept de deducere a TVA-ului. Din această teză rezultă totodată că astfel de excluderi nu încalcă în niciun caz voința autorului directivei, chiar dacă, indiferent din ce motiv, Consiliul nu și-a îndeplinit până acum obligația ce decurge din articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA.

35. Acest fapt nu se modifică nici în raport cu diferențele, subliniate de instanța de trimitere, de tratament fiscal din dreptul spaniol al unor asemenea cheltuieli. Din perspectiva legislației Uniunii în materie de TVA este irelevant dacă cheltuielile sunt sau nu sunt deductibile în Spania drept cheltuieli de exploatare sau cheltuieli de publicitate pentru motive legate de impozitarea veniturilor. Dreptul în materie de impozitare a veniturilor nu este armonizat prin legislația Uniunii, astfel încât statele membre sunt libere în această privință să reglementeze și diferit interdicțiile de deducere. Astfel, din dreptul național în materia impozitării veniturilor nu se poate desprinde nicio concluzie pentru interpretarea dreptului Uniunii. Această concluzie se impune cu atât mai mult cu cât dreptul în materia impozitării veniturilor are în mod normal și un obiectiv diferit. Acest drept urmărește de regulă impozitarea fluxului de venituri, în timp ce dreptul în materie de TVA impozitează cheltuiala pentru un bun de consum.

C. A doua întrebare: interpretarea articolului 176 al doilea paragraf (clauza de standstill) din Directiva TVA

36. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită interpretarea articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA pentru a putea să decidă dacă excluderea prevăzută de dreptul spaniol a dreptului de deducere face obiectul clauzei de *standstill* din dreptul Uniunii. Acesta prevede că până la adoptarea de către Consiliu a hotărârii de stabilire în conformitate cu articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA (Consiliul nu a stabilit nici în prezent care sunt aceste cheltuieli), statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la data aderării lor.

37. Potrivit întrebării preliminare, atât excluderea dreptului de deducere prevăzută la articolul 96 alineatul (1) punctul 4, cât și cea prevăzută la punctul 5 din LIVA (în versiunea anterioară a acestora) au intrat în vigoare la data aderării odată cu Legea 30/1985 și astfel concomitent cu noul sistem al taxei pe valoarea adăugată. Prin urmare, articolul 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din LIVA ar putea intra sub incidența articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA.

38. În speță, este decisivă perspectiva corectă. Din perspectiva Randstad, excluderea dreptului de deducere a fost introdusă abia prin Legea privind taxa pe valoarea adăugată care a intrat în vigoare la data aderării. Lipsește astfel o reglementare veche corespunzătoare care s-ar putea aplica în continuare.

39. Cu toate acestea, anterior aderării Spaniei nu exista un regim al taxei pe valoarea adăugată cu deducere, astfel încât era exclus în general dreptul de deducere – aceasta pare a fi perspectiva Comisiei. Așa fiind, nu a fost introdusă nicio excludere a dreptului de deducere, dimpotrivă, excluderea deplină existentă a fost redusă odată cu introducerea dreptului de deducere și cu adoptarea articolului 96 alineatul (1) punctele 4 și 5 din LIVA.

40. În schimb, din perspectiva Spaniei, excluderea a fost nou-introdusă, însă a fost publicată deja anterior aderării și era, prin urmare, prevăzută deja de dreptul spaniol anterior aderării, chiar dacă a intrat în vigoare abia odată cu aderarea.

41. La prima vedere, opinia Randstad pare concludentă. Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA permite continuarea aplicării dreptului vechi, contrar dispozițiilor sale, până la momentul în care Consiliul și Comisia își vor fi executat obligația. Excluderea dreptului de deducere introdusă odată cu intrarea în vigoare a Legii privind taxa pe valoarea adăugată nu constituie dreptul vechi ce continuă să se aplice. La o cercetare mai atentă, perspectiva Comisiei pare însă a fi – cel puțin în prezenta situație – perspectiva corectă.

42. Astfel, pe de o parte, excluderea dreptului de deducere a cheltuielilor de divertisment și de spectacole corespunde voinței autorului directivei și, raportat la legătura strânsă dintre aceste cheltuieli și satisfacerea nevoii private de consum, are și sens din punctul de vedere al dreptului în materie de TVA.

43. Pe de altă parte, în lipsa unui regim vechi al taxei pe valoarea adăugată care exclude dreptul de deducere statele membre nu ar fi avut posibilitatea de a introduce o asemenea excludere, întrucât, în lipsa unui regim care prevede dreptul de deducere, excluderea parțială a dreptului de deducere nu este nici posibilă și nici logică. Prin urmare, la o cercetare mai atentă, la data aderării, deducerea nu este restrânsă pentru prima oară, ci este posibilă pentru prima oară, însă numai în anumite limite. Dacă aceste limite corespund însă voinței autorului directivei și dacă sunt compatibile cu obiectivele directivei (impozitarea consumului privat), intrarea în vigoare concomitent cu noul regim transpus al taxei pe valoarea adăugată este – astfel cum arată atât Comisia, cât și Spania – compatibilă cu spiritul articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA.

44. În opinia noastră, articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA doar clarifică în ultimă analiză faptul că, după aderare și astfel de la momentul de la care sunt obligate să transpună Directiva TVA, statele membre nu mai pot să introducă individual (*id est* fără Consiliu) ca noutate sau să extindă o excludere a dreptului de deducere ce nu este prevăzută de Directiva TVA. Excluderile prevăzute deja la momentul aderării marchează limita decisivă în această privință. Prin urmare, intrarea în vigoare a unor asemenea excluderi concomitent cu aderarea este irelevantă.

45. Această concluzie este susținută, pe de o parte, de textul celui de al doilea paragraf, deoarece acesta nu spune că excluderea dreptului de deducere trebuie să fi fost în vigoare, ci numai că trebuie să fi fost „prevăzut[ă]” [9]. O lege națională care a fost publicată deja anterior aderării și care cuprinde o dispoziție corespunzătoare prevede însă această excludere deja de la data aderării.

46. Pe de altă parte, având în vedere egalitatea între statele membre, ni s-ar părea bizar dacă Germania, de exemplu, ar putea să mențină excluderea dreptului de deducere în cazul cadourilor oferite din motive de strategie comercială, întrucât avea deja la expirarea termenului de transpunere a directivei un regim al taxei pe valoarea adăugată care prevedea dreptul de deducere, iar un stat membru care a aderat ulterior la Uniune să poată introduce o asemenea excludere cu o secundă înainte de momentul T sau la momentul T.

47. Dacă Spania ar fi introdus pentru prima oară înainte cu o zi de aderare un regim propriu al taxei pe valoarea adăugată care să prevadă dreptul de deducere și o excludere corelativă a dreptului de deducere și acesta ar fi fost în vigoare (pentru o zi), iar în ziua următoare, la data aderării, ar fi transpus Directiva TVA, nimeni nu ar pune în discuție aplicarea clauzei de *standstill* de la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA. Însă faptul că această reglementare a intrat în vigoare doar cu o zi înainte, anterior sau concomitent unei secunde logice, nu poate avea nicio înrâurire asupra veniturilor fiscale ale unui stat membru (și, se

[9] Și celelalte versiuni lingvistice sunt redactate în sensul că această restrângere trebuie să fi fost prevăzută. A se vedea versiunea în limba franceză („prévu par leur législation nationale”) sau engleză („provided for under their national law”).

consideră, că nici pentru resursele proprii ale Uniunii [10]). Decisiv este faptul dacă situația se modifică ulterior, după aderare, cu încălcarea dispozițiilor directivei. Acest lucru nu s-a întâmplat însă în Spania.

48. Această abordare în care toate statele membre sunt tratate în mod egal este susținută și de jurisprudența actuală a Curții. Astfel, Curtea a statuat deja că articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA conține o clauză de *standstill* care prevede printre altele, pentru statele care aderă la Uniune, menținerea excluderilor naționale de la dreptul de deducere a TVA-ului care erau aplicabile înainte de data aderării lor până când Consiliul adoptă dispozițiile prevăzute la primul paragraf al acestui articol 176, ceea ce, până în prezent, Consiliul nu a făcut [11].

49. Această competență nu este totuși absolută, întrucât clauza de *standstill* nu are ca obiectiv să permită unui nou stat membru să își modifice legislația internă cu ocazia aderării sale la Uniune, al cărei efect ar consta în a extinde domeniul excluderilor existente într-un sens care ar îndepărta această legislație de obiectivele Directivei TVA, ceea ce ar fi contrar însuși spiritului acestei clauze [12]. Este decisiv dacă legislația respectivă a extins *ulterior* domeniul excluderilor existente [13].

50. În acest scop, se poate face o comparație cu dreptul de deducere anterior și ulterior aderării [14]. În speță, deducerea nu era posibilă înainte de aderare în cazul bunurilor sau serviciilor destinate a fi oferite cadou clienților. Deducerea nu este posibilă nici după aderare în cazul acestor cadouri. Prin urmare, excluderea dreptului de deducere nu a fost extinsă. În plus, Spania nici nu s-a îndepărtat prin introducerea acestei excluderi a dreptului de deducere de la obiectivele Directivei TVA, ceea ce ar fi contrar spiritului clauzei de *standstill*. După cum arătam mai sus (a se vedea punctul 28 și următoarele), consumul final netaxat al unor asemenea bunuri de consum contravine în schimb obiectivelor Directivei TVA [15].

51. În speță este îndeplinită și condiția extinsă impusă de Curte, potrivit căreia legislația națională în cauză trebuie să precizeze în mod suficient natura sau obiectul bunurilor sau serviciilor pentru care dreptul de deducere a TVA-ului este exclus, în scopul de a garanta că posibilitatea acordată statelor membre nu servește pentru a prevedea excluderi generale de la acest regim [16]. Excluderea dreptului de deducere în cazul achiziționării de bunuri sau servicii destinate a fi oferite cadou clienților, angajaților sau terților este suficient de precisă și nu are o natură generală.

[10] În legătură cu articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA, a se vedea considerația expresă din Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 32). Aceasta este însă neîntemeiată, pentru că toate cheltuielile care nu sunt suportate din resurse tradiționale proprii și din resurse proprii provenite din încasări de TVA sunt compensate prin resurse proprii bazate pe venitul național brut (resurse proprii bazate pe VNB). A se vedea Propunerea de directivă a Comisiei Europene din 24 aprilie 2019 de modificare a Directivei 2006/112 și a Directivei 2008/118 privind regimul general al accizelor, în ceea ce privește acțiunile de apărare din cadrul Uniunii, COM(2019) 192 final, p. 10, versiunea în limba germană.

[11] A se vedea numai Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 30). În mod similar. Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding (C-538/08 și C-33/09, EU:C:2010:192, punctul 38).

[12] Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 31), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punctele 37 și 39).

[13] Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctele 32 și 33). A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 41 și jurisprudența citată), Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punctul 46), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punctul 41 și urm.). A se vedea și recenta Ordonanță din 26 februarie 2020, PAGE International (C-630/19, nepublicată, EU:C:2020:111, punctul 30), și Ordonanța din 17 septembrie 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, nepublicată, EU:C:2020:721, punctul 30).

[14] Același lucru rezultă și din Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctele 39 și 51).

[15] Chestiunea dacă statul membru se apropie mai mult prin intermediul reglementării de obiectivele Directivei TVA este subliniată în mod special în Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța (C-345/99, EU:C:2001:334, punctul 22), și în Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punctul 45).

[16] Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 40), Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding (C-538/08 și C-33/09, EU:C:2010:192, punctul 44), și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punctele 28 și 29). A se vedea recent Ordonanța din 26 februarie 2020, PAGE International (C-630/19, nepublicată, EU:C:2020:111, punctul 34), și Ordonanța din 17 septembrie 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, nepublicată, EU:C:2020:721, punctul 39).

52. Acest lucru nu este infirmat de hotărârea pronunțată în cauza AES-3C Maritza East 1 [17] citată de Randstad. În speța din această hotărâre, excluderile existente deja ale dreptului de deducere au fost extinse la data aderării [18]. În Spania nu a existat însă dreptul de deducere, astfel încât excluderea inexistentă până la momentul aderării sale nici nu putea fi extinsă, în schimb s-a prevăzut pentru prima oară dreptul de deducere, chiar dacă unul limitat.

53. Întemeierea pe o interpretare [19] în sens restrâns, pretins obligatorie, a clauzei de *standstill* este de asemenea ineficientă. Astfel, Curtea a statuat deja în trecut că articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA vizează să mențină „toate excluderile” prevăzute la data aderării. În această privință, Curtea a constatat deja în mod expres că expresia „toate excluderile” prevăzută la articolul 17 alineatul (6) a doua teză din A șasea directivă și, în prezent, la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA cuprinde, având în vedere modul de redactare și geneza articolelor menționate, chiar și cheltuielile legate strict de activitatea economică desfășurată [20]. Prin urmare, clauza de *standstill* de la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să excludă dreptul de deducere și în cazul acelor cheltuieli care sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, cu condiția să fie suficient precizate (a se vedea punctul 51).

54. Această jurisprudență nu este o interpretare în sens restrâns a clauzei de *standstill*. În plus, prin încercarea de a interpreta în sens restrâns articolul 176 din Directiva TVA s-a urmărit doar să se evite menținerea de către un stat membru a unei excluderi *generale* a dreptului de deducere [21]. Articolul 176 al doilea paragraf permite doar aplicarea în continuare a unor asemenea excluderi, referitoare la *cheltuieli concrete* [22]. Acesta este însă cazul în speță (a se vedea punctul 51).

55. În cazul în care, precum în speță, excluderea corespunde chiar voinței autorului directivei, potrivit căreia pentru cheltuielile de lux, divertisment (meciuri de fotbal, concerte etc.) sau spectacole nu se acordă dreptul de deducere a taxei, considerăm că „dogma” îndoielnică a unei interpretări în sens restrâns a clauzei de *standstill* este în orice caz inoperantă dacă interpretarea juridică urmărește realizarea voinței legiuitorului.

VI. Concluzie

56. Prin urmare, propunem să se răspundă la întrebările preliminare formulate de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) după cum urmează:

1) În lipsa unei hotărâri unanime a Consiliului, articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA nu se opune niciunei dispoziții a dreptului spaniol în materia taxei pe valoarea adăugată. Articolul 176 primul paragraf a doua teză din această directivă relevă însă faptul că excluderea dreptului de deducere pentru cheltuielile de divertisment și de spectacole nu încalcă voința autorului directivei, chiar dacă Consiliul și Comisia nu și-au îndeplinit deopotrivă până în

[17] Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 48).

[19] A se vedea în acest sens și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punctul 23), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punctul 28).

[20] Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 47), și Hotărârea din 5 octombrie 1999, Royscot ș.a. (C-305/97, EU:C:1999:481, punctul 20).

[21] Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punctul 28).

[22] Hotărârea din 2 mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punctul 40). A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding (C-538/08 și C-33/09, EU:C:2010:192, punctul 44).

prezent obligația prevăzută la articolul 176 primul paragraf din Directiva TVA. Din punctul de vedere al dreptului Uniunii este irelevant dacă dreptul spaniol în materia impozitării veniturilor permite sau nu deducerea unor asemenea cheltuieli.

2) Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că interzice în egală măsură tuturor statelor membre să prevadă după expirarea termenului de transpunere excluderi noi sau mai oneroase ale dreptului de deducere, atât timp cât Consiliul și Comisia nu și-au îndeplinit deopotrivă până în prezent obligația prevăzută la articolul 176 primul paragraf. Prin urmare, articolul 176 al doilea paragraf nu se opune unei reglementări naționale care a prevăzut pentru prima oară o excludere a dreptului de deducere pentru cheltuielile de divertisment și spectacole care a intrat în vigoare concomitent cu aderarea și cu transpunerea Directivei TVA.