# Cauza Vistiņš și Perepjolkins c. Letoniei (satisfacție echitabilă)

Articolul 41

Satisfacție echitabilă

Compensații pentru expropriere acordate în baza considerentelor de echitate

*În fapt* – În 1994, în baza unor contracte de donație, reclamanții au devenit proprietarii a cinci loturi de teren situate pe o insulă, parte componentă a orașului Riga și ocupată în special de infrastructuri portuare. În anii 1990, în contextul lărgirii Portului Autonom Riga, proprietățile reclamanților au fost expropriate, în conformitate cu o lege specială nouă ce deroga de la normele uzuale privind exproprierea. Indemnizațiile acordate reclamanților au fost fixate la 850 EUR și respectiv 13 500 EUR. Acestora li s-a mai acordat și echivalentul a 85 000 EUR și respectiv 593 150 EUR reprezentând chiria datorată pentru folosirea terenurilor. În urma includerii în perimetrul Portului Riga, valoarea terenului primului reclamant a fost estimată la 900 000 EUR iar valoarea terenurilor aparținând celui de-al doilea reclamant la un total de 5 000 000 EUR.

La 25 octombrie 2012, printr-o hotărâre asupra fondului, Marea Cameră a Curții a declarat, cu douăsprezece voturi la cinci, că a avut loc o încălcare a articolului 1 din Protocolul nr. 1 datorită disproporției nejustificate dintre valoarea cadastrală oficială a terenurilor și indemnizațiile acordate reclamanților (a se vedea Nota Informativă 156).

*În drept* – Articolul 41

(a) *Prejudiciu material* – Datorită faptului că, în hotărârea principală, Curtea nu a declarat exproprierea incompatibilă cu principiul legalității, criteriile din *Guiso-Gallisay c. Italiei* nu au putut fi transpuse în speță, deoarece, acestea vizau exproprierile ilegale *per se*. Reparația ce trebuia acordată de Stat a fost, prin urmare, limitată la plata unor indemnizații adecvate ce trebuiau să fi fost acordate la momentul exproprierii. Dimpotrivă, nu exista nicio bază legală prin care reclamanții să pretindă pierderea veniturilor nerealizate (*lucrum cessans*) cu privire la perioada ce a urmat exproprierii. Acest capăt de cerere a fost respins.

Compensațiile, ce urmau să fie determinate în speță, nu ar fi trebuit să reflecte, nici ideea unei înlăturări totale a consecințelor interferenței contestate, nici valoarea totală a proprietăților. Curtea a considerat oportun să stabilească sume care erau, pe cât posibil, ”în mod rezonabil apropiate” de valoarea de piață a loturilor de teren. De asemenea, aceasta a hotărât să recurgă la considerente de echitate în calculul sumelor în cauză, ținând seama, în același timp, de concluziile din hotărârea principală, în sensul că autoritățile letone în mod justificat au decis să nu despăgubească reclamanții la întreaga valoare de piață a terenurilor expropriate și că sume mult mai mici ar fi fost suficiente pentru a satisface exigențele articolului 1 din Protocolul nr. 1. Astfel, Curte a redus cu 75% valoarea cadastrală medie reală din punct de vedere economic pe metru pătrat a terenurilor în litigiu, stabilită în baza unui raport de expertiză. Sumele deja plătite reclamanților cu titlu de indemnizație la nivel național au fost deduse. Sumele au fost ajustate pentru a compensa efectele inflației și a fost adăugată dobânda legală. În cele din urmă, Curtea nu a văzut niciun motiv pentru care să deducă din aceste sume chiriile plătite reclamanților la nivel național, deoarece această pretenție a avut o bază juridică diferită de cea a compensației pentru expropriere.

Astfel, cu titlu de prejudiciu material, primul reclamant a primit suma de 339 391 EUR iar cel de-al doilea 871 271 EUR.

(b) *Prejudiciu moral* – 3 000 EUR pentru fiecare reclamant.

(a se vedea*Guiso-Gallisay*c. *Italiei* (satisfacție echitabilă) [MC], 58858/00, 22 decembrie 2009, Nota Informativă 125)

*Sursa: http://hudoc.echr.coe.int*

---

# Fiscalitate – Directiva 92/12/CEE – Articolele 7-9 – Regimul general al produselor supuse accizelor – Produse puse în consum într-un stat membru și deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru – Exigibilitatea accizelor de la un deținător al acestor produse care le-a dobândit în statul membru de

# destinație – Achiziționare în urma operațiunii de intrare

În cauza C-165/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 12 decembrie 2012, primită de Curte la 3 aprilie 2013, în procedura

**Stanislav Gross**

împotriva

**Hauptzollamt Braunschweig,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de C. Barslev, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 7 și 9 din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 390, p. 124, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 170, denumită în continuare „Directiva 92/12”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Gross, pe de o parte, și Hauptzollamt Braunschweig (autoritatea vamală din Braunschweig), pe de altă parte, având ca obiect decizia acestuia din urmă de a obliga reclamantul din litigiul principal la plata accizelor la produse din tutun.

## Cadrul juridic

*Directiva 92/12*

3 Al cincilea și al șaselea considerent ale Directivei 92/12 au următorul cuprins:

„întrucât orice livrare, deținere în vederea livrării sau livrare în beneficiul unui comerciant care desfășoară o activitate economică independentă sau în beneficiul unui organism de drept public, ce are loc în alt stat membru decât cel în care produsul este pus pe piață pentru consum, atrage după sine aplicarea accizelor în acel alt stat membru;

întrucât, în cazul produselor supuse accizelor achiziționate de persoane private pentru uz propriu și transportate de acestea, taxa trebuie aplicată în țara în care au fost achiziționate produsele;”

4 Articolul 6 din această directivă prevede:

„(1) Accizele sunt exigibile în momentul punerii în

consum sau în momentul înregistrării unor deficite care trebuie supuse accizelor în conformitate cu articolul 14 alineatul (3).

Punerea în consum a produselor supuse accizelor înseamnă:

(a) orice derogare, chiar și neregulamentară, de la un regim de suspendare;

(b) orice prelucrare, chiar și neregulamentară, a produselor în cauză în afara unui regim de suspendare;

(c) orice import al produselor în cauză, chiar și neregulamentar, în cazul în care produsele nu au fost incluse într-un regim de suspendare.

(2) Condițiile de exigibilitate și rata accizelor care se adoptă sunt cele aflate în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc punerea în consum sau în care se înregistrează deficitele. Accizele sunt percepute și colectate în conformitate cu procedura stabilită de fiecare stat membru, statele membre trebuind să aplice aceleași proceduri de percepere și colectare atât produselor naționale, cât și celor din alte state membre.”

5 Articolul 7 alineatele (1)-(3) din directiva menționată prevede:

„(1) În cazul produselor supuse accizelor și puse deja în consum într-un stat membru, deținute în scopuri comerciale într-un alt stat membru, accizele sunt percepute în statul membru în care sunt deținute produsele în cauză.

(2) În acest scop, fără a aduce atingere articolului 6, dacă produsele puse deja în consum, conform definiției din articolul 6, într-un stat membru sunt livrate, destinate livrării în alt stat membru sau folosite în alt stat membru în vederea realizării de către un comerciant a unei activități economice independente sau pentru un organism de drept public,

accizele devin exigibile în acel alt stat membru.

(3) În funcție de toate elementele situației, accizele sunt datorate de către persoana care efectuează livrarea sau deține produsele destinate livrării sau de persoana care primește produsele pentru a le folosi într-un stat membru, altul decât cel în care produsele au fost deja puse în consum, sau de către comerciantul sau organismul de drept public relevant.”

6 Articolul 8 din Directiva 92/12 prevede:

„În ceea ce privește produsele achiziționate de persoane particulare pentru uz propriu și transportate de aceștia, principiul care reglementează piața internă stabilește că accizele sunt percepute în statul membru în care sunt achiziționate produsele.”

7 Articolul 9 alineatele (1) și (2) din această directivă prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 6, 7 și 8, accizele devin exigibile dacă produsele pentru consum dintr-un stat membru sunt deținute în scopuri comerciale în alt stat membru.

În acest caz, accizele sunt datorate în statul membru pe teritoriul căruia se află produsele, de către deținătorul produselor.

(2) Pentru a determina dacă produsele menționate la articolul 8 sunt destinate unor scopuri comerciale, statele membre trebuie să ia în considerare, *inter alia*, următoarele:

– statutul comercial al celui care deține produsele și motivele pentru care le deține;

– locul în care se află produsele sau, dacă este cazul, modul de transport folosit;

– orice document referitor la produse;

– natura produselor;

– cantitatea de produse.

[…]”

*Reglementarea germană*

8 Articolul 12 alineatul (1) din Legea privind taxele pe tutun (Tabaksteuergesetz) din 31 august 1994, în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „TabStG”), prevede:

„În ceea ce privește produsele din tutun, taxa se achită prin utilizarea timbrelor fiscale. Utilizarea include marcarea și aplicarea timbrelor fiscale pe pachetele individuale. Timbrul fiscal trebuie aplicat în momentul când taxa devine exigibilă.”

9 Articolul 19 din TabStG prevede:

„Dacă produsele din tutun puse în consum în alte state membre sunt introduse sau expediate în scopuri comerciale pe teritoriul fiscal în mod ilegal și cu încălcarea articolului 12 alineatul (1), taxa devine exigibilă în momentul intrării sau al expedierii pe teritoriul fiscal. Debitori ai taxei sunt atât persoana care introduce sau care expediază produsele din tutun, cât și destinatarul lor, de îndată ce intră în posesia acestora. […]”

**Litigiul principal și întrebarea preliminară**

10 Domnul Gross a fost condamnat printr-o hotărâre definitivă la pedeapsa închisorii pentru patru fapte de tăinuire a unor bunuri sustrase de la plata impozitelor. Instanța penală a constatat că reclamantul din litigiul principal a achiziționat de mai multe ori în scopul revânzării țigarete nedeclarate pentru care nu s-au plătit accize la

tutun de la o organizație care se ocupa cu contrabanda cu țigarete.

11 Prin decizia din 28 iulie 2010, Hauptzollamt Braunschweig a obligat reclamantul din litigiul principal să plătească în solidar împreună cu alți trei debitori accize la tutun în cuantum de 15 136 de euro plus dobânzi.

12 Reclamantul din litigiul principal a introdus o acțiune la Finanzgericht. Această instanță a considerat că exigibilitatea accizelor rezultă din aplicarea articolului 19 prima teză din TabStG. Aceasta a constatat că, în litigiul cu care a fost sesizată, au fost introduse pe teritoriul fiscal german în scopuri comerciale în afara unui regim de suspendare țigarete fără timbru fiscal german provenind dintr-un alt stat membru. Finanzgericht a preluat constatările de fapt care apar în hotărârea pronunțată în materie penală. După ce țigaretele au fost introduse pe teritoriul fiscal german, reclamantul din litigiul principal a intrat în posesia acestora în calitate de destinatar, astfel încât a devenit debitorul fiscal în conformitate cu articolul 19 a doua teză din TabStG.

13 Reclamantul a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof.

14 Instanța de trimitere își exprimă dubiile cu privire la aspectul dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că accizele sunt datorate de orice persoană care deține, în scopuri comerciale, într-un stat membru, produse care sunt supuse accizelor care au fost puse în consum în alt stat membru sau dacă această dispoziție trebuie interpretată în sens restrictiv, respectiv că accizele nu sunt datorate decât de persoana care deține produsele pentru prima oară, în scopuri comerciale, în statul membru în cauză.

15 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea

întrebare preliminară:

„Fără a aduce atingere legăturii sistematice cu articolul 7 alineatul (3) din Directiva 92/12[…], articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din [această directivă] se opune unei dispoziții legale a unui stat membru care prevede că o persoană care deține în scopuri comerciale produse supuse accizelor și puse în consum într-un alt stat membru nu datorează accize în cazul în care a achiziționat produsele de la o altă persoană abia după încheierea operațiunii de intrare a produselor?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12 trebuie interpretat în sensul că această dispoziție permite unui stat membru să considere debitor al accizelor o persoană care deține, pe teritoriul fiscal al acestui stat membru, în scopuri comerciale, produse supuse accizelor puse în consum în alt stat membru, chiar dacă această persoană nu este prima deținătoare a acestor produse în statul membru de destinație.

17 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că Directiva 92/12 urmărește să stabilească un anumit număr de reguli în ceea ce privește deținerea, circulația și monitorizarea produselor supuse accizelor, în special în scopul de a asigura că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre. Această armonizare permite, în principiu, înlăturarea dublei impuneri în relațiile dintre statele membre (Hotărârea Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, punctele 22 și 23).

18 În această privință, în cazurile în care produsele supuse accizelor sunt puse în consum într-un stat membru, Directiva 92/12 stabilește, astfel cum reiese în special din al cincilea și din al șaselea considerent ale acesteia, o

distincție între produsele care sunt deținute într-un alt stat membru în scopuri comerciale de un comerciant care desfășoară o activitate economică independentă, pe de o parte, și produsele care sunt achiziționate de persoane private pentru uz propriu și transportate de acestea în alt stat membru, pe de altă parte.

19 Din decizia de trimitere reiese că reclamantul din litigiul principal a achiziționat, de la o organizație care se ocupa cu contrabanda cu țigarete care au fost puse în consum într-un stat membru, altul decât Republica Federală Germania, țigarete pentru care accizele nu fuseseră plătite, în scopul revânzării acestora în Germania. Așadar, nu se contestă că țigaretele în discuție în litigiul principal au fost introduse în scopuri comerciale pe teritoriul german, deși nu prezentau timbrele fiscale naționale necesare.

20 Trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, chiar dacă pe plan formal întrebarea preliminară vizează direct numai articolul 9 din Directiva 92/12, o astfel de împrejurare nu împiedică Curtea să furnizeze instanței de trimitere toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru judecarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă respectiva instanță s-a referit sau nu s-a referit la aceste elemente în cuprinsul întrebărilor sale. În această privință, revine Curții sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța menționată, mai ales din motivarea deciziei de trimitere, elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului pendinte în fața acesteia (a se vedea Hotărârea Worten, C-342/12, EU:C:2013:355, punctele 30 și 31).

21 Nu se contestă că reclamantul din litigiul principal a achiziționat de la alte persoane în mod repetat produsele în

cauză după ce acestea din urmă au intrat în mod ilicit pe teritoriul fiscal german (a se vedea în acest sens Hotărârea Salumets și alții, C-455/98, EU:C:2000:352, punctul 19), în scopul de a le revinde și de a obține venituri.

22 Astfel, articolul 7 din Directiva 92/12 se poate aplica în cauza principală din moment ce, potrivit alineatului (2), această dispoziție vizează situația în care produsele sunt livrate, destinate livrării în alt stat membru sau folosite în alt stat membru în vederea realizării de către un comerciant a unei activități economice independente.

23 Prin urmare, articolul 9 din Directiva 92/12 trebuie interpretat în coroborare cu articolul 7 din această directivă.

24 Potrivit alineatului (1) al acestui articol 7 coroborat cu alineatul (3) al aceluiași articol, accizele sunt datorate în statul membru în care sunt deținute produsele, între alții, de către persoana care primește produsele în cauză sau de către comerciantul relevant.

25 În special, din moment ce articolul 7 alineatul (3) din Directiva 92/12 prevede expres că persoana care „primește produsele” în cauză poate fi debitoarea accizelor pentru produsele supuse acestora, puse în consum într-un stat membru și deținute în scopuri comerciale în alt stat membru, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că este debitor al accizelor orice deținător al produselor în cauză.

26 O interpretare mai restrictivă care limitează calitatea de debitor al accizelor la primul deținător al produselor în cauză ar fi contrară obiectivului Directivei 92/12. Astfel, în temeiul acesteia, circulația produselor de pe teritoriul unui stat membru către altul nu trebuie să dea naștere unui control sistematic efectuat de autoritățile naționale, care ar putea împiedica libera circulație a mărfurilor pe piața internă a Uniunii Europene. În consecință,

o astfel de interpretare ar face mai incertă colectarea accizelor datorate la trecerea unei frontiere a Uniunii.

27 Această concluzie este confirmată și de articolul 33 alineatul (3) din Directiva 2008/118 a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12), care simplifică conținutul articolului 7 din Directiva 92/12 făcând trimitere în continuare numai la persoana „căreia îi sunt livrate produsele în cel de al doilea stat membru” (Hotărârea Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, punctul 36).

28 Rezultă din cele ce precedă că articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12 coroborat cu articolul 7 din această directivă trebuie interpretat în sensul că dispoziția menționată permite unui stat membru să considere debitor al accizelor o persoană care deține, pe teritoriul fiscal al acestui stat, în scopuri comerciale, produse supuse accizelor puse în consum în alt stat membru, în împrejurări precum cele din litigiul principal, chiar dacă această persoană nu este prima deținătoare a acestor produse în statul membru de destinație.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

29 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

**Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, astfel cum a fost modificată**

**prin Directiva 92/108/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, coroborat cu articolul 7 din această directivă trebuie interpretat în sensul că dispoziția menționată permite unui stat membru să considere debitor al accizelor o persoană care deține, pe teritoriul fiscal al acestui stat, în scopuri comerciale, produse supuse accizelor puse în consum în alt stat membru, în împrejurări precum cele din litigiul principal, chiar dacă această persoană nu este prima deținătoare a acestor produse în statul membru de destinație.**

*Sursa: www.curia.europa.eu*

---

# Fiscalitate – TVA – Directiva 77/388/CEE – Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) – Articolul 19 – Deducerea taxei achitate în amonte – Operațiuni de leasing – Bunuri și servicii de folosință mixtă – Regulă de stabilire a cuantumului

# deducerii de TVA care trebuie efectuată – Regim derogatoriu – Condiții

În cauza C-183/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin decizia din 16 ianuarie 2013, primită de Curte la 12 aprilie 2013, în procedura

**Fazenda Pública**

împotriva

**Banco Mais SA,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte al Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a patra, domnii M. Safjan și J. Malenovský (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți;

– pentru guvernul finlandez, de J. Heliskoski, în calitate de agent;

– pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko și de V. Kaye, în calitate de agenți, asistate de O. Thomas și de R. Hill, barristers;

– pentru Comisia Europeană, de M. Afonso și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 din 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 L 145, p. 1, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Fazenda Pública (Trezoreria publică), pe de o parte, și Banco Mais SA (denumită în continuare „Banco Mais”), societate de leasing, pe de altă parte, cu privire la regula de calcul care trebuie utilizată pentru a stabili dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorate sau achitate la achiziționarea de bunuri și de servicii utilizate pentru a efectua atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere (denumite în continuare „bunuri și servicii de folosință mixtă”).

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat

„Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede la alineatele (2) și (5) următoarele:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul datorat sau achitat] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

(a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

(d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să

efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

(e) să prevadă ca, atunci când [TVA-ul] care nu poate fi dedus […] de persoana impozabilă este nesemnificativ […], [acesta] să fie considerat […] nul […]” [traducere neoficială]

4 Articolul 19 alineatul (1) din a șasea directivă, intitulat „Calculul proratei de deducere”, prevede:

„Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

– la numărător, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3);

– la numitor, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Prorata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.” [traducere neoficială]

*Dreptul portughez*

5 Articolul 23 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), în versiunea aplicabilă exercițiului fiscal 2004 (denumit în continuare „CIVA”), prevede:

„1. Atunci când persoana impozabilă, în cadrul activității sale, efectuează livrări de bunuri sau prestări de

servicii dintre care o parte nu dă naștere unui drept de deducere, taxa achitată aferentă achizițiilor este deductibilă numai pentru partea corespunzătoare cuantumului anual al operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere.

2. Prin derogare de la dispozițiile alineatului precedent, persoana impozabilă va putea să efectueze deducerea în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor utilizate sau a unei părți a acestora, cu condiția să informeze în prealabil despre aceasta Direcția generală a impozitelor, fără a aduce atingere posibilității acesteia din urmă de a-i impune condiții speciale sau de a pune capăt acestei proceduri în cazul unor distorsiuni importante în impozitare.

3. Administrația fiscală poate obliga persoana impozabilă să procedeze în conformitate cu alineatul precedent:

a) când persoana impozabilă desfășoară activități economice distincte;

b) când aplicarea procedurii prevăzute la alineatul 1 determină distorsiuni importante în impozitare.

4. Procentajul de deducere specific vizat la alineatul 1 rezultă dintr-o fracție care cuprinde, la numărător, valoarea anuală, excluzând taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care dau naștere dreptului de deducere conform articolului 19 și articolului 20 alineatul 1 și, la numitor, valoarea anuală, excluzând taxa, a tuturor operațiunilor efectuate de persoana impozabilă, inclusiv operațiunile scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al taxei, în special subvențiile neimpozitate care nu sunt subvenții pentru echipamente.

5. Cu toate acestea, în calculul precedent se face abstracție de livrările de bunuri din activul imobilizat care au fost utilizate în activitatea întreprinderii, precum și de operațiunile imobiliare sau financiare care au un caracter

accesoriu în raport cu activitatea exercitată de persoana impozabilă.

[…]”

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

6 Banco Mais este o bancă ce desfășoară activități de leasing pentru sectorul autovehiculelor, precum și alte activități financiare.

7 Din dosarul aflat la dispoziția Curții rezultă că, în exercitarea acestor activități, Banco Mais realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere. În acest caz, Banco Mais utilizează bunuri și servicii destinate exclusiv uneia sau celeilalte dintre aceste categorii de operațiuni, precum și bunuri și servicii de folosință mixtă pentru obținerea cărora trebuie să plătească TVA.

8 Pentru exercițiul fiscal 2004, Banco Mais a dedus integral TVA-ul plătit la achiziționarea bunurilor și serviciilor utilizate exclusiv în scopul realizării de operațiuni care dau drept de deducere, printre care se numărau achizițiile de vehicule necesare pentru activitatea de leasing desfășurată de această bancă.

9 În ceea ce privește bunurile și serviciile de folosință mixtă, Banco Mais a calculat prorata sa de deducere pe baza unei fracții care include, la numărător, încasările percepute cu ocazia operațiunilor financiare care dau drept de deducere la care s-a adăugat cifra de afaceri generată de operațiunile de leasing care dau drept de deducere, iar la numitor încasările percepute cu ocazia tuturor operațiunilor financiare, la care s-a adăugat cifra de afaceri generată de toate operațiunile de leasing. În practică, această metodă a determinat Banco Mais să considere că 39 % din TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile respective era deductibil.

10 În urma unui control fiscal efectuat în cursul anului 2007 și care privea exercițiul fiscal 2004, Banco Mais a fost supusă, printr-o decizie de impunere adoptată de Fazenda Pública din 7 februarie 2008, la plata unui TVA stabilit suplimentar plus dobânzi compensatorii, pentru motivul că metoda utilizată de această societate pentru a stabili dreptul său de deducere condusese la o distorsiune importantă în determinarea cuantumului taxei datorate.

11 În această decizie, Fazenda Pública nu a repus în discuție posibilitatea ca Banco Mais să calculeze prorata sa de deducere în ceea ce privește alte operațiuni de credit ale acesteia decât leasingul prin raportare, în esență, la partea de încasări percepute aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere. În schimb, aceasta a apreciat, legat de operațiunile de leasing, că faptul de a fi utilizat drept criteriu partea din cifra de afaceri generată de operațiuni care dau drept de deducere, fără a exclude din această cifră de afaceri partea de rate de leasing încasate care compensau costul de achiziție a vehiculelor, a avut ca efect denaturarea calculului proratei de deducere.

12 Printr-o acțiune introdusă la 6 mai 2008, Banco Mais a contestat, la Tribunal Tributário de Lisboa, decizia adoptată de Fazenda Pública la 7 februarie 2008.

13 Această instanță a admis acțiunea introdusă de Banco Mais pentru motivul că administrația fiscală interpretase *contra legem* articolul 23 alineatul 4 din CIVA, întrucât dispoziția menționată prevedea, fără a stabili o excepție în ceea ce privește activitățile de leasing, că prorata care trebuie utilizată pentru bunurile și serviciile de folosință mixtă trebuia calculată prin raportare la partea din cifra de afaceri aferentă operațiunilor care dau drept de deducere. În conformitate cu această dispoziție, Banco Mais ar fi trebuit să i se permită să țină seama de toate ratele de leasing plătite de utilizatori.

14 Fazenda Pública a formulat apel la instanța de trimitere împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță invocând, în esență, că litigiul nu privește interpretarea alineatului 4 al articolului 23 din CIVA, care detaliază regula de deducere prevăzută la alineatul 1 al acestui articol, ci posibilitatea administrației de a impune unei persoane impozabile să stabilească întinderea dreptului său de deducere în funcție de utilizarea bunurilor și a serviciilor în cauză pentru a remedia o distorsiune importantă în impozitare. Astfel, metoda utilizată de Banco Mais, care consta în a include la numărătorul și la numitorul fracției pe baza căreia a stabilit prorata sa de deducere, toate ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractului lor de leasing, ar conduce la o astfel de distorsiune, întrucât, printre altele, partea ratelor de leasing care compensează achiziționarea vehiculelor nu ar reflecta partea reală a cheltuielilor aferente bunurilor și serviciilor de folosință mixtă care poate fi imputată asupra unor operațiuni impozabile.

15 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Într-un contract de leasing financiar, rata plătită de client, care este compusă din amortizarea financiară, dobânzi și alte taxe, trebuie sau nu trebuie inclusă în totalitate la numitorul proratei ori, dimpotrivă, trebuie luate în considerare exclusiv dobânzile, având în vedere că acestea constituie remunerarea activității sau câștigul obținute din activitatea bancară prin intermediul contractului de leasing?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

16 Din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții rezultă că litigiul principal are ca obiect legalitatea deciziei adoptate de Fazenda Pública de a recalcula dreptul de deducere al Banco Mais în ceea ce privește bunurile și

serviciile de folosință mixtă, prin aplicarea regimului de deducere prevăzut la articolul 23 alineatul 2 din CIVA.

17 Or, potrivit acestei din urmă dispoziții coroborată cu articolul 23 alineatul 3 din CIVA, în cazul unor distorsiuni importante în impozitare, o persoană impozabilă poate fi obligată să efectueze deducerea TVA-ului în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor utilizate sau a unei părți a acestora.

18 Astfel, dispoziția menționată reia, în esență, regula determinării dreptului de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, care constituie o dispoziție derogatorie în raport cu regula prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf și la articolul 19 alineatul (1) din această directivă.

19 În consecință, trebuie să se considere, astfel cum a confirmat guvernul portughez în ședință, că articolul 23 alineatul 2 din CIVA constituie o transpunere în dreptul intern al statului membru în cauză a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă.

20 În aceste condiții, întrebarea adresată trebuie înțeleasă ca privind, în esență, aspectul dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru, în împrejurări precum cele din cauza principală, să oblige o bancă ce desfășoară în special activități de leasing să includă la numărătorul și la numitorul fracției, pe baza căreia se stabilește o unică prorata de deducere pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă ale acesteia, numai acea parte din ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractelor lor de leasing care corespunde dobânzilor.

21 Potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea

interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama atât de termenii acesteia, cât și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte acea dispoziție (Hotărârea SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, punctul 34).

22 În speță, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă prevede că un stat membru poate să autorizeze sau să oblige o persoană impozabilă să efectueze deducerea TVA-ului pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora.

23 Având în vedere modul de redactare a acestei dispoziții, un stat membru poate prevedea un regim de deducere care ține seama de utilizarea specială a tuturor bunurilor și serviciilor în cauză sau a unei părți a acestora.

24 În lipsa oricărei alte precizări în A șasea directivă cu privire la regulile care pot fi utilizate în acest caz, revine statelor membre sarcina de a le stabili (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 25, și Hotărârea Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 31).

25 Astfel, pe de o parte, după cum reiese cu claritate din textul articolului 17 alineatul (5) și al articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă, această din urmă dispoziție nu trimite decât la prorata de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă și, prin urmare, nu stabilește o regulă detaliată de calcul decât pentru situația menționată la acest articol 17 alineatul (5) primul paragraf (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 22).

26 Pe de altă parte, deși al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că această regulă de calcul se aplică tuturor bunurilor și serviciilor de folosință mixtă achiziționate de o persoană

impozabilă, al treilea paragraf al acestui articol 17 alineatul (5), care conține de asemenea dispoziția prevăzută la litera (c), începe cu termenul „totuși”, care implică existența unor derogări de la regula menționată (Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 23).

27 Cu toate acestea, în exercitarea posibilității conferite de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, de a deroga de la regula de calcul prevăzută de această directivă, orice stat membru trebuie să respecte finalitatea și economia directivei menționate, precum și principiile pe care se întemeiază sistemul comun al TVA-ului (Hotărârea BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 22, și Hotărârea Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, punctul 52).

28 În această privință, Curtea a amintit că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului trebuie să garanteze, prin urmare, 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 (Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 15).

29 Pe de altă parte, Curtea a decis că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă urmărește să permită statelor membre să țină seama de caracteristicile specifice ale unora dintre activitățile persoanelor impozabile pentru a ajunge la rezultate mai exacte în stabilirea întinderii dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 24, și Hotărârea BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punctele 23 și 24).

30 Din cele de mai sus rezultă că, având în vedere, în primul rând, modul de redactare a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, în al doilea rând, contextul în care se încadrează această dispoziție, în al treilea rând, principiile neutralității fiscale și proporționalității și, în al patrulea rând, finalitatea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă, orice stat membru care uzează de posibilitatea conferită de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă trebuie să garanteze că modalitățile de calcul al dreptului la deducere permit stabilirea cu cea mai mare precizie a părții TVA-ului care este aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punctul 23).

31 Astfel, principiul neutralității, inerent sistemului comun al TVA-ului, impune ca modalitățile de calcul al deducerii să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea de bunuri și de servicii de folosință mixtă care poate fi imputată asupra unor operațiuni care dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 37).

32 În acest scop, A șasea directivă nu se opune ca statele membre să aplice, pentru o operațiune determinată, o altă metodă sau o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, cu condiția ca această metodă să garanteze o stabilire a proratei de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai exactă decât cea care rezultă din aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri (a se vedea în acest sens Hotărârea BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punctul 24).

33 În această privință, este necesar să se arate că, deși realizarea, de către o bancă, a unor operațiuni de leasing pentru sectorul autovehiculelor precum cele în discuție în

litigiul principal poate necesita utilizarea unor bunuri sau servicii de folosință mixtă precum clădiri, consum de electricitate sau anumite servicii transversale, cel mai adesea această utilizare este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor încheiate de finanțator cu clienții săi, iar nu de punerea la dispoziție a vehiculelor. Este de competența instanței de trimitere să se asigure că situația se prezintă astfel în cauza principală.

34 Or, în aceste condiții, calculul dreptului de deducere prin aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri, care ține seama de cuantumurile aferente părții din ratele de leasing pe care le plătesc clienții și care au menirea de a compensa punerea la dispoziție a vehiculelor, conduce la stabilirea unei prorate de deducere a TVA-ului plătite în amonte mai puțin exacte decât cea rezultată din metoda aplicată de Fazenda Pública, întemeiată numai pe partea din ratele de leasing corespunzătoare dobânzilor care constituie contraprestația costurilor legate de finanțarea și de gestionarea contractelor suportate de finanțator, din moment ce aceste ultime două activități determină cea mai mare parte din utilizarea bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă în vederea realizării de operațiuni de leasing pentru sectorul autovehiculelor.

35 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru, în împrejurări precum cele din cauza principală, să oblige o bancă ce desfășoară în special activități de leasing să includă la numărătorul și la numitorul fracției pe baza căreia se stabilește o unică prorata de deducere pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă ale acesteia numai acea parte din ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractelor lor de leasing care corespunde dobânzilor, atunci când utilizarea

bunurilor și a serviciilor respective este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor în cauză, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

36 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

**Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din 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 trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru, în împrejurări precum cele din cauza principală, să oblige o bancă ce desfășoară în special activități de leasing să includă la numărătorul și la numitorul fracției pe baza căreia se stabilește o unică prorata de deducere pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă ale acesteia numai acea parte din ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractelor lor de leasing care corespunde dobânzilor, atunci când utilizarea bunurilor și a serviciilor respective este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor în cauză, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.**

*Sursa: www.curia.europa.eu*

# Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere – Dizolvarea unei societăți de către un asociat – Dobândirea unei părți a clientelei acestei societăți – Aport în natură într-o altă societate – Plata taxei aferente intrărilor – Deducere posibilă

În cauza C-204/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 20 februarie 2013, primită de Curte la 18 aprilie 2013, în procedura

**Finanzamt Saarlouis**

împotriva

**Heinz Malburg,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Borg Barthet, președinte de cameră, și domnii S. Rodin și F. Biltgen (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Malburg, de K. Koch, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de A. Cordewener, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (2), precum și a articolului 17 alineatul (2) litera (a) din 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 uniformă de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Saarlouis (administrația fiscală din

Saarlouis, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și domnul Malburg, pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte de un asociat cu ocazia preluării unei părți a clientelei la momentul divizării efective a unei societăți civile de consultanță fiscală.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

4 Articolul 4 din A șasea directivă prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]” [traducere neoficială]

5 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

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

*Dreptul german*

6 Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 prima teză din Legea din 2003 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645, denumită în continuare „UStG”), sunt supuse TVA-ului livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către un întreprinzător în cadrul activității sale.

7 Potrivit articolului 2 alineatul 1 prima teză din UStG, este întreprinzător persoana care exercită în mod independent o activitate industrială, comercială, artizanală sau profesională. Conform articolului 2 alineatul 1 a doua teză din UStG, întreprinderea cuprinde toate activitățile industriale, comerciale, artizanale sau profesionale ale întreprinzătorului. Potrivit celei de a treia teze a aceleiași dispoziții, prin „activitate industrială, comercială sau profesională” se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă lipsește intenția de a obține un profit sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

8 Articolul 15 alineatul 1 prima teză punctul 1 din UStG prevede că întreprinzătorul poate deduce taxa datorată legal pentru livrările și prestările executate de un alt întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale. Cu toate acestea, potrivit articolului 15 alineatul 2 prima teză punctul 1 din UStG, deducerea este exclusă pentru livrările și

prestările utilizate de întreprinzător pentru operațiuni scutite.

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 Până la 31 decembrie 1994, domnul Malburg a deținut 60 % din părțile sociale ale societății civile de drept german Malburg & Partner (denumită în continuare „vechea societate”), ceilalți doi asociați deținând fiecare câte 20 % din părțile sociale. La 31 decembrie 1994, vechea societate a fost dizolvată, astfel încât fiecare asociat a preluat o parte din clientelă. Începând cu 1 ianuarie 1995, ceilalți doi asociați și-au desfășurat activitatea fiecare separat în calitate de consilieri fiscali independenți.

10 La 31 decembrie 1994, domnul Malburg a înființat o nouă societate civilă în care deținea 95 % din părțile sociale (denumită în continuare „noua societate”). Potrivit constatărilor instanței de prim grad de jurisdicție, care sunt obligatorii pentru instanța de trimitere, domnul Malburg a cedat cu titlu gratuit noii societăți, în scopul desfășurării activităților profesionale ale acesteia, clientela pe care o dobândise ca urmare a dizolvării vechii societăți.

11 Prin hotărârea din 24 septembrie 2003, instanța de prim grad de jurisdicție a constatat că vechea societate a fost dizolvată la 31 decembrie 1994 prin divizare efectivă. În consecință, Finanzamt a adresat vechii societăți o decizie de impunere legată de cifra de afaceri pentru anul 1994 ca urmare a cesiunii clientelei. Decizia de impunere pentru anul 1994 a devenit definitivă, iar taxele datorate au fost plătite.

12 Vechea societate, reprezentată de domnul Malburg, a emis la 16 august 2004, în legătură cu acesta din urmă, o factură de 1 548 968,53 euro pentru „divizarea efectivă din 31 decembrie 1994”, în care TVA-ul era menționat separat.

13 În declarația sa de TVA pentru luna august 2004, domnul Malburg a dedus un TVA în cuantum de 232 345,28 euro

care îi fusese facturat pentru dobândirea clientelei. Finanzamt a refuzat această deducere a TVA-ului.

14 Domnul Malburg a introdus împotriva acestei decizii o contestație la Finanzamt și a depus o declarație anuală de TVA pentru anul 2004, în care a menționat, pe lângă TVA-ul achitat în amonte pentru dobândirea clientelei în discuție, și operațiuni rezultând din activități de conducere a noii societăți în valoare de 44 990 de euro. Finanzamt a respins această contestație pentru motivul că domnul Malburg nu a utilizat clientela în discuție în propria întreprindere. Potrivit Finanzamt, activul economic pe care îl reprezintă această clientelă a fost utilizat de noua societate, mai precis de o întreprindere distinctă de cea a domnului Malburg. Acesta din urmă nu ar beneficia, așadar, de niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

15 Domnul Malburg a introdus o acțiune la Finanzgericht des Saarlandes, care a fost admisă.

16 În susținerea recursului, Finanzamt invocă faptul că decizia pronunțată de Finanzgericht des Saarlandes contravine legislației și că principiile stabilite de Curte în Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn (C-280/10), nu sunt aplicabile unei situații precum cea în discuție în litigiul principal, întrucât nu se referă la deducerea TVA-ului achitat în amonte de o societate în nume colectiv, ci la deducerea TVA-ului achitat în amonte de un asociat fondator.

17 Sesizată cu soluționarea cauzei, Camera a XI-a a Bundesfinanzhof menționează că înclină mai curând în favoarea tezei potrivit căreia domnul Malburg are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru dobândirea clientelei.

18 Astfel, în primul rând, potrivit dispozițiilor celei de A șasea directive, astfel cum au fost interpretate de Curte, un întreprinzător ar putea deduce TVA-ul achitat în amonte în măsura în care cumpără servicii pentru

întreprinderea sa care sunt utilizate sau vor fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea în special Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, C-137/02, Rec., p. I-5547, punctul 24, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 52, Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, punctul 23, și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, punctul 29).

19 În această privință, ar rezulta din jurisprudența Curții că activitățile pregătitoare trebuie puse pe seama activităților economice (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Polski Trawertyn, punctul 28, și Gran Via Moinești, punctul 26, precum și jurisprudența citată), întrucât principiul neutralității TVA-ului impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate în scopul unei întreprinderi să fie considerate activități economice.

20 În speță și fără a analiza dacă această calitate de întreprinzător a domnului Malburg poate decurge eventual din funcția de conducere în noua societate, pe care a exercitat-o, potrivit declarației de TVA, în cursul anului 2004 în litigiu, instanța de trimitere consideră că prin dobândirea clientelei, pe care a cedat-o ulterior cu titlu gratuit noii societăți în vederea desfășurării activității profesionale, domnul Malburg a exercitat o activitate economică pentru această nouă societate efectuând activități pregătitoare.

21 În continuare, clientela i-ar fi fost cedată domnului Malburg în calitatea sa de beneficiar al serviciilor. Astfel, acesta ar fi dobândit clientela în numele și pe seama sa prin intermediul unei divizări efective și doar ulterior a cedat-o cu titlu gratuit noii societăți în vederea desfășurării activității.

22 În sfârșit, în speță ar fi îndeplinită condiția prevăzută la articolul 15 alineatul 1 prima teză punctul 1 din UStG, întrucât TVA-ul era datorat în mod legal pentru

operațiunea efectuată în amonte. Astfel, Finanzamt a decis să supună vechea societate la plata TVA-ului aferent anului 1994 din cauza cesiunii clientelei către domnul Malburg, iar această taxă a fost plătită.

23 Această teză nu ar fi repusă în discuție de faptul că domnul Malburg, în calitate de asociat la noua societate, a cedat cu titlu gratuit noii societăți clientela dobândită în vederea desfășurării activității și că, din această cauză, nu a existat o operațiune impozabilă în aval, iar legătura directă necesară între operațiunea realizată în amonte și cea realizată în aval și persoana impozabilă era, în principiu, inexistentă. În Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, Curtea ar fi statuat că dispozițiile care reglementează sistemul comun al TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activităților economice ale acesteia. Or, această hotărâre ar fi aplicabilă în speță prin analogie.

24 Instanța de trimitere arată însă că această interpretare nu este împărtășită de Camera a V-a a Bundesfinanzhof și consideră că motivarea reținută de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, nu este aplicabilă în speță. În special, operațiunea în litigiu nu ar constitui, așadar, o „operațiune de investiții” precum cea în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior. Astfel, potrivit camerei menționate, în speță este vorba numai despre o cedare a unui astfel de bun către noua societate, iar nu despre achiziționarea unui bun de capital de către această societate. În plus, „operațiunea în aval” realizată de domnul Malburg nu ar consta într-o operațiune impozabilă, precum în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată

anterior, ci într-o operațiune care este în sine neimpozabilă.

25 În această privință, instanța de trimitere consideră că persistă dubii în legătură cu interpretarea exactă a acestor dispoziții din A șasea directivă.

26 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatele (1) și (2), [precum și] articolul 17 alineatul (2) litera (a) din [A șasea directivă] trebuie, având în vedere principiul neutralității, să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la aceasta din urmă o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda imediat și cu titlu gratuit în vederea desfășurării activității profesionale către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, având în vedere principiul neutralității TVA-ului, articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct și cu titlu gratuit către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urmă să beneficieze de clientela respectivă în vederea desfășurării activității profesionale, fără însă ca această clientelă să intre în patrimoniul societății nou înființate, are dreptul de deducere a TVA-ului

achitat în amonte aferent dobândirii clientelei în discuție.

28 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 23 și 24 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere ridică în mod deosebit problema dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, este aplicabilă prin analogie motivarea care stă la baza interpretării date de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, cu privire la recuperarea taxei achitate în amonte pentru operațiuni efectuate în scopul unei activități economice viitoare care urmează a fi desfășurată de o societate în nume colectiv ai cărei viitori asociați au achitat taxa aferentă intrărilor.

29 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 26 din Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, și din cuprinsul punctului 63 din Concluziile avocatului general referitoare la cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, situația de fapt care a stat la baza cauzei respective era proprie acesteia. Astfel, conform reglementării naționale aplicabile, asociației unei societăți viitoare nu puteau să invoce un drept de deducere a TVA-ului aferent cheltuielilor de investiții pe care le-au efectuat personal și înainte de înregistrarea și de identificarea acestei societăți în scopuri de TVA în vederea desfășurării activității economice a acesteia, din cauza faptului că aportul bunului de capital în discuție reprezenta o operațiune scutită. Curtea, având în vedere situația de fapt descrisă, a constatat că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, respectiva reglementare națională nu numai că nu permitea societății menționate să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru bunul de capital în discuție, ci împiedica de asemenea asociației care au efectuat cheltuielile de investiții să valorifice acest drept.

30 În Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, Curtea a declarat, așadar, că articolele 9, 168 și 169 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) trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activității economice a acesteia.

31 Tocmai în lumina acestor dezvoltări va trebui să se verifice în continuare dacă elementele care caracterizau situația în discuție în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, sunt aplicabile prin analogie într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

32 Pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie în primul rând să se amintească, pe de o parte, că, potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, sunt supuse impozitării și conferă, eventual, dreptul la deducerea în aval prevăzută la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din această directivă activitățile economice și îndeosebi operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

33 Trebuie amintit, pe de altă parte, că, potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

34 Astfel cum a statuat deja Curtea, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau

naștere unui drept de deducere a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, punctul 19 și jurisprudența citată).

35 Or, trebuie să se constate că, în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, operațiunea în aval efectuată de cei doi viitori asociați, respectiv aportul unui bun imobil în societate cu titlu de cheltuială de investiții în scopul activităților economice ale acestei societăți, intra, desigur, în domeniul de aplicare al TVA-ului, dar constituia o operațiune scutită de această taxă. În schimb, în cauza din litigiul principal, operațiunea în aval nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, întrucât cesiunea cu titlu gratuit a clientelei către noua societate nu poate fi considerată o „activitate economică” în sensul celei de A șasea directive.

36 Astfel, această cesiune a clientelei către noua societate este „gratuită” și nu intră, așadar, nici în domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă, care privește doar livrările și prestările efectuate cu titlu oneros, nici în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, care privește exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

37 În consecință, în speță nu există nicio legătură directă și imediată între o operațiune specială în amonte și o operațiune în aval care să confere un drept de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

38 Cu toate acestea, Curtea admite de asemenea un drept de deducere în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune

în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în discuție fac parte din cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile (Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 31, Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 36, precum și Hotărârea Becker, citată anterior, punctul 20). Această situație poate apărea în special atunci când se stabilește că persoana impozabilă a dobândit ea însăși clientela în discuție în cadrul activității sale de conducere a unei societăți nou înființate și că cheltuielile rezultate din această dobândire trebuiau considerate ca făcând parte din cheltuielile generale referitoare la activitatea sa de conducere.

39 Totuși, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 20 din prezenta hotărâre, însăși instanța de trimitere a înlăturat această ipoteză din raționamentul său, astfel încât Curtea nu mai are obligația de a se pronunța în această privință.

40 Trebuie arătat, în al doilea rând, că instanța de trimitere ridică problema dacă, având în vedere principiul neutralității fiscale, Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, nu este aplicabilă în speță prin analogie.

41 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat în mod repetat că principiul neutralității fiscale se reflectă în regimul deducerilor care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de

finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, precum și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25 și jurisprudența citată).

42 Principiul neutralității fiscale nu se aplică, așadar, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, având în vedere că, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 35 și 36 din prezenta hotărâre, cesiunea cu titlu gratuit a clientelei către o societate nu este o operațiune care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului.

43 De altfel, după cum s-a pronunțat deja Curtea, principiul neutralității fiscale nu este o normă de drept primar, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul pe care îl limitează (Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, punctul 45). Acesta nu permite, așadar, extinderea domeniului de aplicare al deducerii în aval în fața unei dispoziții univoce din A șasea directivă. În ceea ce privește cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, era clar că aplicarea reglementării naționale în discuție nu permitea nici viitorilor asociați ai societății care urma să fie creată, nici acestei societăți să se prevaleze cu succes de principiul neutralității.

44 În al treilea rând, trebuie arătat că situația de fapt care a stat la baza Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, se distinge și prin alte aspecte de situația în discuție în cauza principală. Astfel, în aceasta din urmă, noua societate fusese deja înființată atunci când domnul Malburg a dobândit clientela și, spre deosebire de situația în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, nu a existat un aport al bunului de capital, în speță clientela, în patrimoniul acestei societăți. În sfârșit, nu societatea nou înființată este cea

care a solicitat permisiunea de deducere a TVA-ului achitat în amonte de către un asociat în cadrul unui act pregătitor al activității acesteia.

45 În consecință, raționamentul pe care se întemeiază interpretarea reținută de Curte în Hotărârea Polski Trawertyn, citată anterior, nu este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

46 Această concluzie se coroborează cu faptul că, astfel cum arată guvernul german, cesiunea cu titlu gratuit a clientelei nu poate fi asimilată altor soluții care pot fi avute în vedere în legislația națională care ar conferi, în temeiul aceleiași legislații, un drept de deducere, dar între care domnul Malburg nu a avut posibilitatea de a face o alegere. Contrar legislației naționale care stă la baza litigiului care a determinat pronunțarea Hotărârii Polski Trawertyn, citată anterior, care nu permitea reclamantei să beneficieze de aplicarea principiului neutralității fiscale, rezultă, așadar, că revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu se opune, în principiu, aplicării principiului neutralității fiscale într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care se caracterizează prin împrejurarea că reclamantul ar fi putut recurge la alte opțiuni.

47 Având în vedere toate considerațiile precedente, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că, având în vedere principiul neutralității TVA-ului, articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct și cu titlu gratuit către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urmă să beneficieze de clientela

respectivă în vederea desfășurării activității profesionale, fără însă ca această clientelă să intre în patrimoniul societății nou înființate, nu are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei în discuție.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

**Având în vedere principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din 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 uniformă de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie să fie interpretate în sensul că un asociat al unei societăți civile de consultanță fiscală, care dobândește de la această societate o parte a clientelei numai cu scopul de a o ceda în mod direct și cu titlu gratuit către o societate civilă de consultanță fiscală nou înființată în care deține majoritatea capitalului, pentru ca aceasta din urmă să beneficieze de clientela respectivă în vederea desfășurării activității profesionale, fără însă ca această clientelă să intre în patrimoniul societății nou înființate, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte aferente dobândirii clientelei în discuție.**

*Sursa: www.curia.europa.eu*

# Sistemul comun al taxei pe tranzacțiile financiare – Autorizarea unei cooperări consolidate în temeiul articolului 329 alineatul (1) TFUE – Decizia 2013/52/UE – Acțiune în anulare pentru încălcarea articolelor 327 TFUE și 332 TFUE, precum și a dreptului internațional cutumiar

În cauza C-209/13,

având ca obiect o acțiune în anulare formulată în temeiul articolului 263 TFUE, introdusă la 18 aprilie 2013,

**Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord,** reprezentat de E. Jenkinson și de S. Behzadi Spencer, în calitate de agenți, asistate de M. Hoskins și de P. Baker, QC, precum și de V. Wakefield, barrister,

reclamant,

împotriva

**Consiliului Uniunii Europene,** reprezentat de A.-M. Colaert, precum și de F. Florindo Gijón și de A. de Gregorio Merino, în calitate de agenți,

pârât,

susținut de:

**Regatul Belgiei,** reprezentat de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți,

**Republica Federală Germania,** reprezentată de T. Henze și de J. Möller, precum și de K. Petersen, în calitate de agenți,

**Republica Franceză,** reprezentată de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți,

**Republica Austria,** reprezentată de C. Pesendorfer, în calitate de agent,

**Republica Portugheză,** reprezentată de L. Inez Fernandes și de J. Menezes Leitão, precum și de A. Cunha, în calitate de agenți,

**Parlamentul European,** reprezentat de A. Neergaard și de R. van de Westelaken, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

**Comisia Europeană,** reprezentată de R. Lyal, de B. Smulders și de W. Mölls, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

intervenientă,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts (raportor), vicepreședinte al Curții, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis și J.-C. Bonichot, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Prin cererea introductivă, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord solicită Curții anularea Deciziei 2013/52/UE a Consiliului din 22 ianuarie 2013 de autorizare a unei cooperări consolidate în domeniul taxei pe tranzacțiile financiare (JO L 22, p. 11, denumită în continuare „decizia atacată”).

**Istoricul cauzei**

2 La 28 septembrie 2011, Comisia Europeană a adoptat o propunere de directivă COM(2011) 594 final a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe tranzacțiile financiare și de modificare a Directivei 2008/7/CE (denumită în continuare „propunerea din 2011”).

3 Articolul 1 din această propunere din 2011, intitulat „Obiect și domeniu de aplicare”, prevedea la alineatul (2):

„Prezenta directivă se aplică tuturor tranzacțiilor financiare, cu condiția ca măcar una din părțile la tranzacție să fie stabilită într-un stat membru și ca o instituție financiară stabilită pe teritoriul unui stat membru să fie parte la tranzacție, acționând fie în nume propriu sau pe seama unei alte persoane, fie în numele unei părți la tranzacție.”

4 Articolul 3 din propunerea respectivă, intitulat

„Stabilire”, prevedea la alineatul (1):

„În sensul prezentei directive, o instituție financiară este considerată a fi stabilită pe teritoriul unui stat membru dacă îndeplinește una dintre următoarele condiții:

[…]

(e) este parte, acționând fie în cont propriu sau în contul unei alte persoane, fie în numele unei părți la tranzacție, la o tranzacție financiară cu o altă instituție financiară stabilită în statul membru respectiv în conformitate cu literele (a), (b), (c) sau (d) sau cu o parte care este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv fără să fie o instituție financiară.”

5 După trei reuniuni ale Consiliului Uniunii Europene care au avut loc la 22 iunie, la 29 iunie și, respectiv, la 10 iulie 2012, a devenit evident că principiul unui sistem comun de taxă pe tranzacțiile financiare (denumit în continuare „TTF”) nu va putea beneficia de sprijin unanim în cadrul Consiliului într-un viitor previzibil și, prin urmare, că obiectivul adoptării unui astfel de sistem comun nu poate fi atins într-un termen rezonabil la nivelul întregii Uniuni.

6 În aceste împrejurări, între 28 septembrie și 23 octombrie 2012, 11 state membre au adus la cunoștința Comisiei faptul că doresc să stabilească între ele o cooperare consolidată în domeniul TTF.

7 La 22 ianuarie 2013, la propunerea Comisiei, Consiliul a adoptat decizia atacată.

8 Considerentul (6) al deciziei menționate are următorul cuprins:

„[…] 11 state membre, și anume Belgia, Germania, Estonia, Grecia, Spania, Franța, Italia, Austria, Portugalia, Slovenia și Slovacia, au adresat Comisiei cereri […], exprimându-și

intenția de a stabili o cooperare consolidată reciprocă [a se citi «de a stabili între ele o cooperare consolidată»] în domeniul TTF. Aceste state membre au solicitat ca domeniul de aplicare și obiectivele cooperării consolidate să se bazeze pe propunerea Comisiei din 28 septembrie 2011 pentru o directivă. S-a menționat, de asemenea, necesitatea de a se evita acțiunile de evaziune fiscală, denaturările și transferurile către alte jurisdicții.”

9 Decizia atacată conține două articole. Articolul 1 din aceasta permite celor 11 state membre menționate la punctul anterior (denumite în continuare „statele membre participante”) să stabilească între ele o cooperare consolidată în vederea creării unui sistem comun în domeniul TTF, aplicând dispozițiile relevante ale tratatelor. Articolul 2 prevede că această decizie intră în vigoare la data adoptării.

10 La 14 februarie 2013, Comisia a adoptat o propunere de directivă a Consiliului de punere în aplicare a cooperării consolidate în domeniul TTF (denumită în continuare „propunerea din 2013”).

11 Articolul 3 din această propunere din 2013, intitulat „Domeniul de aplicare”, prevede la alineatul (1):

„Prezenta directivă se aplică tuturor tranzacțiilor financiare, cu condiția ca cel puțin una dintre părțile la tranzacție să fie stabilită pe teritoriul unui stat membru participant și ca o instituție financiară stabilită pe teritoriul unui stat membru participant să fie parte la tranzacție, în cont propriu sau în contul unei alte persoane, sau să acționeze în numele unei părți la tranzacție.”

12 Articolul 4 din propunerea respectivă, intitulat „Locul de stabilire”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) În sensul prezentei directive, se consideră că o instituție financiară este stabilită pe teritoriul unui stat

membru participant dacă îndeplinește una dintre următoarele condiții:

[…]

(g) este parte, acționând în cont propriu sau în contul unei alte persoane, la o tranzacție financiară cu un produs structurat sau cu un instrument financiar menționat în secțiunea C din anexa I la Directiva 2004/39/CE emis pe teritoriul statului membru respectiv, cu excepția instrumentelor menționate la punctele (4)-(10) din secțiunea respectivă care nu sunt tranzacționate pe o platformă organizată, sau acționează în numele unei părți la o astfel de tranzacție.

(2) Se consideră că o persoană care nu este o instituție financiară este stabilită într-un stat membru participant dacă este îndeplinită una dintre următoarele condiții:

[…]

(c) este parte la o tranzacție financiară cu un produs structurat sau cu unul dintre instrumentele financiare menționate în secțiunea C din anexa I la Directiva 2004/39/CE emis pe teritoriul statului membru respectiv, cu excepția instrumentelor menționate la punctele (4)-(10) din secțiunea respectivă care nu sunt tranzacționate pe o platformă organizată.”

## Concluziile părților și procedura în fața Curții

13 Regatul Unit solicită Curții anularea deciziei atacate și obligarea Consiliului la plata cheltuielilor de judecată.

14 Consiliul solicită Curții respingerea recursului și obligarea recurentei la plata cheltuielilor de judecată.

15 Cererile de intervenție formulate de Regatul Belgiei, de Republica Federală Germania, de Republica Franceză, de Republica Austria, de Republica Portugheză, de Parlamentul

European și de Comisie în susținerea concluziilor Consiliului au fost admise.

**Cu privire la acțiune**

16 Deși recunoaște că acțiunea sa, introdusă cu titlu de măsură asigurătorie, ar putea fi considerată prematură, Regatul Unit invocă totuși două motive în susținerea acesteia. Primul motiv este întemeiat pe o încălcare a articolului 327 TFUE și a dreptului internațional cutumiar în măsura în care decizia atacată permite adoptarea unei TTF care produce efecte extrateritoriale. Al doilea motiv, invocat în subsidiar, este întemeiat pe o încălcare a articolului 332 TFUE constând în aceea că această decizie permite adoptarea unei TTF care va impune costuri statelor membre care nu participă la cooperarea consolidată (denumite în continuare „statele membre neparticipante”).

*Argumentele părților*

17 Primul motiv cuprinde două aspecte, întemeiate pe o încălcare a articolului 327 TFUE și, respectiv, a dreptului internațional cutumiar.

18 În cadrul primului aspect al motivului menționat, Regatul Unit susține că, permițând adoptarea unei TTF care are efecte extrateritoriale ca urmare a „principiului contrapartidei”, consacrat la articolul 3 alineatul (1) litera (e) din propunerea din 2011, și a „principiului emiterii” enunțat la articolul 4 alineatul (1) litera (g) și alineatul (2) litera (c) din propunerea din 2013, decizia atacată a încălcat articolul 327 TFUE.

19 Astfel, decizia menționată ar permite stabilirea unei TTF aplicabile, ca urmare a celor două principii de impozitare menționate anterior, unor instituții, persoane sau operațiuni situate pe teritoriul unor state membre neparticipante, ceea ce ar putea aduce atingere competențelor și drepturilor acestora din urmă.

20 În cadrul celui de al doilea aspect al primului motiv, Regatul Unit susține că dreptul internațional cutumiar nu admite ca o reglementare să producă efecte extrateritoriale decât în măsura în care între faptele sau subiectele în cauză și statul care își exercită competența în privința lor există un element de legătură suficient de puternic pentru a justifica o încălcare a competenței suverane a unui alt stat.

21 În speță, efectele extrateritoriale ale viitoarei TTF care decurg din „principiul contrapartidei” și din „principiul emiterii” nu ar fi justificate din perspectiva niciunei norme de competență fiscală admise în dreptul internațional.

22 Prin intermediul celui de al doilea motiv, Regatul Unit susține că, deși cheltuielile legate de punerea în aplicare a unei forme de cooperare consolidată în materie de TTF nu pot cădea, în principiu, conform articolului 332 TFUE, decât în sarcina statelor membre participante, această punere în aplicare va fi sursa unor costuri și pentru statele membre neparticipante, ca urmare aplicării Directivei 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri (JO L 84, p. 1) și a Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO L 64, p. 1).

23 Astfel, aceste două directive nu ar permite statelor membre neparticipante să solicite rambursarea costurilor asistenței reciproce și ale cooperării administrative legate de aplicarea acestor directive viitoarei TTF.

24 Regatul Unit adaugă, în această privință, că noțiunea „cheltuieli care rezultă din punerea în aplicare a unei forme de cooperare consolidată”, în sensul articolului 332 TFUE, acoperă cheltuielile aferente cererilor de asistență sau de cooperare întemeiate pe reglementările naționale adoptate pentru a da efect cooperării consolidate în materie de TTF.

25 Consiliul, ansamblul statelor membre care au intervenit în susținerea sa, cu excepția Republicii Federale Germania, Parlamentul European și Comisia recunosc, în mod explicit sau implicit, admisibilitatea acțiunii și a motivelor care stau la baza acesteia. Ele arată însă că aceste motive nu sunt fondate.

26 În ceea ce privește primul motiv, părțile menționate subliniază, în esență, că principiile de impozitare contestate de Regatul Unit în cadrul acestui motiv constituie, în acest stadiu, elemente pur ipotetice ale unei reglementări care nu există încă. În consecință, argumentele invocate de acest stat membru, întemeiate pe pretinse efecte extrateritoriale ale viitoarei TTF, sunt premature și speculative. Prin urmare, acestea ar fi inoperante în cadrul prezentei acțiuni.

27 În ceea ce privește cel de al doilea motiv al acțiunii, aceleași părți arată, în esență, că acesta lansează o dezbatere prematură cu privire la modul în care legiuitorul Uniunii va reglementa problema asumării costurilor legate de punerea în aplicare a cooperării consolidate autorizate prin decizia atacată. De altfel, aceasta nu ar reglementa în niciun fel problemele legate de asistența reciprocă în vederea aplicării viitoarei TTF.

28 Consiliul, Republica Austria, Republica Portugheză și Comisia adaugă că al doilea motiv al acțiunii se întemeiază pe o interpretare eronată a articolului 332 TFUE. Astfel, acest articol ar viza exclusiv cheltuielile operaționale suportate de bugetul Uniunii în raport cu actele care stabilesc cooperarea consolidată, iar nu cheltuielile, contestate de Regatul Unit, care ar putea fi suportate de statele membre în temeiul Directivelor 2010/24 și 2011/16.

29 Întemeindu-se pe o argumentație analogă celei prezentate la punctele 26 și 27 din prezenta hotărâre, Republica Federală Germania consideră că acțiunea este inadmisibilă, chiar vădit nefondată, din cauza nerespectării

cerinței enunțate la articolul 120 litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții, dat fiind că motivele invocate de Regatul Unit în susținerea acțiunii sale nu au nicio legătură cu obiectul deciziei atacate. În subsidiar, aceasta arată că acțiunea trebuie respinsă ca neîntemeiată.

*Aprecierea Curții*

30 În ceea ce privește, în primul rând, excepția de inadmisibilitate menționată la punctul anterior din prezenta hotărâre, trebuie amintit că, potrivit articolului 120 litera (c) din Regulamentul de procedură și jurisprudenței referitoare la acesta, orice cerere de sesizare a instanței trebuie să indice obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor. Această mențiune trebuie să fie suficient de clară și de precisă pentru a permite pârâtului să își pregătească apărarea, iar Curții să își exercite controlul. Din cele arătate rezultă că elementele esențiale de fapt și de drept pe care se întemeiază o acțiune trebuie să reiasă în mod coerent și comprehensibil din însuși textul cererii, iar concluziile acesteia din urmă trebuie să fie formulate într-un mod neechivoc, astfel încât Curtea să nu se pronunțe *ultra petita* sau să nu omită să se pronunțe asupra unei obiecții (Hotărârea Comisia/Spania, C-360/11, UE:C:2013:17, punctul 26, și Hotărârea Comisia/Republica Cehă, C-545/10, UE:C:2013:509, punctul 108).

31 Trebuie să se constate că, în speță, conținutul cererii îndeplinește astfel de cerințe de claritate și de precizie. El a permis Consiliului și statelor membre care au intervenit în susținerea sa să își pregătească argumentele în raport cu motivele invocate de Regatul Unit și permite Curții să își exercite controlul jurisdicțional asupra deciziei atacate.

32 Rezultă că această primă excepție de inadmisibilitate trebuie înlăturată.

33 În al doilea rând, trebuie să se sublinieze că, în cadrul unei acțiuni în anulare îndreptate împotriva unei decizii a Consiliului care, asemenea deciziei atacate, are ca obiect autorizarea unei cooperări consolidate în temeiul articolului 329 TFUE, controlul Curții privește aspectul dacă această decizie este legală ca atare mai ales din perspectiva dispozițiilor, cuprinse la articolul 20 TUE, precum și la articolele 326-334 TFUE, care definesc condițiile de fond și de procedură privind acordarea unei astfel de autorizații.

34 Acest control nu poate fi confundat cu cel care poate fi exercitat, în cadrul unei acțiuni în anulare ulterioare, în privința unui act adoptat în vederea punerii în aplicare a cooperării consolidate autorizate.

35 În cadrul prezentei acțiuni, primul motiv al acesteia urmărește să conteste efectele pe care recurgerea la anumite principii de impozitare legate de viitoarea TTF le-ar putea avea față de instituții, persoane și operații situate pe teritoriul unor state membre neparticipante.

36 Or, trebuie să se constate că decizia atacată urmărește să autorizeze 11 state membre să stabilească între ele o cooperare consolidată în vederea creării unui sistem comun de TTF, cu respectarea dispozițiilor relevante ale tratatelor. Principiile de impozitare contestate de Regatul Unit nu sunt, în schimb, în niciun fel elemente constitutive ale acestei decizii. Astfel, pe de o parte, „principiul contrapartidei” corespunde unui element al propunerii din 2011 menționate în considerentul (6) al deciziei menționate. Pe de altă parte, „principiul emiterii” a fost inclus pentru prima dată în propunerea din 2013.

37 În ceea ce privește cel de al doilea motiv al acțiunii, prin care Regatul Unit susține, în esență, că viitoarea TTF va fi sursa unor costuri pentru statele membre neparticipante din cauza obligațiilor de asistență reciprocă și de cooperare administrativă legate de aplicarea

Directivelor 2010/24 și 2011/16 acestei taxe, ceea ce, potrivit acestui stat membru, este contrar articolului 332 TFUE, trebuie arătat că decizia atacată nu conține nicio dispoziție în legătură cu problema cheltuielilor legate de punerea în aplicare a cooperării consolidate pe care o autorizează.

38 Pe de altă parte și independent de aspectul dacă noțiunea „cheltuieli care rezultă din punerea în aplicare a unei cooperări consolidate”, în sensul articolului 332 TFUE, acoperă sau nu acoperă costurile asistenței reciproce și ale cooperării administrative vizate de Regatul Unit în cadrul celui de al doilea motiv, este evident că problema unei eventuale incidențe a viitoarei TTF asupra costurilor administrative ale statelor membre neparticipante nu poate fi examinată atât timp cât principiile de impozitare legate de această taxă nu vor fi stabilite definitiv în cadrul punerii în aplicare a cooperării consolidate autorizate prin decizia atacată.

39 Astfel, incidența respectivă depinde de adoptarea „principiului contrapartidei” și a „principiului emiterii”, care nu sunt însă elemente constitutive ale deciziei atacate, astfel cum s-a arătat la punctul 36 din prezenta hotărâre.

40 Reiese din considerațiile care precedă că cele două motive invocate de Regatul Unit în susținerea acțiunii sale trebuie înlăturate și că, prin urmare, aceasta trebuie respinsă.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

41 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Consiliul a solicitat obligarea Regatului Unit la plata cheltuielilor de judecată, iar acesta din urmă a căzut în pretenții, se impune obligarea acestuia la plata

cheltuielilor de judecată. Conform articolului 140 alineatul (1) din același regulament, în temeiul căruia statele membre și instituțiile care intervin în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată, Regatul Belgiei, Republica Federală Germania, Republica Franceză, Republica Austria, Republica Portugheză, Parlamentul European și Comisia suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară și hotărăște:

**1) Respinge acțiunea.**

**2) Obligă Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord la plata cheltuielilor de judecată.**

**3) Regatul Belgiei, Republica Federală Germania, Republica Franceză, Republica Austria, Republica Portugheză, Parlamentul European și Comisia Europeană suportă propriile cheltuieli de judecată.**

*Sursa: www.curia.europa.eu*

---

# Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – A șasea directivă 77/388/CEE – Directiva 2006/112/CE – Scutirea importurilor de

# bunuri destinate a fi plasate într-un alt regim de antrepozit decât cel vamal – Obligație de a introduce fizic mărfurile în antrepozit – Nerespectare – Obligație de a plăti TVA-ul în pofida faptului că acesta a fost deja achitat prin taxare inversă

În cauza C-272/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italia), prin decizia din 25 mai 2012, primită de Curte la 21 mai 2013, în procedura

**Equoland Soc. coop. arl**

împotriva

**Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Borg Barthet, președinte de cameră, domnii E. Levits și F. Biltgen (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 aprilie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Equoland Soc. coop. arl, de M. Turci, de R. Vianello și de D. D'Alauro, avvocati;

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

– pentru guvernul spaniol, de M. J. García-Valdecasas Dorrego și de L. Banciella Rodríguez-Miñón, în calitate de agenți;

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

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 16 din 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 L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 (JO L 51, p. 12, denumită în continuare „A șasea directivă"), precum și a articolelor 154 și 157 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 TVA").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Equoland Soc. coop. arl (denumită în continuare „Equoland”), pe de o parte, și Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Administrația Vamală – Biroul vamal din Livorno, denumit în continuare „Ufficio”), pe de altă parte, cu privire la o decizie a acesteia din urmă de obligare a Equoland la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la import pentru mărfuri care nu au fost introduse fizic într-un antrepozit fiscal, în condițiile în care aceasta achitase deja taxa menționată prin taxare inversă.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Evenimentul generator are loc și taxa devine eligibilă în momentul importării bunurilor. Dacă bunurile sunt plasate într-unul dintre regimurile menționate la articolul 7 alineatul (3) la intrarea în Comunitate, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă doar atunci când bunurile ies de sub incidența regimurilor în cauză.

Cu toate acestea, dacă bunurile importate fac obiectul unor drepturi vamale, prelevări agricole sau al unor taxe cu efect echivalent instituite în temeiul unei politici comune, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă în momentul în care are loc evenimentul generator pentru taxele comunitare în cauză și când drepturile respective devin exigibile.

Dacă bunurile importate nu sunt supuse nici uneia dintre aceste taxe comunitare, statele membre aplică dispozițiile în vigoare care reglementează drepturile vamale în ceea ce privește momentul în care are loc evenimentul generator și momentul în care taxa devine exigibilă.”

4 Articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28c din aceasta [denumit în continuare „articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă”], prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții fiscale comunitare, statele membre pot adopta, sub rezerva consultării prevăzute la articolul 29, măsuri speciale de exonerare a unora sau a tuturor operațiunilor următoare, cu condiția să nu fie destinate utilizării și/sau consumului final și ca valoarea [TVA-ului] datorată la ieșirea din regimul sau din situațiile prevăzute la punctele A-E să corespundă valorii taxei care ar fi fost datorată dacă fiecare din aceste operațiuni ar fi fost taxată pe teritoriul țării:

A. importurile de bunuri destinate plasării în regim de antrepozit, altul decât cel vamal;

B. furnizările de produse destinate a fi:

(a) prezentate la vamă și, dacă este cazul, plasate într-un depozit temporar;

(b) plasate într-o zonă liberă sau într-un depozit liber;

(c) plasate în regim de antrepozit vamal sau de prelucrare activă;

[…]

(e) plasate pe teritoriul țării în alt regim de antrepozit decât cel vamal.

În sensul prezentului articol, antrepozitele, altele decât cele vamale, sunt:

– pentru produsele supuse accizelor, locurile definite ca antrepozite fiscale în sensul articolului 4 litera (b) din Directiva 92/12/CEE [a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și

privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 12)];

– pentru alte produse decât cele supuse accizelor, locurile definite ca atare de statele membre. Cu toate acestea, statele membre nu pot să prevadă un alt regim de antrepozit decât cel vamal, atunci când bunurile au ca destinație livrarea prin comerțul cu amănuntul.

[…]” [traducere neoficială]

5 Articolul 17 din aceeași directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f din aceasta, prevede:

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

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, persoanele plătitoare de impozit au dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

[…]

(b) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză;

[…]”

6 Potrivit articolului 4 litera (b) din Directiva 92/12, este considerat antrepozit fiscal „un loc în care bunurile supuse accizelor sunt produse, prelucrate, deținute, primite sau expediate în regim de suspendare a accizelor de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal”.

*Dreptul italian*

7 Decretul-lege nr. 331 din 30 august 1993 privind armonizarea dispozițiilor în materie de importuri privind uleiurile minerale, alcoolul, băuturile alcoolice și tutunul prelucrat, precum și în materie de TVA, cu dispozițiile instituite prin Directiva CEE și modificările care decurg din această armonizare, precum și dispoziții referitoare la regimul centrelor autorizate de asistență fiscală, procedurile de restituire a impozitului, excluderea ILOR (impozitului local pe venit) din profitul întreprinderilor până la valoarea corespunzătoare sarcinilor profesionale directe, instituirea pentru anul 1993 a unei taxe de consum extraordinare asupra anumitor bunuri și alte dispoziții fiscale (GURI nr. 203 din 30 august 1993), prevede la articolul 50 bis alineatul 4:

„Următoarele operațiuni se efectuează fără plata [TVA-ului]:

[…]

b) operațiunile de punere în liberă circulație a bunurilor necomunitare destinate introducerii într-un antrepozit TVA, după constituirea unei garanții corespunzătoare egale cu valoarea taxei. Nu sunt supuși obligației de constituire a garanției operatorii autorizați în sensul articolului 14a din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 […] și cei scutiți în sensul articolului 90 din textul unic al dispozițiilor legislative în materie vamală, prevăzut de Decretul nr. 43 al Președintelui Republicii din 23 ianuarie 1973”.

8 Decretul legislativ nr. 471 din 18 decembrie 1997 privind reforma sancțiunilor fiscale fără caracter penal în domeniul impozitelor directe, a taxei pe valoarea adăugată și a perceperii taxelor, în conformitate cu articolul 3 alineatul 133 punctul q) din Legea nr. 662 din 23 decembrie 1996 (supliment ordinar la GURI nr. 5 din 8 ianuarie 1998, denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 471/97”), prevede la articolul 13:

„1. Orice persoană care nu achită, în tot sau în parte, în termenele prevăzute, avansurile, plățile periodice, plata de egalizare sau soldul taxei rezultat din declarație, după deducerea, în aceste cazuri, a valorii plăților periodice și a avansurilor, chiar dacă acestea nu au fost achitate, este pasibilă de o penalitate administrativă în cuantum de 30 % din fiecare sumă neplătită, chiar și atunci când, în urma corectării erorilor materiale sau de calcul constatate cu ocazia controlului declarației anuale, rezultă că taxa este mai mare sau că excedentul deductibil este mai mic. Pentru plățile privind credite garantate integral prin forme de garanție reală sau personală prevăzute de lege sau recunoscute de administrația financiară, efectuate cu o întârziere care nu depășește cincisprezece zile, penalitatea prevăzută în prima teză, în plus față de ceea ce prevede punctul a) al alineatului 1 al articolului 13 din Decretul legislativ nr. 472 din 18 decembrie 1997, este redusă la o valoare egală cu a cincisprezecea parte pentru fiecare zi de întârziere. Aceeași sancțiune se aplică în cazurile de plată integrală a taxei majorate în temeiul articolelor 36-bis și 36-ter din Decretul nr. 600 al Președintelui Republicii din 29 septembrie 1973 și al articolului 54 din Decretul nr. 633 al Președintelui Republicii din 26 octombrie 1972.

2. În afara cazurilor de taxe înscrise pe rol, sancțiunea se aplică, de asemenea, în toate cazurile de neplată a unei taxe sau a unei fracțiuni din această taxă în termenul prevăzut.

3. Sancțiunile prevăzute în prezentul articol nu se aplică în cazul în care plățile au fost efectuate în timp util la un birou, un oficiu sau un concesionar diferit de cel care este competent.”

**Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare**

9 Pe baza deciziei de trimitere și a observațiilor

prezentate de Equoland, de guvernele italian și spaniol, precum și de Comisia Europeană, situația de fapt din litigiul principal poate fi rezumată după cum urmează.

10 În cursul lunii iunie 2006, Equoland a importat la Ufficio un lot de mărfuri provenind dintr-un stat terț. În declarația vamală s-a menționat că aceste mărfuri erau destinate antrepozitului fiscal în scopuri de TVA. În consecință, la data acestei operațiuni nu s-a solicitat plata TVA-ului la import.

11 În ziua următoare importului, gestionarul antrepozitului căruia îi erau destinate mărfurile le-a înscris în registrul intrărilor în stoc. Cu toate acestea, s-a constatat că mărfurile nu au fost niciodată depozitate fizic în antrepozit, ci au fost introduse în acesta doar virtual, și anume prin înscrierea lor în registrul menționat. În continuare, mărfurile au fost retrase imediat din regimul de antrepozit fiscal și s-a achitat TVA-ul prin taxarea inversă, efectuată de Equoland.

12 Întrucât a considerat că, dat fiind că mărfurile nu fuseseră introduse fizic în antrepozitul fiscal, condițiile necesare pentru amânarea plății TVA-ului la import nu fuseseră respectate, Ufficio a apreciat că Equoland nu a achitat taxa datorată și a impus, potrivit articolului 13 din Decretul legislativ nr. 471/97, plata TVA-ului la import, majorat cu o penalitate de 30 % din cuantumul acestuia.

13 Equoland a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Commissione tributaria provinciale di Livorno, arătând că își regularizase situația cu privire la TVA-ul la import prin taxare inversă, plătind TVA-ul menționat la Agenzia delle Entrate (Administrația fiscală) în loc să îl plătească la Ufficio. În consecință, articolul 13 din Decretul legislativ nr. 471/97 nu era aplicabil într-un caz precum cel din litigiul principal.

14 Întrucât acțiunea sa a fost respinsă, Equoland a formulat apel împotriva hotărârii de respingere la Commissione tributaria regionale per la Toscana, reiterându-și punctul de vedere potrivit căruia decizia de impunere rectificativă se întemeia doar pe faptul că mărfurile importate nu fuseseră introduse „fizic” în antrepozitul fiscal, fără să existe o sustragere de la plata TVA-ului întrucât, cu ocazia eliberării pentru consum, s-ar fi procedat la o autofacturare a achiziției bunurilor importate și la plata TVA-ului regularizat în acest fel. Pe de altă parte, Equoland susține că, în mai multe state membre, introducerea „virtuală” a mărfurilor într-un antrepozit fiscal este legală.

15 Ufficio arată, mai întâi, că, pentru aplicarea reglementării privind antrepozitele în materie de TVA, care suspendă obligația de plată a taxei în momentul importului și permite plata acesteia doar cu ocazia declarației periodice, condiția necesară este introducerea „fizică” a bunurilor importate într-un antrepozit de acest tip. Astfel, dispozițiile naționale ar fi clare și ar impune introducerea „fizică” a bunurilor menționate în antrepozit, întrucât amânarea încasării TVA-ului nu ar fi garantată decât prin prezența acestora într-un antrepozit fiscal legal autorizat.

16 În continuare, principiul neutralității TVA-ului, care ar privi doar efectele economice ale acestei taxe pe consum, nu poate fi invocat pentru a nu respecta obligația de plată a TVA-ului atunci când există faptul generator al taxei. Or, în speță, acesta ar fi constituit de importul bunului.

17 În sfârșit, întrucât TVA-ul la import este o taxă legată de trecerea frontierei, ar trebui calculat și perceput de administrația vamală, în speță de Ufficio, fapt care, de altfel, ar asigura plata în cel mai scurt timp a cotei-părți ce revine Uniunii Europene.

18 Sesizată cu litigiul, instanța de trimitere arată că interpretarea propusă de Ufficio ar avea drept consecință

plata TVA-ului de două ori, din cauza nerespectării unei obligații care ar trebui considerată ca având un caracter pur formal. Or, încălcarea unei astfel de obligații ar putea fi sancționată autonom, în ipoteza în care introducerea fizică a mărfurilor în antrepozitul fiscal ar fi considerată obligatorie, dar nu ar trebui să conducă, în lipsa unei operațiuni impozabile, la aplicarea TVA-ului asupra acestora.

19 În aceste condiții, Commissione tributaria regionale per la Toscana a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Conform articolului 16 din [A șasea directivă] și articolelor 154 și 157 din [Directiva TVA], destinația bunurilor importate într-un alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal, și anume antrepozitul TVA, este suficientă pentru a permite o scutire de la plata TVA-ului la import chiar și în cazul în care mărfurile nu sunt introduse fizic, ci numai scriptic [în acest antrepozit]?

2) [A șasea directivă] și [Directiva TVA] se opun unei practici prin care un stat membru percepe TVA-ul la import în pofida faptului că acesta a fost achitat – din cauza unei erori sau a unei nereguli – în cadrul unei taxări inverse, prin intermediul unei autofacturări și, în același timp, al înregistrării în registrul de cumpărări și de vânzări?

3) Faptul că un stat membru cere plata TVA-ului deja achitat în cadrul unei taxări inverse, prin intermediul unei autofacturări și, în același timp, al înregistrării în registrul de cumpărări și de vânzări, încalcă principiul neutralității fiscale?”

## Cu privire la întrebările preliminare

20 Astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, importul mărfurilor în discuție în litigiul principal a avut loc în cursul lunii iunie 2006, astfel încât Directiva 2006/112, care a intrat în vigoare doar la 1 ianuarie 2007, nu

se aplică *ratione temporis* litigiului principal.

21 În consecință, trebuie să se considere că cererea de decizie preliminară vizează doar interpretarea celei de A șasea directive.

*Cu privire la prima întrebare*

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care supune acordarea scutirii de la plata TVA-ului la import prevăzută de această reglementare condiției ca mărfurile importate și care sunt destinate unui antrepozit fiscal în scopuri de TVA să fie introduse fizic în acesta.

23 În această privință, trebuie amintit, mai întâi, că articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, întrucât constituie o dispoziție derogatorie de la principiul, enunțat la articolul 10 alineatul (3) din aceeași directivă, potrivit căruia faptul generator are loc și taxa devine exigibilă în momentul importării bunurilor, este de strictă interpretare.

24 În continuare, legiuitorul Uniunii a supus utilizarea posibilității oferite statelor membre prin articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă întrunirii a două condiții substanțiale, și anume, pe de o parte, ca marfa al cărei import trebuie să fie scutit să nu fie destinată utilizării sau consumului final și, pe de altă parte, ca valoarea TVA-ului datorat la ieșirea din regimul căruia i-a fost supusă această marfă să corespundă valorii TVA-ului care ar fi fost datorat dacă fiecare dintre operațiuni ar fi fost taxată pe teritoriul țării.

25 În sfârșit, în aplicarea posibilității recunoscute astfel statelor membre, acestea din urmă pot lua măsuri speciale pentru a acorda scutirea prevăzută la articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă.

26 În aceste condiții și în absența altor indicații în această privință în A șasea directivă, revine, în principiu, statelor membre obligația de a determina formalitățile care trebuie îndeplinite de persoana impozabilă pentru a putea beneficia de scutirea de la plata TVA-ului în temeiul dispoziției respective.

27 Cu toate acestea, trebuie adăugat că, în cazul în care își exercită competențele recunoscute astfel, statele membre sunt obligate să respecte dreptul Uniunii, precum și principiile sale generale și, în consecință, principiul proporționalității (a se vedea Hotărârea Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 44 și jurisprudența citată).

28 În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, legiuitorul italian a prevăzut că, pentru a putea beneficia de scutirea de la plata TVA-ului la import, persoana impozabilă are obligația de a introduce fizic marfa importată în antrepozitul fiscal, întrucât se presupune că această prezență fizică garantează perceperea ulterioară a taxei.

29 Or, trebuie să se constate că o astfel de obligație, în pofida caracterului său formal, este de natură să permită atingerea eficientă a obiectivelor urmărite, și anume asigurarea unei perceperi exacte a TVA-ului, precum și evitarea fraudei în ceea ce privește această taxă, și nu depășește, în sine, ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

30 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care supune acordarea scutirii de la plata TVA-ului la import prevăzută de această reglementare condiției ca mărfurile importate și care sunt destinate unui antrepozit fiscal în scopuri de TVA să fie introduse fizic în acesta.

*Cu privire la a treia și la a patra întrebare*

31 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia un stat membru impune plata TVA-ului la import chiar dacă acesta a fost deja regularizat în cadrul unei taxări inverse prin intermediul unei autofacturări și al unei înregistrări în registrul de cumpărări și de vânzări al persoanei impozabile.

32 În această privință, trebuie amintit că, în cazul în care, pentru a exercita competențele atribuite prin articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, statele membre adoptă măsuri precum obligația de a introduce fizic marfa importată în antrepozitul fiscal, aceste state rămân de asemenea competente, în absența unei reglementări în materie de sancțiuni, să aleagă sancțiunile pe care le consideră adecvate (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctul 44).

33 Prin urmare, este legitim ca, pentru asigurarea perceperii exacte a TVA-ului la import și pentru evitarea fraudei, un stat membru să prevadă în legislația națională sancțiuni corespunzătoare care urmăresc pedepsirea nerespectării obligației de a introduce fizic în antrepozitul fiscal o marfă importată.

34 Cu toate acestea, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 65-67, Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 67, și Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctul 47).

35 Pentru a aprecia dacă o astfel de sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care

această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia.

36 În ceea ce privește, în primul rând, natura și gravitatea încălcării, trebuie, pe de o parte, să se amintească faptul că obligația de a introduce fizic marfa importată în antrepozitul fiscal constituie, după cum s-a statuat la punctul 29 din prezenta hotărâre, o cerință formală.

37 Pe de altă parte, trebuie arătat că, după cum a subliniat instanța de trimitere, nerespectarea acestei obligații nu a avut drept consecință, cel puțin în cauza principală, neplata TVA-ului la import, întrucât acesta a fost regularizat în cadrul taxării inverse pe care a efectuat-o persoana impozabilă.

38 Desigur, s-ar putea argumenta că, întrucât marfa importată nu a fost introdusă fizic în antrepozitul fiscal, TVA-ul era datorat la momentul importului și că, prin urmare, plata prin taxare inversă constituie o plată tardivă a acestui TVA.

39 Or, după cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții, o plată tardivă a TVA-ului constituie, în absența unei tentative de fraudă sau a unui prejudiciu adus bugetului statului, doar o încălcare formală, care nu ar putea să repună în discuție dreptul de deducere al persoanei impozabile. În orice caz, o astfel de plată tardivă nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude, care presupune, pe de o parte, că operațiunea în cauză, în pofida respectării condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale celei de A șasea directive și ale legislației naționale care transpune această directivă, are drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, că dintr-un ansamblu de elemente obiective rezultă că scopul esențial al operațiunii în cauză este obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în

acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75, precum și Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 74).

40 În ceea ce privește, în al doilea rând, modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii, este necesar să se constate, mai întâi, că cerința potrivit căreia persoana impozabilă trebuie, în plus față de o majorare de 30 %, să plătească din nou TVA-ul la import, fără să se țină seama de plata deja efectuată, echivalează, în esență, cu privarea acestei persoane impozabile de dreptul său de deducere. Astfel, supunerea aceleiași operațiuni unei duble impuneri a TVA-ului, în condițiile în care deductibilitatea acestei taxe se acordă doar o singură dată, lasă TVA-ul restant în sarcina persoanei impozabile.

41 În această privință, fără a fi nevoie să se analizeze compatibilitatea acestei părți din sancțiune cu principiul proporționalității, este suficient să se amintească, pe de o parte, faptul că Curtea a statuat în mod repetat că, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, care urmărește să garanteze perfecta neutralitate fiscală a acestei taxe cu privire la toate activitățile economice, întrucât această neutralitate implică posibilitatea persoanei impozabile de a deduce TVA-ul datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice, o sancțiune care constă în refuzarea dreptului de deducere nu este conformă cu A șasea directivă în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului (a se vedea în acest sens Hotărârea Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctele 23 și 24, precum și Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctele 68 și 70).

42 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese, contrar celor susținute de guvernul italian în ședință, că regimul taxării inverse prevăzut de A șasea directivă permite, printre altele, combaterea evaziunii fiscale și a fraudei

constatate în anumite tipuri de operațiuni (a se vedea Hotărârea Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 34).

43 În măsura în care, potrivit instanței de trimitere, în cauza principală nu există vreo fraudă și nici vreo tentativă de fraudă, partea din sancțiune care constă în impunerea unei noi plăți a TVA-ului deja achitat, fără ca această a doua plată să confere un drept de deducere, nu poate fi considerată ca fiind conformă cu principiul neutralității TVA-ului.

44 În continuare, în ceea ce privește partea din sancțiune care constă într-o majorare a taxei potrivit unui procentaj forfetar, este suficient să se amintească faptul că Curtea a hotărât deja că o astfel de modalitate de stabilire a cuantumului sancțiunii – fără să existe o posibilitate de adaptare a acesteia – poate depăși ceea ce este necesar pentru asigurarea perceperii exacte a taxei și pentru evitarea fraudei (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctele 45 și 50-52).

45 În speță, având în vedere nivelul procentajului reținut pentru majorarea prevăzută de legislația națională și imposibilitatea de a-l adapta împrejurărilor specifice fiecărui caz, nu este exclus ca această modalitate de stabilire a cuantumului sancțiunii și, așadar, a părții corespunzătoare din aceasta să se dovedească disproporționată (a se vedea Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctul 52).

46 În sfârșit, trebuie adăugat că, potrivit jurisprudenței Curții, plata unor dobânzi de întârziere poate constitui o sancțiune adecvată în cazul încălcării unei obligații formale, cu condiția ca aceasta să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite, care constau în asigurarea colectării corecte a TVA-ului și în prevenirea fraudei (a se vedea Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 75).

47 Cu toate acestea, dacă suma globală a dobânzilor puse

în sarcina persoanei impozabile ar corespunde cuantumului taxei deductibile, privând-o astfel pe acesta din urmă de dreptul său de deducere, o sancțiune de acest fel ar trebui considerată ca fiind disproporționată.

48 În orice caz, aprecierea finală a caracterului proporțional al sancțiunii în discuție în litigiul principal revine doar instanței de trimitere.

49 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare preliminară că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia un stat membru impune plata TVA-ului la import chiar dacă acesta a fost deja regularizat în cadrul unei taxări inverse prin intermediul unei autofacturări și al unei înregistrări în registrul de cumpărări și de vânzări al persoanei impozabile.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

50 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

**1) Articolul 16 alineatul (1) din 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, în versiunea care rezultă din articolul 28c din A șasea directivă, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care supune acordarea**

**scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată la import prevăzută de această reglementare condiției ca mărfurile importate și care sunt destinate unui antrepozit fiscal în scopul de taxă să fie introduse fizic în acesta.**

**2) A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia un stat membru impune plata taxei pe valoarea adăugată la import chiar dacă aceasta a fost deja regularizată în cadrul unei taxări inverse prin intermediul unei autofacturări și al unei înregistrări în registrul de cumpărări și de vânzări al persoanei impozabile.**

*Sursa: www.curia.europa.eu*

---

# Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea bazei de impozitare – Întinderea obligațiilor statelor membre – Efect

# direct

În cauza C-337/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Ungaria), prin decizia din 23 mai 2013, primită de Curte la 20 iunie 2013, în procedura

**Almos Agrárkülkereskedelmi Kft**

împotriva

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, de T. Garadnai, ügyvéd;

– pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

– pentru guvernul elen, de M. Germani, în calitate de agent;

– pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighouse, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Sipos, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (denumită în continuare „Almos”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția regională fiscală principală din Ungaria centrală, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia din urmă de a admite rectificarea unor facturi efectuată de Almos în scopul de a obține o reducere a bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), ca urmare a neexecutării unei vânzări.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Titlul VII din Directiva TVA, intitulat „Bază de impozitare”, cuprinde printre altele articolele 73 și 90.

4 Potrivit articolului 73 din această directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare

include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Conform articolului 90 din directiva menționată:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

6 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

*Dreptul maghiar*

7 Potrivit articolului 77 din Legea CXXVII din 2007 privind TVA-ul (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„(1) În cazul livrărilor de bunuri, al prestărilor de servicii sau al achiziției intracomunitare de bunuri, baza de

impozitare se reduce *a posteriori* cu valoarea contraprestației restituite sau care trebuie restituită persoanei care are dreptul să o primească, atunci când, ulterior efectuării operațiunii

a) în ipoteza nevalidității operațiunii:

aa) a fost restabilită situația existentă anterior efectuării operațiunii sau

ab) s-a declarat că operațiunea, deși nevalidă, a produs efecte în perioada anterioară adoptării deciziei prin care se constată nevaliditatea sa ori

ac) operațiunea a fost declarată validă prin eliminarea unui avantaj disproporționat;

b) în cazul unor vicii de executare:

ba) se exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului sau

bb) se obține o reducere a prețului.

(2) Baza de impozitare este redusă și *a posteriori*

a) ca urmare a neexecutării, suma avansată este restituită;

b) în cazul livrării sau al închirierii de bunuri la care face referire articolul 10 litera a) din prezenta lege, persoana impozabilă își exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului ca urmare a neplății integrale a prețului bunului, iar părțile restabilesc situația existentă anterior efectuării operațiunii sau, când acest lucru nu este posibil, recunosc că operațiunea a produs efecte până la momentul în care a survenit neexecutarea;

c) la momentul restituirii bunurilor returnabile este restituită suma avansată cu titlu de garanție.

(3) Baza de impozitare poate fi redusă *a posteriori* în caz de reducere a prețului, conform articolului 71 alineatul (1) literele a) și b), după realizarea operațiunii.”

## Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În lunile august și septembrie ale anului 2008, Almos a vândut semințe de rapiță unei alte întreprinderi maghiare, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (denumită în continuare „Bio-Ma”). Aceste semințe au fost livrate și stocate într-un depozit, dar cumpărătorul nu a plătit prețul.

9 Pentru acest motiv, părțile au convenit, printr-un acord încheiat la 1 octombrie 2008, că Almos era proprietara semințelor de rapiță, că numai aceasta era autorizată să dispună de ele și că Bio-Ma nu le putea nici greva de sarcini, nici vinde sau da în posesie unui terț. Data limită pentru restituirea semințelor de rapiță a fost stabilită la 10 octombrie 2008, dată până la care Bio-Ma avea obligația să acționeze ca depozitar al bunului.

10 Restituirea mărfii nu a avut însă loc la 10 octombrie 2008 întrucât, între timp, a fost instituit un sechestru asupra acesteia.

11 Almos a formulat o acțiune civilă pentru a obține restituirea semințelor de rapiță. Szegedi Itélőtábla (Curtea de Apel Regională din Szeged) a obligat cumpărătorul, printr-o hotărâre definitivă, la restituirea a 2 263,796 tone de semințe de rapiță sau, în lipsă, la plata sumei de 1 022 783 de euro. În hotărâre se preciza că părțile au convenit rezoluțiunea contractului de vânzare-cumpărare încheiat de acestea și că, din momentul respectiv, Almos era proprietara semințelor de rapiță.

12 Almos a rectificat, în consecință, facturile aferente vânzării către Bio-Ma și, în declarația sa fiscală lunară din decembrie 2009, a declarat o sumă de 116 705 000 de forinți maghiari (HUF) ca TVA recuperabil.

13 Administrația fiscală a considerat însă că această declarație era nejustificată pentru un cuantum de 48 043 000 HUF, la care a aplicat o majorare de 10 % cu titlu de penalitate. Aceasta a arătat că, în pofida neplății contraprestației, existase o livrare de bunuri în sensul articolului 9 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Potrivit administrației, rectificarea facturilor nu era justificată, iar acordul încheiat între părți după livrare trebuia considerat o nouă operațiune. În plus, restabilirea situației anterioare nu ar fi avut loc, întrucât semințele de rapiță nu fost restituite, iar prețul convenit nu a fost plătit. Dispozițiile articolului 77 alineatele (1) și (2) din Legea privind TVA-ul ar prevedea reducerea *a posteriori* a bazei impozabile în ipoteza în care operațiunea nu ar fi fost valabilă, ipoteză care s-ar distinge de rezoluțiunea contractului, precum cea intervenită în speță. Legea privind TVA-ul nu ar conține nicio dispoziție care să permită o reducere *a posteriori* a bazei de impozitare numai pentru neplata totală sau parțială a bunurilor în cauză.

14 Instanța de prim grad jurisdicțional a respins acțiunea formulată de Almos împotriva deciziei administrației fiscale.

15 Prin recursul declarat la instanța de trimitere, Almos subliniază că rezoluțiunea contractului a avut ca efect transferul înapoi către aceasta al proprietății bunurilor vândute. Potrivit societății menționate, nu s-a realizat, prin urmare, o operațiune autonomă din punctul de vedere al dreptului fiscal, ci o operațiune strâns și intrinsec legată de contractul de vânzare-cumpărare inițial, întrucât cumpărătorul ar fi devenit proprietarul semințelor de rapiță numai dacă ar fi plătit prețul de vânzare aferent. Aceasta arată că, din perspectiva articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, nu îi poate fi imputat niciun comportament nelegal în ceea ce privește situația care îi dă dreptul la reducere.

16 Instanța de trimitere arată că, la momentul introducerii cererii de rambursare, Legea privind TVA-ul nu acoperea totalitatea ipotezelor enumerate la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA și nu prevedea mai precis posibilitatea unei reduceri a bazei de impozitare în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale a contraprestației. Aceasta ridică întrebarea dacă legea menționată nu a privat persoanele impozabile de drepturile pe care le-ar fi putut pretinde în acest temei.

17 În aceste condiții, Kúria (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 77 alineatele (1) și (2) din Legea [privind TVA-ul], în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2010, sunt compatibile cu dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în sensul că Legea [privind TVA-ul] cuprinde toate situațiile de reducere a bazei de impozitare prevăzute la dispoziția menționată?

2) În cazul unui răspuns negativ, persoana impozabilă are dreptul, în lipsa unei reglementări naționale, la o reducere a bazei de impozitare în temeiul principiilor neutralității fiscale și proporționalității și ținând seama de dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în cazul în care, după efectuarea unei operațiuni, nu primește contraprestația corespunzătoare?

3) În cazul în care dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA] au efect direct, care sunt condițiile în care [persoana impozabilă] poate pune în aplicare reducerea bazei de impozitare? Este suficientă emiterea unei facturi rectificative și transmiterea acesteia cumpărătorului sau este necesar ca, în plus, să se demonstreze recuperarea efectivă a proprietății bunurilor sau a posesiei acestora?

4) În cazul unui răspuns negativ la cea de a treia

întrebare, dreptul Uniunii impune statului membru obligația de a repara prejudiciul cauzat persoanei impozabile prin neîndeplinirea obligației sale de armonizare, ceea ce a privat-o pe aceasta de posibilitatea de a beneficia de o reducere fiscală?

5) Articolul 90 alineatul (2) din Directiva [TVA] poate fi interpretat în sensul că statele membre au posibilitatea, în cazul neplății totale sau parțiale, de a nu permite reducerea bazei de impozitare și, în caz afirmativ, este necesară interzicerea expresă a reducerii prin reglementarea statului membru sau lipsa unei prevederi în acest sens are același efect juridic?”

**Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la prima și la a cincea întrebare*

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că sistemul de cooperare stabilit la articolul 267 TFUE este întemeiat pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte. În cadrul unei proceduri inițiate în temeiul acestui articol, interpretarea dispozițiilor naționale este de competența instanțelor statelor membre, iar nu a Curții, și nu este de competența acesteia din urmă să se pronunțe asupra compatibilității normelor de drept intern cu dispozițiile dreptului Uniunii. În schimb, Curtea este competentă să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi permită acesteia să aprecieze compatibilitatea normelor de drept intern cu reglementarea comunitară (a se vedea în special Hotărârea Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, EU:C:2007:133, punctul 36).

19 Deși Curtea nu are, în consecință, obligația de a se pronunța în prezenta cauză cu privire la compatibilitatea articolului 77 din Legea privind TVA-ul cu articolul 90 din Directiva TVA, acesteia îi revine în schimb sarcina de a

furniza toate elementele de interpretare a acestei din urmă dispoziții pentru a permite instanței de trimitere să aprecieze respectiva compatibilitate.

20 Astfel, trebuie să se considere că, prin intermediul primei și al celei de a cincea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile articolului 90 din Directiva TVA impun ca dispozițiile naționale de transpunere a acestora să enumere în mod explicit toate situațiile care dau dreptul, potrivit alineatului (1) al acestui articol, la reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA.

21 Potrivit jurisprudenței Curții, transpunerea în dreptul național a unei directive nu impune în mod necesar o preluare formală și textuală a dispozițiilor acesteia într-o dispoziție legală sau administrativă expresă și specifică și poate fi suficient, în funcție de conținutul său, un context juridic general, cu condiția ca acesta să asigure efectiv deplina aplicare a directivei într-un mod suficient de clar și de precis pentru ca, în cazul în care directiva vizează crearea de drepturi pentru particulari, beneficiarii să fie în măsură să își cunoască drepturile în totalitate și să le invoce, dacă este cazul, în fața instanțelor naționale (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Suedia, C-287/04, EU:C:2005:330, punctul 6, și Hotărârea Comisia/Irlanda, C-427/07, EU:C:2009:457, punctul 54).

22 În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazurile anulării, refuzului, neplății totale sau parțiale ori reducerii de preț după momentul la care se efectuează operațiunea, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei

TVA, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 26 și 27).

23 Cu toate acestea, alineatul (2) al respectivului articol 90 permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii. Persoanele impozabile nu pot invoca, prin urmare, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată.

24 Trebuie admis că o dispoziție națională care, în enumerarea situațiilor în care baza de impozitare este redusă, nu o vizează pe cea a neplății prețului operațiunii trebuie privită drept rezultatul exercitării de către statul membru a posibilității de derogare care i-a fost acordată în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA.

25 În această privință, trebuie arătat astfel că, dacă neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare în principiu de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducerea, în consecință, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere

nu este admisă în această situație.

26 În aceste condiții, trebuie să se considere, pe de o parte, că simpla împrejurare că, în enumerarea situațiilor în care este redusă baza de impozitare, dispoziția națională de transpunere nu preia toate situațiile menționate la articolul 90 alineatul (1) din această directivă nu permite să se considere, având în vedere contextul juridic general în care se înscrie respectiva măsură de transpunere, că aceasta nu ar fi de natură să asigure în mod efectiv deplina aplicare a Directivei TVA într-un mod suficient de clar și de precis.

27 Pe de altă parte, se impune în schimb ca, pentru celelalte situații decât cele legate de neplata prețului, dispozițiile naționale de transpunere să ia în seamă toate situațiile în care, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine în sarcina instanței naționale să verifice.

28 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima și la a cincea întrebare că dispozițiile articolului 90 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al articolului menționat. Această dispoziție trebuie să vizeze însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

*Cu privire la a doua-a patra întrebare*

29 Prin intermediul întrebărilor sale a doua-a patra, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în cazul în care, la

finalul verificării pe care trebuie să o efectueze, aceasta ar trebui să considere că, în afara cazului de neplată a prețului, dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal nu transpun în mod corect dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care sunt drepturile pe care persoana impozabilă le-ar putea invoca și, dacă este cazul, în ce condiții, pentru a obține o reducere a bazei sale de impozitare în scopuri de TVA sau o măsură echivalentă.

30 Instanța de trimitere solicită să se stabilească astfel, în primul rând, dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct în privința persoanelor impozabile.

31 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea Hotărârea Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 103, și Hotărârea Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31).

32 O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, punctul 41).

33 În speță, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, în cazul pe care îl vizează, baza de impozitare se reduce în consecință în condițiile stabilite de statele membre.

34 Deși articolul menționat lasă astfel statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea cuantumului reducerii, această împrejurare nu afectează însă caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la articolul respectiv. Acesta îndeplinește, prin urmare, condițiile pentru a produce un efect direct (a se vedea prin analogie în special Hotărârea Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punctul 33).

35 Rezultă că, din moment ce persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA împotriva statului pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA, întrebarea adresată de instanța de trimitere prin care se urmărește să se stabilească dacă statul membru în cauză ar avea obligația de a repara prejudiciul pe care l-ar suferi persoanele interesate din cauza faptului că acest stat le-ar fi privat de dreptul la reducere, prin aceea că nu a transpus în mod corect directiva menționată, este lipsită de obiect.

36 În al doilea rând, în ceea ce privește aspectul de a ști căror formalități le poate fi supusă exercitarea acestui drept la reducerea bazei de impozitare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, cu condiția în special ca această opțiune să nu fie utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din această directivă.

37 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, se impune constatarea că dispozițiile menționate conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de

persoanele impozabile în fața autorităților fiscale ale respectivelor state pentru a reduce baza de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punctul 23).

38 Din jurisprudența Curții reiese însă că măsurile de natură să evite frauda și evaziunea fiscală nu pot în principiu să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, în consecință, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punctul 28, precum și Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 28).

39 În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză.

40 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua-a patra întrebare că persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA împotriva statului membru pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei asemenea baze de impozitare este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi

în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

41 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

**1) Dispozițiile articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în caz de neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al articolului menționat. Această dispoziție trebuie să vizeze însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.**

**2) Persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 împotriva statului membru pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei asemenea baze de impozitare este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se**

**justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.**

***Sursa: www.curia.europa.eu***

---

# Trimitere preliminară – Noțiunea «instanță dintr-un stat membru» – Tribunal Arbitral Tributário – Directiva 69/335/CEE – Articolele 4 și 7 – Majorarea capitalului social al unei societăți de capital – Taxă de timbru în vigoare la 1 iulie 1984 – Abrogarea

# ulterioară a respectivei taxe de timbru, apoi reintroducerea acesteia

În cauza C-377/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalia), prin decizia din 31 mai 2013, primită de Curte la 3 iulie 2013, în procedura

**Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA**

împotriva

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts (raportor), vicepreședinte al Curții, domnii G. Arestis, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA, de F. Fernandes Lourenço, advogado;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de J. Menezes Leitão și de A. Cunha, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de P. Guerra e Andrade și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 aprilie 2014,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 4 și 7 și a articolului 10 litera (a) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (denumită în continuare „Ascendi”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (administrația fiscală și vamală), pe de altă parte, cu privire la decizia acesteia din urmă din 6 august 2012 prin care s-a refuzat societății Ascendi restituirea taxelor de timbru pe care le-a achitat pentru patru operațiuni de majorare a capitalului pe care le-a realizat în perioada decembrie 2004-noiembrie 2006 (denumită în continuare „decizia în litigiu”).

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Potrivit primului său considerent, Directiva 69/335 urmărea promovarea liberei circulații a capitalurilor,

considerată libertate fundamentală esențială pentru crearea unei piețe interne. În acest scop, după cum reiese din considerentele al șaselea-al optulea, această directivă urmărea armonizarea impozitului căruia îi sunt supuse aporturile la capitalul societăților în Uniune prin instituirea unui impozit unic aplicat majorărilor de capital care să nu poată fi prelevat decât o singură dată în cadrul pieței interne și prin eliminarea tuturor celorlalte impozite indirecte având aceleași caracteristici ca acest impozit unic.

4 În acest sens, articolul 1 din Directiva 69/335 prevedea că „[s]tatele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9, numită în continuare «taxă pe majorarea capitalului» [a se citi «impozit pe capital»]”.

5 Directiva 85/303 a adus anumite modificări substanțiale Directivei 69/335, printre altele, articolului 4 alineatele (2) și (7) din aceasta. Considerentele al doilea-al patrulea ale Directivei 85/303 prevăd:

„întrucât efectele economice ale taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] afectează în mod negativ regruparea și dezvoltarea întreprinderilor; întrucât aceste efecte sunt dăunătoare în special în actuala situație economică în care stimularea investițiilor trebuie să fie o prioritate absolută;

întrucât cea mai bună soluție în vederea atingerii acestor obiective ar fi eliminarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»]; întrucât, cu toate acestea, pierderile de venituri ce ar rezulta din aplicarea unei astfel de măsuri sunt inacceptabile pentru anumite state membre; întrucât, în consecință, statele membre trebuie să aibă posibilitatea de a scuti de la plata sau de a impune plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tuturor tranzacțiilor sau unor părți din tranzacții care intră în domeniul său de aplicare […];

întrucât trebuie să existe o scutire obligatorie pentru tranzacțiile care fac în prezent obiectul unei cote reduse a taxei pe majorarea de capital [a se citi «a impozitului pe capital»]”.

6 Articolul 4 din Directiva 69/335, în versiunea care rezultă din Directiva 85/303 (denumită în continuare „Directiva 69/335”), prevedea:

„(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

[…]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

[…]

(2) În măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1 %, următoarele tranzacții pot face în continuare obiectul [impozitului pe capital]:

(a) o creștere de capital a unei societăți de capital prin capitalizarea profiturilor sau prin rezerve permanente sau temporare;

[…]”

7 Potrivit articolului 7 din Directiva 69/335:

„(1) Statele membre scutesc de plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile, altele decât cele menționate la articolul 9, care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

Scutirea se face în condițiile aplicabile la data respectivă, pentru acordarea unei scutiri sau, după caz, pentru impozitarea cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

[…]

(2) Statele membre pot fie să scutească de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] toate tranzacțiile, altele decât cele menționate la alineatul (1), fie să le supună impozitării cu o cotă unică de cel mult 1 %.

[…]”

8 Articolul 10 litera (a) din Directiva 69/335 prevedea:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul tranzacțiilor menționate la articolul 4;

[…]”

9 Termenul pentru transpunerea Directivei 85/303 era stabilit la 1 ianuarie 1986.

10 Directiva 69/335 a fost abrogată prin Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11). Această abrogare este însă ulterioară situației de fapt din litigiul principal.

*Dreptul național*

11 Articolul 145 din Tabelul general al taxelor de timbru (Tabela Geral do Imposto do Selo, denumit în continuare „TGIS”), aprobat prin Decretul-lege nr. 21196 din 28 noiembrie 1932, în versiunea în vigoare la 1 iulie 1984, prevedea:

„Operațiuni de consolidare sau de majorare a capitalului societăților, cu privire la valoarea majorării:

a) Societăți civile – 5 ‰ (taxă de timbru);

b) Societăți de capital […] – 2 % (taxă de timbru);

c) Alte societăți – 7 ‰ (taxă de timbru).

1. Se adaugă, în cazul societăților menționate la literele a) și c), cota prevăzută la articolul 93.

2. Sunt scutite de plata taxei operațiunile de consolidare sau de majorare a capitalului social care se realizează în numerar.”

12 Ulterior, Decretul-lege nr. 223/91 din 18 iunie 1991, care a modificat textul articolului 145 alineatul 2 din TGIS, a scutit de taxa de timbru „operațiunile de consolidare sau de majorare a capitalului social al societăților de capital”, scutind astfel de taxa de timbru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capital, indiferent de modul de realizare a acestei majorări.

13 Potrivit Decretului-lege nr. 322-B/2001 din 14 decembrie 2001, prin adăugarea articolului 26.3 în TGIS, toate operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capital, indiferent de modul de realizare a acestor majorări, au fost supuse taxei de timbru de 0,40 % din cuantumul majorării.

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 În perioada cuprinsă între 15 decembrie 2004 și 29 noiembrie 2006, Ascendi, societate de capital, a efectuat patru operațiuni de majorare a capitalului prin conversia în capital social a unor creanțe deținute de acționarii săi ca urmare a realizării de către aceștia din urmă, anterior operațiunilor menționate, de prestații accesorii în favoarea respectivei societăți. Pentru aceste diferite majorări de capital, Ascendi a plătit suma totală de 205 381,95 euro cu titlu de taxă de timbru, precum și cheltuieli notariale și de înregistrare.

15 La 28 martie 2008, Ascendi a solicitat Autoridade Tributária e Aduaneira restituirea sumelor plătite cu titlu de taxă de timbru cu ocazia respectivelor operațiuni de majorare de capital. Această cerere a fost respinsă prin decizia în litigiu.

16 Ascendi a dedus litigiul judecății Tribunal Arbitral Tributário (tribunal arbitral în cauze fiscale).

17 În decizia de trimitere, Tribunal Arbitral Tributário apreciază, mai întâi, că îndeplinește toate condițiile prevăzute la articolul 267 TFUE pentru a fi considerat o instanță dintr-un stat membru în sensul acestui articol.

18 În continuare, Tribunal Arbitral Tributário ridică problema dacă Decretul-lege nr. 322-B/2001, pe care se întemeiază decizia în litigiu, este compatibil cu articolele 4 și 7 și cu articolul 10 litera (a) din Directiva 69/335. În acest scop, Tribunal Arbitral Tributário se referă, mai întâi, la argumentația prezentată de Ascendi, care amintește că, în Portugalia, operațiunile de majorare a capitalului sunt scutite de taxa de timbru începând cu anul 1991, în conformitate cu Decretul-lege nr. 223/91, și că, în cazul specific al majorărilor de capital efectuate în numerar, scutirea data chiar din luna mai 1984. Or, reintroducerea, în cursul anului 2001, prin Decretul-lege nr. 322-B/2001, a unei taxe de timbru încalcă, în opinia Ascendi, dispozițiile directivei menționate.

19 Tribunal Arbitral Tributário subliniază că această argumentație este contestată de Autoridade Tributária e Aduaneira. Potrivit acesteia din urmă, în ceea ce privește operațiunile de majorare a capitalului, articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335 impune statelor membre să scutească de plata impozitului pe capital doar operațiunile care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %. Această dispoziție nu ar privi operațiunile de majorare a capitalului în discuție în litigiul principal,

efectuate în alt mod decât printr-un aport în numerar. Astfel, la 1 iulie 1984, reglementarea națională ar fi prevăzut, în ceea ce privește asemenea operațiuni, aplicarea unei taxe de timbru cu o cotă mai mare de 0,50 %.

20 Tribunal Arbitral Tributário apreciază, în sfârșit, că nu se poate deduce în mod clar un răspuns din jurisprudența Curții. Astfel, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366), operațiunea de majorare a capitalului ar fi fost realizată prin aporturi în numerar. Or, această din urmă operațiune, spre deosebire de cea în discuție în litigiul principal, ar fi fost scutită de taxa de timbru la 1 iulie 1984.

21 În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (1) litera (c) și alineatul (2) litera (a), articolul 7 alineatul (1) și articolul 10 litera (a) din [Directiva 69/335] […] se opun unei reglementări naționale cum este cea prevăzută de Decretul-lege nr. 322-B/2001 din 14 decembrie 2001, prin care au fost supuse la plata taxei de timbru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capital realizate prin conversia în capital social a creanțelor acționarilor provenite din prestații accesorii efectuate anterior în favoarea societății, în pofida faptului că prestațiile accesorii menționate au fost efectuate în numerar, având în vedere că, în conformitate cu legislația națională, la 1 iulie 1984, operațiunile de majorare a capitalului menționate realizate în acest mod erau supuse taxei de timbru, la o cotă de impozitare de 2 %, și că la aceeași dată operațiunile de majorare a capitalului realizate în numerar erau scutite de taxa menționată?”

## Cu privire la competența Curții

22 Cu titlu introductiv, se impune să se analizeze dacă

Tribunal Arbitral Tributário trebuie să fie considerat o instanță dintr-un stat membru în sensul articolului 267 TFUE.

23 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a aprecia dacă organul de trimitere are caracterul unei „instanțe” în sensul articolului 267 TFUE, aspect care ține doar de dreptul Uniunii, Curtea ia în considerare un ansamblu de elemente precum originea legală a organului, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii, aplicarea de către organ a normelor de drept, precum și independența acestuia (Hotărârea Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, punctul 38 și jurisprudența citată). În plus, instanțele naționale au competența să sesizeze Curtea numai dacă există un litigiu pendinte pe rolul lor și dacă sunt chemate să se pronunțe în cadrul unei proceduri destinate să se finalizeze printr-o decizie cu caracter jurisdicțional (a se vedea în special Hotărârea Syfait și alții, C-53/03, EU:C:2005:333, punctul 29, și Hotărârea Belov, EU:C:2013:48, punctul 39).

24 În cauza principală, din indicațiile furnizate în decizia de trimitere reiese că tribunalele arbitrale în cauze fiscale au o origine legală. Tribunalele arbitrale figurează astfel pe lista instanțelor naționale, la articolul 209 din Constituția Republicii Portugheze. Pe de altă parte, articolul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011 din 20 ianuarie 2011 privind regimul juridic al arbitrajului fiscal prevede că arbitrajul fiscal constituie o formă alternativă de soluționare a litigiilor din domeniul fiscal, iar articolul 2 din acest decret-lege atribuie o competență generală tribunalelor arbitrale în cauze fiscale pentru a aprecia legalitatea lichidării oricărui impozit.

25 Pe de altă parte, în calitate de element al sistemului de soluționare jurisdicțională a litigiilor în domeniul fiscal, tribunalele arbitrale în cauze fiscale îndeplinesc cerința caracterului permanent.

26 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 37 din concluzii, deși compunerea completelor de judecată ale Tribunal Arbitral Tributário este efemeră, iar activitatea acestora se încheie după ce s-au pronunțat, nu este mai puțin adevărat că, în ansamblul său, Tribunal Arbitral Tributário are, ca element al sistemului menționat, un caracter permanent.

27 În ceea ce privește caracterul obligatoriu al instanței, trebuie amintit că acest element lipsește în cadrul unui arbitraj convențional, întrucât nu există nicio obligație, nici în drept, nici în fapt, a părților contractante de a-și soluționa litigiile pe calea arbitrajului, iar autoritățile publice ale statului membru în cauză nu sunt nici implicate în decizia de a opta pentru arbitraj, nici chemate să intervină din oficiu în desfășurarea procedurii în fața arbitrului (Hotărârea Denuit și Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, punctul 13 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, punctul 17).

28 În schimb, Curtea a declarat admisibile întrebările preliminare care i-au fost adresate de un tribunal arbitral care avea o origine legală, ale cărui decizii erau obligatorii pentru părți și a cărui competență nu depindea de acordul acestora (Ordonanța Merck Canada, EU:C:2014:92, punctul 18 și jurisprudența citată).

29 Or, după cum a arătat avocatul general la punctele 28 și 40 din concluzii, Tribunal Arbitral Tributário, ale cărui decizii sunt obligatorii pentru părți potrivit articolului 24 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, se distinge de o instanță arbitrală în sens strict. Astfel, competența sa rezultă direct din dispozițiile Decretului-lege nr. 10/2011 și nu este, așadar, condiționată de manifestarea prealabilă a voinței părților de a supune diferendul arbitrajului (a se vedea prin analogie Hotărârea Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, punctul 7). Astfel, în cazul în care contribuabilul-reclamant

supune diferendul său arbitrajului fiscal, jurisdicția Tribunal Arbitral Tributário are, conform articolului 4 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, un caracter obligatoriu pentru autoritatea fiscală și vamală.

30 În ceea ce privește natura contradictorie a procedurii în fața tribunalelor arbitrale în cauze fiscale, aceasta este garantată prin articolele 16 și 28 din Decretul-lege nr. 10/2011. Pe de altă parte, conform articolului 2 alineatul 2 din acesta, tribunalele arbitrale în cauze fiscale „judecă potrivit legii, fiind interzis să se recurgă la echitate”.

31 În ceea ce privește independența tribunalelor arbitrale în cauze fiscale, reiese, pe de o parte, din decizia de trimitere că arbitrii care compun Tribunal Arbitral Tributário pe rolul căruia se află litigiul principal au fost desemnați, în conformitate cu articolul 6 din Decretul-lege nr. 10/2011, de Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Consiliul Deontologic al Centrului de Arbitraj Administrativ) din lista de arbitri întocmită de această instituție.

32 Pe de altă parte, articolul 9 din Decretul-lege nr. 10/2011 prevede că arbitrii sunt supuși principiilor imparțialității și independenței. De altfel, articolul 8 alineatul 1 din acest decret-lege prevede, drept caz de împiedicare a exercitării funcției de arbitru, existența unei legături familiale sau profesionale între arbitru și una dintre părțile la litigiu. Se garantează astfel că tribunalul arbitral în cauză are calitatea de terț în raport cu autoritatea care a adoptat decizia care face obiectul unei căi de atac (a se vedea Hotărârea RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, punctul 38 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, punctul 15).

33 În sfârșit, după cum reiese din articolul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, tribunalele arbitrale în cauze fiscale se pronunță în cadrul unei proceduri finalizate

printr-o decizie cu caracter jurisdicțional.

34 Reiese din ansamblul considerațiilor care precedă că organul de trimitere prezintă toate elementele necesare pentru a fi calificat drept instanță dintr-un stat membru, în sensul articolului 267 TFUE.

35 Curtea este, prin urmare, competentă să răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere.

**Cu privire la întrebarea preliminară**

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 4 și 7 și articolul 10 litera (a) din Directiva 69/335 se opun unei reglementări a unui stat membru prin care se reintroduce o taxă de timbru în privința operațiunilor de majorare a capitalului social al unei societăți de capital care erau supuse la plata unei astfel de taxe la 1 iulie 1984, dar care, ulterior, au fost scutite de această plată.

37 În opinia Ascendi, operațiunile precum cele în discuție în litigiul principal erau deja scutite de plata taxei de timbru la 1 iulie 1984 în temeiul dreptului național aplicabil.

38 În această privință, trebuie totuși amintit că nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul unei trimiteri preliminare, asupra interpretării unor dispoziții naționale sau asupra aprecierii situației de fapt din litigiul principal, această sarcină revenind exclusiv instanței de trimitere (a se vedea Hotărârea Angelidaki și alții, C-378/07-C-380/07, EU:C:2009:250, punctul 48, precum și Hotărârea van Delft și alții, C-345/09, EU:C:2010:610, punctul 114).

39 Or, reiese din cuprinsul întrebării preliminare că, la 1 iulie 1984, legislația națională prevedea aplicarea unei taxe de timbru de 2 % unor operațiuni de majorare a capitalului precum cele în discuție în litigiul principal.

40 În ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile Directivei 69/335 se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, este necesar să se amintească, mai întâi, că respectiva reglementare prevede aplicarea unei taxe de timbru pentru operațiuni de majorare a capitalului social al unei societăți de capital. În măsura în care vizează majorarea capitalului ca atare, această taxă de timbru constituie un impozit pe capital, în sensul articolului 1 din Directiva 69/335.

41 În aceste condiții, interpretarea articolului 10 din Directiva 69/335, care nu vizează decât taxe indirecte, altele decât impozitul pe capital, este lipsită de pertinență pentru soluționarea litigiului principal.

42 Trebuie să se constate, în continuare, că operațiunile în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335. Astfel, diferitele majorări ale capitalului social al societății de capital în cauză au fost realizate „prin aporturi de active de orice fel”, în sensul acestei dispoziții, și anume, prin conversia în capital social a unor creanțe deținute de acționarii acestei societăți ca urmare a realizării de către aceștia, anterior respectivelor operațiuni de majorare, de prestații accesorii în favoarea societății menționate.

43 În ceea ce privește operațiunile vizate la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, această dispoziție prevede că se aplică „taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»]”.

44 Cu toate acestea, în pofida formulării respectivului articol 4 alineatul (1), reiese din articolul 7 din această directivă că nu există nicio obligație de a aplica impozitul pe capital în cazul operațiunilor care intră sub incidența primei dispoziții menționate.

45 Dimpotrivă, Curtea a decis că articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335 impune obligația clară și necondiționată pentru statele membre de a scuti de la plata impozitului pe capital toate operațiunile care intră în domeniul de aplicare al acestei directive și care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau erau impozitate cu o cotă egală sau mai mică de 0,50 % (a se vedea Hotărârea Optimus – Telecomunicações, EU:C:2007:366, punctul 30, și Hotărârea Pak-Holdco, C-372/10, EU:C:2012:86, punctul 28). Această obligație, precum și celelalte obligații care rezultă din Directiva 69/335 se aplică Republicii Portugheze începând de la 1 ianuarie 1986, data aderării acestui stat la Uniunea Europeană.

46 Cu toate acestea, în măsura în care operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, care intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, erau, la 1 iulie 1984, supuse unui impozit pe capital cu o cotă mai mare de 0,50 %, Republica Portugheză putea, în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) din această directivă, să decidă, la momentul aderării la Uniune, la 1 ianuarie 1986, să aplice în continuare impozitul pe capital pentru acest tip de operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, punctul 34).

47 În sfârșit, trebuie să se examineze de asemenea dacă un stat membru, după ce a renunțat, în cursul anului 1991, la perceperea unui impozit pe capital în privința operațiunilor care intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, putea decide să reintroducă un asemenea impozit în cursul anului 2001.

48 Întrucât articolul 4 alineatul (1) și articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 nu vizează expres situația unei taxe abrogate și apoi reintroduse după data de 1 iulie 1984, se impune să se recurgă la o interpretare teleologică a dispozițiilor în cauză, căutând obiectivul

urmărit de acestea.

49 Or, reiese din al doilea și din al treilea considerent ale Directivei 85/303 că Directiva 69/335 urmărește limitarea și chiar eliminarea impozitului pe capital. Raportat la acest obiectiv, din acest al treilea considerent rezultă că statele membre care nu au renunțat la perceperea respectivului impozit pe capital îl puteau menține numai din cauza dificultăților bugetare cu care ar fi fost confruntate în cazul eliminării sale (a se vedea în acest sens Hotărârea Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, punctul 36).

50 Referirea la data de 1 iulie 1984 cuprinsă în articolul 7 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 69/335 nu poate constitui pentru statele membre care supuneau la această dată operațiunile în cauză unui impozit pe capital cu o cotă mai mare de 0,50 % o permisiune de a reintroduce un astfel de impozit după ce au renunțat la acesta. Astfel, voința legiuitorului Uniunii era de a elimina impozitul pe capital, posibilitatea de a-l menține reprezentând doar o excepție motivată de temerea pierderii unor venituri de către statele membre. Prin urmare, chiar dacă pierderea unor venituri bugetare putea justifica menținerea impozitului pe capital după data de 1 iulie 1984, în limitele expuse la articolul 7 alineatul (2) din directiva menționată, aceasta nu era susceptibilă să justifice reintroducerea unui asemenea impozit (a se vedea în acest sens Hotărârea Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, punctele 37-39).

51 Contrar celor susținute de guvernul portughez, obligația de „standstill” care rezultă din Directiva 69/335 privește atât operațiunile vizate la articolul 4 alineatul (2) din respectiva directivă, cât și cele menționate la articolul 4 alineatul (1) din aceasta. Astfel, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, obligația menționată rezultă din articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335, interpretat în lumina obiectivului acesteia din urmă. Or, după cum reiese din cuprinsul punctului 45 din prezenta

hotărâre, obligațiile care rezultă, pentru statele membre, din articolul 7 din Directiva 69/335 privesc orice operațiune care intră în domeniul de aplicare al acestei directive și, prin urmare, orice operațiune care intră sub incidența articolului 4 din aceasta, independent de problema dacă respectiva operațiune este menționată la alineatul (1) sau la alineatul (2) al acestui din urmă articol.

52 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 trebuie interpretate în sensul că se opun reintroducerii de către un stat membru a unui impozit pe capital în privința operațiunilor de majorare a capitalului social care intră sub incidența primei dispoziții menționate, care erau supuse la plata unui astfel de impozit la 1 iulie 1984, dar care, ulterior, au fost scutite de plata acestuia.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

53 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

**Articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, trebuie interpretate în sensul că se opun reintroducerii de către un stat membru a unui impozit pe capital în privința operațiunilor de majorare a capitalului social care intră sub incidența primei dispoziții menționate, care erau supuse la plata unui astfel de impozit**

**la 1 iulie 1984, dar care, ulterior, au fost scutite de plata acestuia.**

***Sursa: www.curia.europa.eu***

---

# TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 16 și 18 – Leasing financiar – Bunuri care fac obiectul unui contract de leasing financiar – Nerecuperarea acestor bunuri de către societatea de leasing ulterior rezilierii contractului – Bunuri lipsă din gestiune

În cauza C-438/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 9 aprilie 2013, primită de Curte la 2 august 2013, în procedura

**BCR Leasing IFN SA**

împotriva

**Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili**,

**Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor**,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră și domnii G. Arestis și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru BCR Leasing IFN SA, de D. Dascălu, avocat;

– pentru guvernul român, de R. H. Radu, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de G.-D. Balan și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 16 și 18 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BCR Leasing IFN SA (denumită în continuare „BCR Leasing”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (denumite în continuare, împreună, „Agenția”), pe de altă parte, cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar, dar constatate lipsă din gestiune ca urmare a nerestituirii lor către societatea de leasing.

## Cadrul juridic

*Directiva TVA*

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

4 Articolul 14 din Directiva TVA prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[…]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau

de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

[…]”

5 Articolul 16 din această directivă prevede:

„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.”

6 Articolul 18 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

(b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19, păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a).”

7 Articolele 184-186 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X, intitulat „Deduceri”, din această directivă, au următorul cuprins:

„Articolul 184

Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Articolul 185

(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, în conformitate cu articolul 16.

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

Articolul 186

Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

*Dreptul românesc*

Codul fiscal

8 Potrivit articolului 125[1] alineatul (1) punctul 16 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), „livrarea către sine are înțelesul prevăzut la articolul 128 alineatul (4)” din acest cod.

9 Articolul 128 din codul menționat, intitulat „Livrarea de bunuri”, prevede:

„(1) Este considerat livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[…]

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alineatului (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

[…]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea

economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la articolul 149 alineatul (1) litera a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alineatul (8) literele a)-c).

[…]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alineatului (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.”

10 Potrivit articolului 129 alineatul (3) litera a) din Codul fiscal, „închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing”

constituie o prestare de servicii.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

11 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea lor aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevăd la punctul 6:

„Punctul 6

[…]

6. În cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal, la expirarea termenului-limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului. […]”

12 Prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 621 din 29 august 2012), guvernul român a abrogat articolul 128 alineatul (4) litera d) și alineatul (8) literele a)-c) din Codul fiscal, cu efect de la 1 ianuarie 2013. De asemenea, prin Hotărârea Guvernului nr. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 753 din 8 noiembrie 2012), guvernul român a abrogat punctul 6 alineatul (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu efect de la 1 ianuarie 2013.

**Litigiul principal și întrebarea preliminară**

13 BCR Leasing este o societate pe acțiuni al cărei obiect de activitate este leasingul financiar. Aceasta achiziționează autovehicule de la diverși furnizori, pentru care deduce integral TVA-ul achitat în amonte. În același

timp, pentru autovehiculele achiziționate, societatea menționată încheie contracte de leasing financiar cu persoane fizice sau juridice care au calitatea de utilizatori ai acestor bunuri pe tot parcursul derulării contractului, BCR Leasing rămânând proprietar al acestor autovehicule.

14 Ca urmare a întârzierii sau a neefectuării plății, BCR Leasing a fost nevoită să rezilieze o parte a contractelor de leasing financiar încheiate cu utilizatorii care nu și-au respectat obligațiile. În conformitate cu contractele amintite, utilizatorii erau obligați ca, în termen de trei zile de la data rezilierii contractului în cauză, să restituie către BCR Leasing bunul care făcea obiectul acestui contract. Întrucât o parte dintre utilizatori au refuzat să restituie bunul în cauză, BCR Leasing a inițiat proceduri de recuperare împotriva acestora. Totuși, în pofida eforturilor depuse, unele dintre bunurile în cauză nu au putut fi recuperate în termenele prevăzute.

15 Întrucât nu a încasat nicio plată în temeiul contractelor reziliate, BCR Leasing nu a mai emis facturi privind contractele amintite și nu a mai colectat TVA-ul aferent acestora.

16 Cu ocazia unui control efectuat în anul 2011, Agenția a constatat neregularități privind modalitățile de evidențiere, înregistrare și declarare a TVA-ului pentru perioada cuprinsă între 1 septembrie 2008 și 31 decembrie 2010. Prin decizia de impunere din 30 august 2011 și prin raportul de inspecție fiscală din aceeași dată, aceasta a impus societății BCR Leasing o obligație suplimentară de plată a sumei de 19 266 551 lei (RON) cu titlu de TVA, precum și a sumei de 9 502 774 RON cu titlu de penalități de întârziere.

17 În decizia de impunere sus-menționată, Agenția a menționat că leasingul financiar trebuia considerat pe parcursul derulării contractului drept o prestare de servicii care poate fi urmată de o livrare de bunuri la momentul

expirării contractului, în funcție de exercitarea sau nu de către utilizator a opțiunii de cumpărare.

18 În plus, Agenția a considerat că, în cazul unor bunuri constatate lipsă din gestiune pentru alte motive decât cele prevăzute la articolul 128 alineatul (8) literele a)-c) din Codul fiscal, este vorba despre o livrare de bunuri supusă TVA-ului, operațiunea trebuind considerată „livrare către sine”, conform articolului $125^1$ alineatul (1) punctul 16 din Codul fiscal.

19 În consecință, potrivit Agenției, BCR Leasing avea obligația ca, la expirarea termenului limită prevăzut în contractul de leasing financiar pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și colectarea TVA-ului, precum și să emită facturi în nume propriu pentru aceste livrări.

20 Considerând că reglementarea națională care stă la baza deciziei de impunere menționate la punctul 16 din prezenta hotărâre nu era conformă sistemului instituit de Directiva TVA, BCR Leasing a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii, care a ajuns, în ultimă instanță, în fața Curții de Apel București.

21 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Poate fi considerată ca fiind o livrare cu titlu oneros în sensul articolului 16 al [Directivei TVA] sau, după caz, ca fiind o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 18 al [acestei directive] situația bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar care, urmare a rezilierii contractului din culpa utilizatorului, nu au fost recuperate de societatea de leasing de la utilizatorul bunului, deși societatea de leasing a inițiat și derulat

procedurile legale de recuperare a bunurilor, iar după reziliere societatea de leasing nu a mai încasat nicio sumă de bani aferentă utilizării bunului?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 16 și 18 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

23 Trebuie amintit, mai întâi, că articolul 16 din Directiva TVA consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală ca fiind livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros, supuse TVA-ului. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, obiectivul acestei dispoziții este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun de același tip, pe de altă parte (a se vedea în acest sens Hotărârea EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punctul 17 și jurisprudența citată).

24 În scopul îndeplinirii acestui obiectiv, articolul 16 din Directiva TVA prevede că utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor cu titlu gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu

titlu oneros atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial.

25 Or, trebuie arătat că, în speță, imposibilitatea de a reuși recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu se încadrează în niciuna dintre aceste ipoteze.

26 Astfel, în primul rând, bunurile în cauză nu pot fi considerate ca fiind destinate utilizării în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceștia nu sunt în posesia lor. În al doilea rând, împrejurarea că utilizatorul rămâne în posesia acestor bunuri fără să plătească o contraprestație rezultă ca urmare a comportamentului pretins culpabil al acestuia, iar nu ca urmare a unui transfer cu titlu gratuit al respectivelor bunuri de către finanțator către utilizator. În al treilea rând, aceste bunuri nu pot fi considerate ca fiind utilizate „în alte scopuri” decât cele ale activității economice a persoanei impozabile, din moment ce închirierea lor și, prin urmare, punerea lor la dispoziția utilizatorului constituie însăși esența activității economice a finanțatorului. Faptul că acesta nu reușește să recupereze aceste bunuri după rezilierea contractului de leasing financiar nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice.

27 În consecință, imposibilitatea unei societăți de leasing de a reuși să recupereze bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu poate fi considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros în sensul articolului 16 din Directiva TVA.

28 Apoi, în ceea ce privește articolul 18 din Directiva TVA, trebuie să se constate că această dispoziție nu se aplică în împrejurări precum cele din cauza principală.

29 Astfel, din decizia de trimitere reiese că BCR Leasing a dedus integral TVA-ul achitat în amonte la achiziționarea autovehiculelor în cauză. Prin urmare, ipoteza prevăzută la articolul 18 litera (a) din Directiva TVA, care are în vedere numai cazul în care achiziționarea în amonte nu conferă dreptul la deducerea completă a TVA-ului, este lipsită de relevanță în speță.

30 În ceea ce privește ipotezele prevăzute la articolul 18 literele (b) și (c) din Directiva TVA, este suficient să se arate că, în speță, persoana impozabilă nu a utilizat bunurile în cauză într-un „domeniu de activitate neimpozabil”, în sensul acestui articol 18 litera (b) și nu a încetat să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, astfel cum impune articolul menționat 18 litera (c).

31 Prin urmare, articolul 18 din Directiva TVA nu permite statelor membre să considere că operațiunile precum cele din cauza principală constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

32 În sfârșit, trebuie precizat, pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere, că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care aceasta îl instituie (Hotărârea TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 30). Considerațiile de mai sus nu au așadar incidență asupra nașterii unui eventual drept al administrației fiscale de a impune o regularizare în sarcina unei persoane impozabile, în condițiile prevăzute în această privință în Directiva TVA.

33 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 16 și 18 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa

utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

34 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

**Articolele 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.**

***Sursa: www.curia.europa.eu***

# ICCJ – Cerere de obligare a pârâtului la plata cheltuielilor de judecată formulată în cadrul unui litigiu având ca obiect suspendarea efectelor actului administrativ. Imposibilitatea punerii pârâtului în întârziere

**Legislaţie relevantă:**

- Codul de procedură civilă art. 454
- Legea nr. 554/2004, art. 14, 15

*Potrivit dispoziţiilor art.454 din noul Cod procedura civilă, „pârâtul care a recunoscut, la primul termen de judecată la care părţile sunt legal citate, pretenţiile reclamantului, nu va putea fi obligat la plata cheltuielilor de judecată, cu excepţia cazului în care, prealabil pornirii procesului, a fost pus în întârziere de către reclamant sau se afla de drept în întârziere.*

*Cum în materia contenciosului administrativ şi fiscal, actul administrativ-fiscal este executoriu şi numai instanţa de judecată poate suspenda executarea acestuia, prin intermediul procedurii prevăzute la art.14 şi 15 din Legea nr.554/2004, modificată şi completată, pârâtul nu se poate afla de drept în întârziere şi nici nu există posibilitatea punerii acestuia în întârziere prealabil pornirii procesului.*

**Decizia nr. 2130 din 8 mai 2014**

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Tulcea aduce critici referitoare la nemotivarea sentinţei recurate şi, de asemenea, la nelegalitatea acordării cheltuielilor de judecată în valoare de 28.480,32 lei către reclamanta S.C. ME SA.

Argumentele D.G.F.P. Tulcea în susţinerea nemotivării sentinţei recurate vizează, pe de o parte, situaţia plăţii cauţiunii pentru acordarea suspendării executării Deciziei de impunere şi, pe de altă parte, efectele cererii de achiesare a autorităţii fiscale la pretenţiile societăţii.

Sub aspectul acordării cheltuielilor de judecată în cuantum de 28.480,32 lei, recurenta consideră că acestea sunt inadmisibile în contextul în care pârâta, de bună credinţă a achiesat la cererea reclamantei, prin cererea de achiesare nr.4977/ 19.03.2013, iar în subsidiar nefondate, întrucât onorariul de avocat este nejustificat de mare în raport de dispoziţiile art.451 din Noul Cod de procedură civilă.

Din actele dosarului, reiese că Direcţia Generală a Finanţelor Publice Tulcea, în calitate de pârâtă, a depus o cerere prin care a recunoscut, înaintea primului termen de judecată, pretenţiile reclamantei, fiind de acord cu admiterea cererii de suspendare a executării actului administrativ-fiscal.

Potrivit dispoziţiilor art.454 din Noul Cod procedura civilă, „pârâtul care a recunoscut, la primul termen de judecată la care părţile sunt legal citate, pretenţiile reclamantului, nu va putea fi obligat la plata cheltuielilor de judecată, cu excepţia cazului în care, prealabil pornirii procesului, a fost pus în întârziere de către reclamant sau se afla de drept în întârziere.

Cum în materia contenciosului administrativ şi fiscal, actul administrativ-fiscal este executoriu şi numai instanţa de judecată poate suspenda executarea acestuia, prin intermediul procedurii prevăzute la art.14 şi 15 din Legea nr.554/2004,

modificată şi completată, se constată că reclamantul nu se află de drept în întârziere şi nici nu există posibilitatea punerii în întârziere prealabil pornirii procesului.

Prin urmare, dispoziţiile art.454 Noul Cod procedura civilă cu privire la exonerarea pârâtului de plata cheltuielilor de judecată sunt aplicabile, iar instanţa de fond, în mod eronat a admis cererea de obligare a acestuia la suportarea taxei de timbru/ timbru judiciar, precum şi a onorariului de avocat, suportate de reclamantă.

**Faţă de acestea, în temeiul art.497 Noul Cod procedura civilă şi art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, modificată şi completată, recursul a fost admis, sentinţa atacată a fost casată în parte, în sensul înlăturării din dispozitiv a obligării autorităţii fiscale pârâte la plata cheltuielilor de judecată în sumă de 28.480,31 lei.**