CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 13 martie 2008 [1]

1. O societate comercială stabilită în Italia a beneficiat de servicii de transport maritim din partea unor operatori stabiliți în străinătate care au întocmit facturile fără indicarea TVA-ului. Societatea a considerat în mod eronat că aceste servicii erau scutite de la plata TVA-ului și nu le-a inclus în înregistrările contabile referitoare la TVA. În temeiul sistemului de taxare inversă, aceasta ar fi trebuit să constate că datorează TVA-ul aferent intrărilor, pe care l-ar fi putut deduce ulterior din TVA-ul aferent ieșirilor. Aceasta ar fi implicat două înregistrări contabile care s-ar fi anulat reciproc, astfel încât nu s-ar fi datorat nicio sumă administrației fiscale.

2. Cu toate acestea, societatea a ajuns la același rezultat prin nedeclararea sau nededucerea niciunei taxe aferente intrărilor, dar achitând integral taxa aferentă ieșirilor.

3. Descoperind eroarea, în temeiul dreptului recunoscut de legislația națională de a rectifica declarațiile privind TVA-ul întocmite pe parcursul celor patru ani anteriori, administrația fiscală urmărește să recupereze taxa aferentă intrărilor care nu a fost declarată, dar refuză să acorde orice deducere care nu a fost solicitată în declarația pentru al doilea an ce urmează celui în care a luat naștere dreptul la deducere, întemeindu-se pe termenul de prescripție prevăzut de asemenea în dreptul intern.

4. Întrebarea adresată în cadrul prezentelor cereri pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare de Commissione Tributaria Provinciale di Genova (Italia) privește, așadar, aspectul dacă situația care decurge din această discrepanță între cele două termene și care permite administrației fiscale să solicite plata TVA-ului ce nu ar fi fost datorat dacă procedurile ar fi fost corect aplicate este compatibilă cu normele comunitare în materie de TVA.

1 — Limba originală: engleza.

Dreptul comunitar aplicabil

5. Dreptul comunitar în materie de TVA este reglementat prin Directiva 2006/112/CE [2] care, începând cu 1 ianuarie 2007, a abrogat și a înlocuit legislația existentă în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o formulare restructurate, fără a aduce, în principiu, modificări de fond [3].

6. Prezenta cauză privește anii 2000 și 2001, în care principalele dispoziții erau cuprinse în Prima directivă 67/227/CEE și în A șasea directivă 77/388/CEE [4]. Ne vom referi în cele ce urmează la aceste directive și, pentru a facilita lectura, vom folosi timpul prezent, deși ele nu mai sunt în vigoare. Dispozițiile lor de fond și, într-o mare măsură, formularea nu au fost modificate prin Directiva 2006/112 și, pentru informare, vom indica și dispozițiile echivalente din aceasta din urmă.

7. Principalele caracteristici ale sistemului comun al TVA-ului sunt prevăzute la articolul 2 din Prima directivă [5]:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun privind TVA se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.

[…]”

2 — Directiva 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).

3 — A se vedea considerentul (3) al Directivei 2006/112.

4 — Prima directivă a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 71, p. 1301) și A șasea directivă 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), cu modificările ulterioare.

5 — Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

8. Pentru operaţiunile realizate la nivelul unui stat membru, mecanismul de deducere este reglementat la articolul 17 alineatul (1) şi alineatul (2) litera (a) din A şasea directivă [6]:

„(1) Dreptul de deducere ia naştere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile şi serviciile sunt utilizate în scopul operaţiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care are obligaţia de a o plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în interiorul statului 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;

[…]” [traducere neoficială]

9. Astfel, persoanele impozabile care intervin într-o etapă intermediară a unei tranzacţii trebuie să plătească în mod obişnuit TVA-ul (taxa aferentă intrărilor) la furnizori şi să încaseze de la clienţii lor TVA-ul (taxa aferentă ieşirilor). Ei plătesc ulterior administraţiei fiscale valoarea acestei taxe aferente ieşirilor prin intermediul deducerii din valoarea taxei aferente intrărilor corespunzătoare.

10. Totuşi, acest mecanism nu se aplică în orice situaţie.

11. În primul rând, articolul 17 alineatele (6) şi (7) din A şasea directivă prevăd anumite excepţii de la dreptul de deducere. Alineatul (6) prevede că (deşi nu se acordă dreptul de deducere a taxei în cazul în care cheltuielile nu sunt legate strict de activitatea economică desfăşurată, precum cheltuielile de lux, de divertisment sau de spectacole), atât timp cât Consiliul Uniunii Europene nu a stabilit cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA-ului, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislaţiile lor naţionale la momentul intrării în vigoare a Celei de a şasea directive. Alineatul (7) permite statelor membre, sub rezerva unei proceduri de consultare şi din motive economice conjuncturale, să excludă total sau parţial din sistemul de deduceri o parte din bunurile de capital sau pe toate ori alte bunuri sau, în loc să refuze deducerea, să impoziteze bunurile fabricate de însăşi persoana impozabilă sau pe care aceasta le-a achiziţionat în ţară sau le-a importat, astfel încât impozitul să nu depăşească valoarea TVA-ului care ar fi fost perceput la achiziţionarea unor bunuri similare.

6 — La momentul situaţiei de fapt, textul articolului 17 alineatul (2) figura la articolul 28f din aceeaşi directivă. Echivalentul articolului 17 alineatele (1) şi (2) din A şasea directivă îl reprezintă articolul 167 şi articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112.

12. În al doilea rând, anumite operațiuni sunt exceptate de la plata TVA-ului, situație în care clientul nu poate deduce nicio sumă, chiar dacă utilizează bunurile și serviciile în scopul operațiunilor taxabile în aval.

13. Printre aceste operațiuni scutite se numără navlosirea și închirierea de nave maritime utilizate pentru navigația în largul mării în scopul unor activități comerciale [7].

14. În al treilea rând, pentru anumite categorii de operațiuni, nu furnizorul, ci clientul este debitorul TVA-ului. În aceste situații, furnizorul deduce taxa aferentă intrărilor cum este normal, dar nu facturează clientului nicio taxa aferentă ieșirilor. Clientul însuși este debitorul TVA-ului pe operațiune, dar, în măsura în care utilizează bunurile sau serviciile ce i-au fost furnizate pentru operațiunile taxate în aval, valoarea devine imediat deductibilă, în conformitate cu articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă.

15. Astfel, în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă [8], „persoana identificată în scopuri de [TVA] într-un stat, căreia i se prestează un serviciu menționat la articolul 28b [secțiunea C] […], dacă acest serviciu este prestat de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate” este obligată să plătească TVA-ul pentru aceste servicii care i-au fost furnizate [9]. Articolul 28b secțiunea C din aceeași directivă [10] se referă la „servicii în transportul intracomunitar de bunuri”, care sunt definite la alineatul (1) ca fiind „orice transport de bunuri pentru care locul de plecare și locul de sosire sunt situate pe teritoriile a două state membre diferite” și pentru care locul prestării este locul de plecare.

16. În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere în circumstanțe precum cele descrise la punctul anterior, articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă [11] prevede că, „pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie, […] atunci când este obligată să plătească taxa în calitate de client în cazul aplicării articolului 21 alineatul (1), să îndeplinească formalitățile stabilite de fiecare stat membru”.

7 — Articolul 15 alineatul (5) din A șasea directivă coroborat cu articolul 15 alineatul (4) litera (a) din aceeași directivă; articolul 148 literele (a) și (c) din Directiva 2006/112.

8 — La articolul 28g din A șasea directivă la momentul situației de fapt; a se vedea articolul 196 din Directiva 2006/112.

9 — Acest mecanism este cunoscut în mod curent sub numele de procedura de taxare inversă. În temeiul altor dispoziții din cuprinsul articolului 21 alineatul (1) din A șasea directivă, aceasta se aplică și altor tipuri de livrări de bunuri și de prestări de servicii, în cazul în care furnizorul nu este stabilit în statul membru al clientului (sau statul membru în care se efectuează livrarea), fie că este stabilit în Comunitatea Europeană, fie că este stabilit în altă parte.

10 — A se vedea articolele 47 și 48 din Directiva 2006/112.

11 — Articolul 28f alineatul (2) din aceeași directivă; articolul 178 litera (f) din Directiva 2006/112.

17. Articolul 18 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă [12] prevede:

„(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

[…]

(3) Statele membre stabilesc condițiile și procedurile prin care o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu alineatele (1) și (2).” [traducere neoficială]

18. Articolul 22 din A șasea directivă [13] prevede o serie amplă de obligații în sarcina plătitorului de TVA, din rândul cărora, pentru prezenta cauză, prezintă importanță numai următoarele:

„(2) (a) Fiecare persoană impozabilă face înregistrări contabile suficient de detaliate pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată și verificarea acesteia de către administrația fiscală.

[…]

(4) (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre. Termenul nu poate depăși două luni de la sfârșitul fiecărei perioade fiscale. Perioada fiscală este stabilită de fiecare stat membru la o lună, două luni sau un trimestru. Cu toate acestea, statele membre pot stabili perioade diferite, cu condiția ca acestea să nu depășească un an.

(b) Declarația include toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate, inclusiv, dacă este cazul și în măsura în care se dovedește necesar pentru stabilirea bazei de impozitare, cuantumul total al operațiunilor relevante supuse taxei și deducerilor și cuantumul tuturor operațiunilor scutite.

[…]

12 — Articolele 179 și 180 din Directiva 2006/112.

13 — Articolul 28h la momentul situației de fapt; a se vedea articolele 213-271 din Directiva 2006/112.

(7) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele care, în conformitate cu articolul 21 alineatul (1) literele (a) și (b), sunt considerate răspunzătoare pentru plata taxei în locul unei persoane impozabile stabilite în străinătate […] își îndeplinesc obligațiile prevăzute mai sus privind declarațiile și plata.

(8) Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva respectării principiului tratamentului egal pentru operațiunile interne și operațiunile desfășurate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca aceste obligații să nu implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalități la trecerea frontierei." [traducere neoficială]

Legislația națională aplicabilă

19. Directivele comunitare în materie de TVA sunt în prezent puse în aplicare în dreptul italian prin Decretul președintelui Republicii nr. 633 (Decreto del Presidente della Repubblica nr. 633) din 26 octombrie 1972 (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), astfel cum a fost modificat (denumit în continuare „DPR nr. 633/72").

20. Articolul 17 al treilea paragraf prima teză din DPR nr. 633/72 prevede că:

„Obligațiile referitoare […] la prestările de servicii efectuate pe teritoriul statului de către operatori nerezidenți […] sunt îndeplinite de cesionarii […], cu reședința pe teritoriul statului, care […] utilizează serviciile în cadrul unei întreprinderi, a exercitării unei activități artistice sau a unei profesii."

21. Articolul 19 primul paragraf din același decret prevede, printre altele:

„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 mai 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."

22. Articolul 23 alineatele (1) și (2) din DPR nr. 633/72 impune contribuabililor să înscrie în termen de 15 zile facturile emise într-un registru ad-hoc prin indicarea numărului de ordine și a datei de emitere, a sumei impozabile și a valorii TVA-ului, separate în funcție de cota aplicabilă, precum și, în situațiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din același decret, a numelui furnizorului.

23. Articolul 25 alineatul (1) din DPR nr. 633/72 impune contribuabililor obligaţia de a numerota în ordine cronologică facturile referitoare la bunurile şi la serviciile achiziţionate sau importate, inclusiv facturile emise în temeiul articolului 17 alineatul (3) din decretul menţionat, şi de a le înscrie într-un registru ad-hoc înainte de închiderea periodică a conturilor sau de declaraţia anuală prin care contribuabilul îşi exercită dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor facturi.

24. Potrivit articolului 54 alineatul (5) din DPR nr. 633/72:

„Fără a aduce atingere acţiunii ulterioare de recuperare în termenele stabilite la articolul 57, […] în cazul în care există elemente care permit stabilirea existenţei unor sume, parţial sau total, nedeclarate sau a unor deduceri nedatorate, biroul privind taxa pe valoarea adăugată poate să se limiteze la stabilirea taxei sau a suplimentului de taxă datorată sau a creditului efectiv mai mic, pe baza elementelor citate anterior".

25. În sfârşit, articolul 57 primul paragraf prima teză din DPR nr. 633/72 prevede:

„Deciziile de rectificare sau înştiinţările de plată prevăzute la [articolul 54] trebuie notificate, sub sancţiunea decăderii, până la data de 31 decembrie a celui de al patrulea an care urmează celui în care a fost depusă declaraţia."

Acţiunea principală şi întrebările preliminare

26. Ecotrade SpA (denumită în continuare „Ecotrade") este o societate comercială italiană care desfăşoară activităţi de comerţ internaţional cu zgură granulată de furnal şi alţi aditivi folosiţi la producerea de ciment. În 2000 şi în 2001 [14], societatea a efectuat mai multe transporturi de astfel de materiale pe nave maritime din Italia în alte state membre, recurgând la serviciile unor societăţi de transport maritim care nu erau stabilite în Italia. Pentru serviciile efectuate în favoarea Ecotrade, operatorii menţionaţi au emis facturi în care au descris serviciile respective ca fiind fie „navlosire de nave", fie „transporturi maritime". Niciuna dintre facturi nu indica valoarea TVA-ului, iar unele dintre ele indicau expres că serviciile prestate erau scutite.

27. Prin urmare, Ecotrade a considerat că toate aceste servicii reprezentau servicii de navlosire sau de închiriere de nave maritime

14 — Cauza C-95/07 priveşte exerciţiul 2001, iar cauza C-96/07 priveşte exerciţiul 2000.

utilizate pentru navigația în largul mării scutite de la plata TVA-ului, în temeiul dispozițiilor naționale de punere în aplicare a articolului 15 alineatul (5) din A șasea directivă [15]. În consecință, societatea a înscris aceste servicii în contabilitate ca fiind achiziții, fără a le include totuși în înregistrările sale contabile privind TVA-ul sau în declarațiile fiscale.

28. Cu prilejul unui control, administrația fiscală a decis că serviciile de transport maritim reprezentau de fapt servicii de transport intracomunitar de bunuri pentru care, în temeiul dispozițiilor naționale de transpunere a articolului 21 alineatul (1) litera (b) și a articolului 28b secțiunea C din A șasea directivă, Ecotrade însăși trebuia să plătească TVA. Ecotrade a acceptat această rectificare, cu câteva rezerve minore. Nu s-au făcut afirmații cu privire la existența unei fraude sau a relei sale credințe.

29. Ecotrade ar fi trebuit astfel să declare TVA-ul pentru serviciile de transport maritim și să îl înscrie ca taxă aferentă intrărilor. Ar fi trebuit să fie obligat la plata taxei, dar, în același timp, ar fi avut posibilitatea să o deducă din taxa aferentă ieșirilor. Cuantumul global al taxei datorate nu ar fi fost, așadar, afectat.

30. În decembrie 2004, în aplicarea articolului 54 alineatul (5) și a articolului 57 alineatul (1) din DPR nr. 633/72 și în termenul prevăzut în această din urmă dispoziție, administrația fiscală a solicitat plata TVA-ului în cauză, într-un cuantum echivalent sumei de aproximativ 320 000 de euro pentru cele două exerciții, ceea ce pare să reprezinte TVA-ul în cotă standard de 20 %, pentru facturi în valoare de aproximativ 1 600 000 de euro [16]. Administrația fiscală a refuzat totuși să acorde Ecotrade deducerea aceleiași sume, întrucât, potrivit articolului 19 alineatul (1) din DPR nr. 633/72, termenul pentru acordarea deducerii expirase. Pe de altă parte, aceasta a sancționat Ecotrade cu amenzi administrative într-un cuantum care depășește cu puțin suma de 360 000 de euro.

31. Ecotrade a contestat acest refuz, precum și amenzile aplicate la instanța de trimitere, care solicită Curții să se pronunțe cu privire la următoarele întrebări preliminare:

„1) Interpretarea corectă a articolului 17, a articolului 21 alineatul (1) și a articolului 22 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului […] se opune unei reglementări naționale, în speță articolul 19 din DPR nr. 633/72, care condiționează exercitarea dreptului de a deduce [TVA-ul] datorat de o persoană impozabilă în exercitarea activității sale ca întreprindere de

15 — A se vedea punctul 13 de mai sus.

16 — Cifrele indicate în Ordonanța de trimitere în cauza C-95/07 par să reflecte aplicarea unei cote de TVA puțin superioare cotei de 20 %. Nu a fost furnizată nicio explicație, dar această diferență nu este relevantă pentru a soluționa întrebarea.

respectarea unui termen (de doi ani), sancțiunea nerespectării termenului fiind decăderea din drept, în special în cazurile în care obligația de plată a TVA-ului pentru achiziționarea de bunuri sau servicii rezultă din aplicarea mecanismului de taxare inversă, care permite administrației să solicite plata taxei într-un termen (de patru ani, prevăzut la articolul 57 din DPR nr. 633/72) cu o durată mai mare decât cel prevăzut în favoarea întreprinderii pentru exercitarea dreptului său de deducere, aceasta fiind, dimpotrivă, decăzută din drept la expirarea termenului care i se aplică?

2) Interpretarea corectă a articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului […] se opune unei legislații naționale care, la stabilirea «formalităților» menționate la acest articol prin intermediul mecanismului de taxare inversă, reglementat de dispozițiile coroborate ale articolului 17 alineatul (3) și ale articolelor 23 și 25 din DPR nr. 633/72, prevede (doar în detrimentul contribuabilului) respectarea unui termen limită – astfel cum impune articolul 19 din DPR nr. 633/72 – pentru exercitarea dreptului de deducere stabilit la articolul 17 din A șasea directivă?"

32. Ecotrade, guvernele italian și cipriot, precum și Comisia au prezentat observații scrise, fiecare dintre părți, cu excepția guvernului cipriot, fiind reprezentată la ședință.

Apreciere

Considerații introductive

33. Ordonanța de trimitere ar putea fi interpretată extensiv în sensul că are ca obiect, cu prioritate, problema generală de a se stabili dacă un termen de doi ani aplicabil exercitării dreptului de deducere este compatibil cu normele comunitare în materie de TVA și numai cu titlu secundar, aspectul dacă acest lucru este valabil în situația specifică în care se aplică mecanismul de taxare inversă, iar administrația fiscală dispune de un termen mai lung pentru a putea recupera taxa care nu a fost corect înscrisă în contabilitate.

34. Totuși, împărtășim opinia guvernului italian și a Comisiei că nu este necesar să ne concentrăm prea mult asupra acestei întrebări cu caracter general, care nu este în sine semnificativă pentru procedura principală. Aspectul esențial îl reprezintă

compatibilitatea cu dreptul comunitar a rezultatului obținut din aplicarea normelor de drept italian în circumstanțe precum cele în care se află Ecotrade însăși.

35. Factorii indicați de instanța națională care concură la acest rezultat sunt: (i) termenul de „doi ani” [17] pentru exercitarea dreptului de deducere; (ii) termenul de „patru ani” [18] pentru exercitarea dreptului administrației fiscale de a recupera taxa; (iii) mecanismul de taxare inversă în temeiul căruia taxa aferentă intrărilor pe care o datorează persoana impozabilă se compensează în mod normal în totalitate cu dreptul de deducere a sumei respective.

36. Cu toate acestea și deși contextul acestui mecanism constituie indubitabil un element cheie în prezenta speță, în opinia noastră este cel puțin la fel de important să observăm că rezultatul contestat de Ecotrade a fost obținut nu din simpla combinare a celor trei factori, ci din reclasificarea operațiunilor aferente intrărilor, care au trecut de la statutul de operațiuni scutite la cel de operațiuni impozabile.

17 — Mai precis, termenul corespunde depunerii declarației pentru al doilea an care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

18 — În fapt, la sfârșitul celui de al patrulea an care urmează celui în care s-a întocmit declarația. Ecotrade a declarat în ședință, fără să fie contrazisă, că acest termen a fost periodic extins până la cinci, la șase, chiar la șapte ani prin dispoziții cu caracter temporar.

37. În sfârșit, deși instanța de trimitere adresează în mod formal două întrebări care urmăresc aprecierea normelor italiene din perspectiva diferitelor dispoziții din A șasea directivă, considerăm că este mai util ca acestea să fie examinate împreună.

Posibilitatea de a impune un termen pentru exercitarea dreptului de deducere

38. Niciun element din cuprinsul vreunei dispozițiile citate de instanța națională în cadrul întrebărilor adresate – sau chiar din cuprinsul Celei de a șasea directive – nu impune un anumit termen pentru exercitarea dreptului de deducere sau nu se referă explicit la posibilitatea, ori la imposibilitatea, de a impune astfel de termene în dreptul național.

39. Totuși, se poate considera că cel puțin una dintre aceste dispoziții autorizează implicit impunerea unui termen, și anume articolul 18 alineatul (1) litera (d), care se referă la formalitățile stabilite de statele membre pentru a putea exercita dreptul de deducere. Posibilitatea de a stabili un termen rezultă, pe de altă parte, cu claritate din dispozițiile coroborate ale articolului 18 alineatul (2) și ale articolului 18 alineatul (3) din aceeași directivă. Prima dispoziție precizează că dreptul de deducere trebuie exercitat în ceea ce privește valorile taxei datorate pentru perioada fiscală corespunzătoare celei

în care a apărut dreptul de deducere, iar a doua dispoziție autorizează statele membre să stabilească condițiile în care o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere, în cazul în care nu a respectat, printre altele, această condiție. Considerate împreună, acestea implică faptul că un stat membru este liber să impună ca dreptul de deducere să fie exercitat în perioada fiscală respectivă [19] sau să permită o perioadă mai lungă.

40. Nu suntem, așadar, de acord cu susținerea Ecotrade în sensul că dreptul de deducere are un caracter fundamental, astfel încât exercitarea lui nu poate fi supusă niciodată unui termen. Acest drept este într-adevăr fundamental, dar este la fel de important, pentru motive de securitate juridică (și financiară), ca situațiile fiscale stabilite să nu poată fi puse în discuție la infinit.

41. Dacă A șasea directivă permite astfel unui stat membru să impună ca dreptul de deducere să fie exercitat în perioada fiscală în care a luat naștere, nu se pune problema dacă o perioadă mai lungă, precum perioada de doi ani cel puțin, recunoscută de dreptul italian, este prea restrictivă ca regulă generală.

19 — Sub rezerva exigențelor de echivalență și de efectivitate. A se vedea punctul 42 din prezentele concluzii.

42. Este suficient să se considere că un astfel de termen (care este comparabil în multe privințe cu termenul stabilit pentru declanșarea procedurilor de recuperare a impozitelor naționale încasate cu încălcarea dreptului comunitar) ar trebui în orice caz să respecte principiile echivalenței și efectivității [20]. Totuși, acesta nu ar trebui să fie mai puțin favorabil decât cele referitoare la situații similare de natură internă [21] sau să facă practic imposibilă ori excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară. Argumentele prezentate Curții în această cauză nu conțin nicio comparație între termenele aplicabile unor situații similare de natură internă și nicio parte nu a pretins că, în general – și nici în circumstanțele specifice ale speței –, un termen de cel puțin doi ani face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere.

Posibilitatea de rectificare de către administrația fiscală după expirarea unui astfel de termen

În general

43. Pare incontestabil că administrația fiscală ar trebui să aibă la dispoziție un termen în

20 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, Rec., p. I-6325, punctul 34 și următoarele.

21 — În opinia noastră, Comisia susține în mod eronat (dacă am înțeles corect) că principiul echivalenței se aplică termenelor de care dispune persoana impozabilă și, respectiv, administrația fiscală.

care să verifice declarațiile privind TVA-ul ale persoanelor impozabile și să rectifice, dacă este cazul, datoria lor fiscală, iar acest termen poate fi supus anumitor limite în interesul securității juridice.

44. Nu s-ar putea opune nici faptul că termenul acordat administrației fiscale pentru a proceda la verificări și la rectificări ar trebui extins dincolo de termenul în care persoana impozabilă trebuie să întocmească o declarație definitivă privind sumele pe care le datorează și sumele cu privire la care poate solicita deducerea. Cât timp această declarație nu a fost depusă, ea nu poate fi verificată [22].

45. Dacă, în urma acestor verificări, se constată o datorie de TVA care nu a fost declarată, este evident că administrația fiscală poate – și chiar trebuie – să impună respectarea obligațiilor și să recupereze suma corespunzătoare.

46. Nici identificarea datoriei nu poate afecta eventualul drept la deducerea taxei aferente intrărilor, care nu depinde de datorie. Aspectul dacă o persoană impozabilă a exercitat sau nu a exercitat un astfel de drept în termenul aplicabil în dreptul național, precum termenul amintit anterior, este total distinct de aspectul rectificării obligațiilor de plată a taxei aferente intrărilor.

22 — A se vedea Hotărârea din 19 noiembrie 1998, SFI (C-85/97, Rec., p. I-7447, punctul 32).

În circumstanțe precum cele din prezenta speță

47. Totuși, această constatare nu este valabilă în cazul în care, în urma unei verificări, rezultă o datorie de TVA care nu a fost declarată și care, dacă ar fi fost corect declarată, ar fi dat naștere unui drept concomitent la deducere, iar, în lipsa acestei datorii, nu putea exista niciun drept la deducere. În aceste circumstanțe, neexercitarea dreptului la deducere nu se poate disocia de nedeclararea datoriei fiscale pe care administrația încearcă să o invoce acum [23].

48. În cazul în care deducerea și datoria fiscală reprezintă într-adevăr două fațete ale aceleiași monede, orice rectificare operată de administrația fiscală trebuie să țină seama în mod logic de două aspecte. Recuperarea datoriei fără a acorda dreptul concomitent la deducere ar fi, pe de altă parte, total incompatibilă cu principiul neutralității, care este fundamental în sistemul de TVA în ansamblu.

49. Astfel cum a declarat Curtea în mod constant, regimul de deduceri instituit

23 — În prezenta cauză, Ecotrade se găsește într-o asemenea situație din cauza mecanismului de taxare, însă o situație similară ar fi putut exista în cazul în care persoana impozabilă ar fi calificat operațiunile sale, aferente ieșirilor drept scutite (dacă, în realitate, acestea erau taxabile) și nu a fost, așadar, în măsură să deducă taxa aplicată achizițiilor de bunuri sau servicii care au fost utilizate în scopul acestor operațiuni.

prin Cea de a şasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităţilor sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce priveşte sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităţilor sale economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiţia ca, în principiu, activităţile menţionate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului [24].

50. În schimb, aplicarea normelor italiene în modalitatea vizată de administraţia fiscală în prezenta cauză ar înlocui neutralitatea fiscală care a fost obţinută (deşi, pe o bază incorectă) cu o sarcină semnificativă de care operatorul ar fi trebuit în principiu să fie dispensat – şi ar conduce la o taxă globală încasată care ar depăşi cuantumul care ar fi trebuit încasat.

Justificări posibile pentru recuperarea taxei nedeclarate, însoţită de refuzul exercitării dreptului corelativ la deducere

51. Se pune problema dacă, în temeiul normelor de drept comunitar, nu este totuşi posibil să se justifice înlăturarea exigenţei fundamentale de neutralitate. În cuprinsul întrebărilor adresate, instanţa de trimitere se referă la articolul 17, la articolul 18 alineatul (1) litera (d), la articolul 21 alineatul (1) şi la articolul 22 din A şasea directivă [25]. Dintre acestea, articolul 17 alineatele (6) şi (7), articolul 18 alineatul (1) litera (d) şi articolul 22 alineatele (7) şi (8) au fost citate, în diverse stadii ale procedurii, ca fiind susceptibile să furnizeze o justificare pentru aplicarea dispoziţiilor italiene în modalitatea vizată de administraţia fiscală.

52. Totuşi, în ceea ce priveşte articolul 17 alineatele (6) şi (7) din A şasea directivă, aspectul în discuţie în prezenta speţă nu este, astfel cum a observat în mod întemeiat guvernul cipriot, *excluderea* taxei în cauză de la *dreptul* de deducere, ci o *limitare* a *exercitării* acestui drept în anumite împrejurări. O astfel de limitare nu intră în domeniul de aplicare al articolului 17 alineatele (6) şi (7), care priveşte excluderea totală a anumitor tipuri de operaţiuni aferente intrărilor.

53. Dintre celelalte dispoziţii citate, articolul 18 alineatul (1) litera (d) autorizează statele membre să stabilească formalităţi pentru a exercita dreptul la deducere; articolul 22 alineatul (7) din aceeaşi directivă impune ca statele membre să adopte măsuri pentru a se asigura că operatorii care datorează taxa aferentă intrărilor în temeiul mecanismului

24 — A se vedea, mai recent, Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 22).

25 — A se vedea punctele 8, 11 şi 15-18 din prezentele concluzii.

de taxare inversă își respectă obligațiile în materie de declarații și de plată; în sfârșit, articolul 22 alineatul (8) le autorizează să impună alte obligații pentru a garanta corecta colectare a taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

54. Guvernele italian și cipriot s-au referit la aceste dispoziții ca fiind susceptibile să justifice aplicarea normelor italiene în modalitatea vizată de administrația fiscală în prezenta cauză, în special în măsura în care aceasta poate încuraja efectuarea de declarații corecte, precise și în termen, și împiedicarea evaziunii fiscale sau a fraudei.

55. Nu suntem de acord cu acest punct de vedere. Dacă dispozițiile în cauză permit, cu siguranță, impunerea de formalități, precum și de sancțiuni în caz de nerespectare a acestor formalități (să amintim că, în speță, Ecotrade a fost sancționată cu amenzi substanțiale, deși instanța de trimitere nu a invocat problema compatibilității lor cu dreptul comunitar), ele nu justifică denaturarea sistemului de TVA însuși.

Hotărârea pronunțată în cauza Collée

56. În acest context, se poate dovedi util să amintim hotărârea pronunțată recent în cauza Collée [26]. Întrucât prezintă mai multe paralelisme cu prezenta cauză, o vom rezuma mai în detaliu.

57. Un distribuitor din sectorul automobile nu avea dreptul să perceapă comision decât pentru vânzările către clienții din zona sa. Pentru a putea pretinde plata de comisioane pentru vânzările către clienții dintr-un alt stat membru, acesta a angajat un intermediar pentru cumpărarea și revânzarea fictivă a vehiculelor. El i-a facturat intermediarului TVA-ul, pe care a încercat să îl deducă. Administrația fiscală a refuzat deducerea pentru motivul că operațiunea era fictivă. Distribuitorul a recurs apoi la modificarea înregistrărilor sale contabile pentru a reflecta situația reală. Administrația fiscală a majorat cifra de afaceri impozabilă cu prețul de vânzare a automobilelor, dar a refuzat să îi acorde acestuia scutirea (cu deducerea taxei achitate în amonte, astfel cum ar fi fost normal pentru o livrare intracomunitară), pe motiv că înregistrările necesare nu fuseseră efectuate într-un mod continuu și imediat după executarea operațiunii în cauză, în conformitate cu regulile care decurg din jurisprudența națională [27].

58. Curtea a subliniat că scutirea unor livrări intracomunitare în statul membru de

26 — Hotărârea din 27 septembrie 2007 (C-146/05, Rec., p. I-7861).

27 — A se vedea punctele 12-18 din Hotărârea Collée, citată anterior.

expediere şi impozitarea (prin taxare inversă) a achiziţiei intracomunitare corespunzătoare în statul membru de sosire conduce la evitarea dublei impuneri şi a încălcării principiului neutralităţii fiscale [28].

59. Articolul 22 din A şasea directivă prevede obligaţii de formă în legătură cu înregistrările contabile, facturarea, declararea, precum şi depunerea declaraţiei recapitulative, iar articolul 22 alineatul (8) conferă statelor membre facultatea de a impune alte obligaţii pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei şi pentru prevenirea evaziunii fiscale. Totuşi, aceste măsuri nu trebuie nici să depăşească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective, nici să pună în pericol neutralitatea TVA-ului [29].

60. O măsură naţională care condiţionează dreptul la scutire de respectarea unor obligaţii de formă, fără a analiza aspectul dacă cerinţele de fond sunt îndeplinite, depăşeşte ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corectă a taxei [30].

28 — A se vedea punctele 21-23 (care citează Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Supergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 16, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen şi alţii, C-354/03, C-355/03 şi C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel şi Recolta Recycling, C-439/04 şi C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 49, precum şi Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 22).

29 — A se vedea punctele 25 şi 26 (care citează Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa şi alţii, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 52, Ordonanţa din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 29, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth şi Strobel, C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 59, precum şi Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax şi alţii, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 92).

30 — A se vedea punctul 29.

61. Operaţiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective. Dacă o livrare îndeplineşte condiţiile stabilite pentru a beneficia de scutire, nu este datorat TVA-ul [31].

62. În acţiunea principală, din moment ce este incontestabil faptul că a fost efectuată o livrare intracomunitară, principiul neutralităţii fiscale impunea ca scutirea de TVA să fie acordată dacă cerinţele de fond erau îndeplinite, chiar dacă anumite cerinţe de formă au fost omise de persoanele impozabile. Situaţia nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerinţe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerinţele de fond au fost îndeplinite [32].

63. Este important să se permită ca modificări ale calificării unei livrări intracomunitare aduse ulterior realizării acestei operaţiuni să poată fi luate în considerare în contabilitatea persoanelor impozabile. Caracterul intracomunitar al unei livrări trebuie să fie recunoscut în cazul unei regularizări ulterioare a contabilităţii, cu condiţia să fie îndeplinite criteriile obiective [33].

31 — A se vedea punctul 30 (care citează Hotărârile citate anterior, Optigen şi alţii, punctul 44, Kittel şi Recolta Recycling, punctul 41, Transport Service, punctele 18 şi 19).

32 — A se vedea punctul 31.

33 — A se vedea punctul 33.

64. Răspunsul la întrebarea dacă faptul că persoana impozabilă a disimulat, inițial, existența unei livrări intracomunitare este pertinent și, în consecință, dacă scutirea de TVA poate fi condiționată de buna-credință a persoanei impozabile, depinde de existența unui risc de pierderi de venituri fiscale pentru statul membru respectiv. Pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, este de competența statelor membre să prevadă, în ordinea lor juridică internă, posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate pe nedrept, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință. Cu toate acestea, atunci când emitentul facturii a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere de venituri fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca taxa facturată pe nedrept să poată fi regularizată, fără ca o astfel de regularizare să poată fi condiționată de buna-credință a emitentului menționat. Aceleași reguli se aplică, de asemenea, unei regularizări a contabilității în scopul de a obține scutirea unei livrări intracomunitare [34].

65. Nu ar putea să fie considerată o pierdere de venituri fiscale neperceperea TVA-ului aferent unei livrări intracomunitare care, inițial, fusese calificată în mod eronat ca livrare efectuată în interiorul țării și care dă naștere, în principiu, la o percepere de TVA. Astfel de venituri aparțin statului membru în care are loc consumul final [35].

66. În sfârșit, dreptul comunitar nu împiedică statele membre să considere, în anumite condiții, disimularea existenței unei operațiuni intracomunitare ca o tentativă de fraudă cu privire la TVA și să aplice amenzile sau sancțiunile pecuniare prevăzute de dreptul lor intern. Cu toate acestea, asemenea sancțiuni trebuie să fie întotdeauna proporționale cu gravitatea abuzului [36].

Transpunerea în prezenta cauză

67. În opinia noastră, raționamentul Curții din Hotărârea Collée poate fi transpus în întregime în prezenta cauza. Vom proceda astfel în cele ce urmează.

68. Mecanismul de taxare inversă urmărește evitarea dublei impuneri și asigurarea neutralității fiscale. Măsurile adoptate în conformitate cu articolul 18 alineatul (1) litera (d) sau cu articolul 22 alineatele (7) și (8) din A șasea directivă nu trebuie nici

34 — Punctele 34 și 35 (care citează Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, punctele 60 și 63, și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții, C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295, punctul 50). Aparenta discrepanță între cele două afirmații cu privire la necesitatea bunei-credințe decurge din faptul că în Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, citată anterior, punctele 50-58, Curtea a considerat că această condiție a bunei-credințe, care fusese menționată în Hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius (C-342/87, Rec., p. I-4227), nu era esențială.

35 — A se vedea punctul 37.

36 — A se vedea punctul 40 (care citează Hotărârea Schmeink & Cofreth și Strobel, punctul 62).

să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective, nici să pună în pericol neutralitatea. O măsură care condiționează dreptul la deducere de respectarea unor obligații de formă, fără a analiza aspectul dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, depășește ceea ce este necesar. Operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective. Dacă o livrare îndeplinește condițiile stabilite pentru a beneficia de deducere, TVA-ul este deductibil. În cazul în care nu există îndoială că taxa datorată în temeiul mecanismului de taxare inversă dă naștere unui drept la deducere, neutralitatea fiscală obligă ca deducerea să fie autorizată, dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă persoana impozabilă nu a respectat anumite cerințe de formă. Este important să se permită modificarea calificării unei livrări intracomunitare în contabilitatea unei persoane impozabile. Adevărata natură a acesteia trebuie să fie recunoscută, așadar, în cazul unei regularizări ulterioare a contabilității, cu condiția să fie îndeplinite criteriile obiective. Dacă nu există riscul de pierdere a veniturilor fiscale, principiul neutralității TVA-ului impune ca declarațiile privind TVA-ul completate incorect să poată fi ajustate. Acest risc nu există dacă datoria fiscală și dreptul la deducere se compensează integral. Sancțiuni corespunzătoare și proporționale pot fi impuse totuși persoanei impozabile pentru efectuare de declarații incorecte cu privire la operațiunile sale.

Concluzie

69. În lumina considerațiilor de mai sus, în opinia noastră, Curtea ar trebui să răspundă la întrebările adresate de Commissione Tributaria Provinciale di Genova după cum urmează:

1) Dispozițiile directivelor comunitare în materia taxei pe valoarea adăugată nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru

exercitarea de către persoana impozabilă a dreptului de deducere a taxei aferente intrărilor pentru bunuri și servicii utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia, cu condiția ca termenul în cauză să nu fie mai puțin favorabil decât cele referitoare la situații similare de natură internă și să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului.

2) Dispozițiile din directivele comunitare în materia taxei pe valoarea adăugată nu împiedică administrația fiscală să verifice declarațiile privind taxa pe valoarea adăugată ale persoanelor impozabile, chiar și după expirarea unui astfel de termen de decădere, și să solicite taxa datorată care nu a fost achitată.

3) Totuși, în cazul în care, în urma unei verificări, se constată o datorie privind taxa pe valoarea adăugată care nu a fost declarată, și care, dacă ar fi fost declarată, ar fi dat naștere unui drept concomitent la deducere, datoria nu poate fi recuperată fără a ține seama de dreptul la deducere.