



Fișă tematică

DEDUCERI ALE TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Taxa pe valoarea adăugată (TVA), care face parte din dreptul Uniunii de aproape cinci decenii¹, se caracterizează în special, pe de o parte, prin faptul că este o taxă de consum, general aplicabilă operațiunilor efectuate de persoanele impozabile în cadrul activităților lor economice, care urmărește să greveze numai consumatorul final, și, pe de altă parte, prin principiul neutralității care se impune la aplicarea taxei menționate, care implică de asemenea un principiu al dreptului de deducere a taxei. Astfel, sistemul de deducere urmărește să degreveză în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului pentru toate operațiunile sale, care dau, în sine, dreptul de deducere. Curtea amintește adesea în jurisprudența sa privind TVA-ul că dreptul de deducere (și, prin urmare, de rambursare a taxei plătite) face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat.

Cu toate acestea, chiar dacă acest drept de deducere ar trebui, la prima vedere, să se aplice întotdeauna în scopul atingerii unei impozitări neutre, se impun anumite limite acestui drept. În această privință, jurisprudența Curții impune existența unei legături directe și imediate între achiziționarea unui bun sau a unui serviciu și operațiunea impozitată în aval. Cu alte cuvinte, achiziția ar trebui, potrivit unor criterii obiective, să fie destinată să servească activitatea economică a persoanei impozabile. În schimb, atunci când achizițiile sunt efectuate în scopul unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate fi percepută nicio taxă în aval și nu poate fi dedusă nicio taxă în amonte.

În jurisprudența sa, Curtea a stabilit de asemenea că dreptul Uniunii nu poate fi invocat în scopuri frauduloase sau abuzive. În cazul unor practici abuzive, dreptul de deducere a TVA-ului în amonte poate fi respins cu efect retroactiv, atunci când dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Astfel, instanța națională poate refuza acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul, iar

¹ 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: bază unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1) și Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

aceasta chiar dacă operațiunea în cauză îndeplinește criteriile obiective pe care se întemeiază noțiunile de „livrări de bunuri efectuate de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” și de „activitate economică”.

În continuare, va urma o selecție de hotărâri grupate pe teme și care acoperă jurisprudența recentă a Curții în materie de deducere a TVA-ului.

I. Principiul neutralității

Astfel cum s-a arătat mai sus, Curtea a amintit în mai multe rânduri în jurisprudența sa că regimul de deduceri stabilit prin Directiva 77/388 și prin Directiva 2006/112 urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului².

Curtea subliniază de asemenea că, deși statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii fraudei, aceste măsuri nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului³.

Or, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul neutralității fiscale, care constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalității de tratament, impune în special ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv⁴.

[Hotărârea din 1 martie 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Două persoane fizice, viitori asociați ai unei societăți în nume colectiv poloneze, dobândiseră în luna decembrie a anului 2006 un bun imobil. Această achiziție fusese confirmată de un executor judecătoresc prin emiterea unei facturi în numele viitorilor asociați menționați. Cu toate acestea, societatea nu a fost înființată decât patru luni mai târziu, în luna aprilie a anului 2007. Cu această ocazie, un notar a emis o factură în numele societății menționate, pentru întocmirea documentului notarial referitor la constituirea acesteia și pentru întocmirea copiilor aferente. În consecință, societatea în cauză declarase o valoare a TVA-ului aferentă intrărilor pe baza celor două facturi în discuție.

Administrația fiscală a refuzat deducerea solicitată pentru motivul că, în temeiul primei facturi, cumpărătorul bunului imobil nu era societatea însăși, ci persoane fizice care, după constituirea societății menționate, au adus respectivul bun în societate ca aport în natură. În ceea ce privește

² [Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman* \(268/83, EU:C:1985:74, punctul 19\).](#)

³ [Hotărârea din 22 martie 2012, *Klub* \(C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 50\).](#)

⁴ [Hotărârea din 19 iulie 2012, *Lietuvos geležinkėliai* \(C-250/11, EU:C:2012:496, punctele 44 și 45, precum și jurisprudența citată\).](#)

a doua factură, administrația fiscală considerase că aceasta fusese emisă înainte de înscrierea societății în cauză în registrul comerțului și, prin urmare, fusese emisă pe numele unei societăți care nu exista încă. De altfel, viitorii asociați nu puteau invoca un drept de deducere a TVA-ului achitat pentru cheltuielile de investiții în temeiul faptului că aportul bunului de investiții în cauză reprezenta o operațiune scutită, potrivit reglementării naționale aplicabile în litigiul principal.

În urma unei acțiuni formulate împotriva respingerii deducerii, instanța națională a sesizat Curtea cu o cerere de decizie preliminară cu privire la aspectul dacă, pe de o parte, o societate care, prin intermediul viitorilor săi asociați, efectuează cheltuieli de investiții înainte de înscrierea sa formală ca societate comercială și înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA avea dreptul, după înscrierea și după înregistrarea sa în scopuri de TVA, să invoce un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat pentru cheltuieli de investiții efectuate pentru activitatea sa impozabilă în temeiul articolului 9, precum și al articolelor 168 și 169 din Directiva 2006/112 și dacă, pe de altă parte, valorificarea acestui drept putea fi împiedicată de faptul că factura de achiziție a bunului imobil fusese emisă în numele asociaților, iar nu în numele societății.

Similar constatărilor Curții în cauzele *Rompelman* (263/83)⁵ și *INZO* (C-110/94)⁶, Curtea a amintit că activitățile pregătitoare, printre altele sub forma cumpărării de bunuri imobile, trebuie să fie deja puse pe seama activităților economice, astfel cum sunt menționate la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 77/388 și la articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, care pot consta în mai multe acte consecutive (punctul 28). În plus, principiul neutralității TVA-ului, în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii, impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate în scopul unei întreprinderi să fie considerate activități economice. În această privință, ar fi contrar acestui principiu ca activitățile menționate să nu înceapă decât în momentul în care un bun imobil este exploatat efectiv, cu alte cuvinte în momentul în care este generat venitul impozabil (punctul 29). Astfel, oricine îndeplinește astfel de acte de investiții strâns legate de exploatarea viitoare a unui bun imobil și necesare pentru această exploatare trebuie considerat persoană impozabilă în sensul Directivei 77/388 (punctul 30) și este abilitat, pe acest temei, să valorifice un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor achitat în amonte (punctul 31). În plus, în aplicarea principiului neutralității TVA-ului, o persoană impozabilă, al cărei obiect social unic este de a pregăti activitatea economică a unei alte persoane impozabile și care nu a efectuat nicio operațiune impozabilă, poate valorifica un drept de deducere în legătură cu operațiuni impozabile realizate de a doua persoană impozabilă (punctul 33). Prin urmare, în măsura în care, în aplicarea legislației naționale, asociații, deși pot fi considerați persoane impozabile în scopuri de TVA, sunt în imposibilitatea de a se prevala de operațiunile impozabile efectuate de societatea în cauză pentru a se elibera de costul TVA-ului legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul activității societății menționate, aceasta din urmă trebuie, pentru a putea garanta neutralitatea sarcinii fiscale, să aibă posibilitatea să ia în considerare aceste operațiuni de investiții la momentul deducerii TVA-ului (punctul 35).

Potrivit Curții, acest principiu fundamental al neutralității TVA-ului impune de asemenea ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond ale dreptului aplicabil TVA-ului aferent intrărilor, chiar și în cazul nerespectării anumitor obligații de formă (punctul 43). Astfel, faptul că factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea

⁵ În această cauză s-a pronunțat [Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ În această cauză s-a pronunțat [Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

societății menționate în scopuri de TVA, a fost emisă în numele viitorilor asociați, iar nu în numele societății înseși, nu poate înlătura dreptul de deducere, din moment ce există identitate de persoane între cele care au trebuit să plătească TVA-ul aferent intrărilor și cele care fondează societatea în cauză. O altă abordare ar avea ca efect anihilarea exercitării dreptului de deducere și, prin urmare, repunerea în discuție a neutralității TVA-ului.

Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

În luna mai a anului 2009, o societate bulgară, a cărei activitate consta în exploatarea unui hotel în Varna (Bulgaria), cumpărase un apartament duplex cu destinația de locuință situat în Sofia (Bulgaria). TVA-ul aferent acestei achiziții fusese dedus fără declarație fiscală privind plata impozitelor locale pentru acest apartament. Dat fiind că societatea în cauză nu modificase destinația imobilului respectiv și nici nu deschisese un cont pe numele său pentru furnizarea apei și a electricității, autoritățile fiscale deduseseră din aceasta că apartamentul era destinat utilizării ca locuință, iar nu unei utilizări profesionale, și că, în consecință, achiziționarea sa nu dăduse naștere unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

În cadrul acțiunii pe care o introdusese la Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria), societatea menționată contestase această abordare, susținând că imobilul în cauză era destinat utilizării profesionale, întrucât intenționa să îl utilizeze cu ocazia întâlnirilor pentru negocieri cu agențiile de turism. Dat fiind că articolul 70 alineatul 1 punctul 2 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006) făcuse obiectul unor interpretări divergente în dreptul bulgar, această instanță a solicitat astfel Curții să stabilească în special dacă, potrivit Directivei 2006/112, dreptul de deducere lua naștere în cursul perioadei fiscale în care taxa a devenit exigibilă, independent de faptul că bunul respectiv nu este utilizat imediat în scopuri profesionale.

Curtea a amintit, mai întâi, că dobândirea bunului de către persoana impozabilă care acționează ca atare determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, a mecanismului de deducere (punctul 39) și că o persoană impozabilă acționează ca atare în cazul în care acționează în cadrul desfășurării activității sale economice în sensul Directivei 2006/112 (punctul 40). În continuare, Curtea a arătat că, în cazul în care deducerea TVA-ului datorat în amonte se refuza persoanei impozabile în raport cu utilizările profesionale ulterioare impozitate, în pofida intenției inițiale a acesteia de a destina bunul de capital în totalitate întreprinderii sale, în vederea unor operațiuni viitoare, persoana impozabilă nu ar fi scutită de integralitatea taxei aferente bunului utilizat pentru nevoile activității sale economice, iar impozitarea activităților sale profesionale ar determina atunci o dublă impozitare contrară principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului (punctul 42). Curtea a precizat că acest principiu impune, în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii, considerarea cheltuielilor de investiție efectuate pentru nevoile și în vederea unei întreprinderi drept activități economice care determină un drept de deducere imediată a TVA-ului datorat în amonte (punctul 43). Prin urmare, un particular care dobândește bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat pentru aceste activități economice (punctul 44).

Hotărârea din 6 februarie 2014, E.ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Societatea în cauză desfășura activități de comerț cu energie pe piața românească începând din luna octombrie a anului 2005. Pentru a îndeplini obligațiile impuse persoanelor impozabile stabilite în alt stat decât România în temeiul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), aceasta desemnase un reprezentant fiscal în România și fusese înregistrată în această țară în scopuri de TVA. Întrucât obligația de desemnare fusese eliminată atunci când România a devenit membră a Uniunii, reprezentantul societății în cauză încetase să emită facturi fiscale în numele societății menționate începând de la 1 ianuarie 2007, dar continuase totuși să reprezinte societatea în România, în special în fața autorităților fiscale. Între 1 ianuarie și 31 august 2007, societatea încercase să deducă TVA-ul achitat pe baza facturilor emise de partenerii săi comerciali, persoane juridice române, în calitatea lor de prestatori de servicii. Autoritățile fiscale nu acceptaseră reprezentantului societății deducerile privind operațiunile efectuate începând de la 1 ianuarie 2007, ca urmare a faptului că societatea menționată nu mai datora TVA în România pentru operațiunile de livrare de energie, ceea ce implica faptul că nu mai factura și nu mai colecta TVA-ul pentru operațiunile menționate în România, această obligație revenind, începând cu această dată, beneficiarului livrării.

În urma acestui refuz, societatea în cauză formulase, printre altele, o cerere de rambursare în temeiul Directivei 79/1072⁷, precum și al dispoziției de drept național prin care se urmărea transpunerea acesteia în dreptul român. Această cerere fusese refuzată pentru motivul că directiva menționată se referă la persoane impozabile neidentificate și care nu sunt supuse obligației să se înregistreze în scopuri de TVA în România, în timp ce societatea continuase să fie reprezentată din punct de vedere fiscal în România și, în consecință, în fapt, fusese înregistrată în scopuri de TVA în România. Întrucât contestația administrativă formulată de societate împotriva acestei decizii fusese respinsă, aceasta a formulat o acțiune la Curtea de Apel București (România), care a sesizat Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

În această cauză privind interpretarea dispozițiilor Directivei 79/1072, Curtea a analizat dacă dispozițiile directivei menționate trebuiau interpretate în sensul că faptul că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru care a desfășurat livrări de energie electrică în alt stat membru desemnează un reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în acest al doilea stat avea drept consecință că această persoană impozabilă nu se putea prevala de această directivă în acest ultim stat în scopul de a obține rambursarea TVA-ului achitat în amonte. Guvernul român susținuse că societatea în discuție, prin păstrarea reprezentantului său fiscal, crease un vid juridic care o privea astfel de orice posibilitate de a obține rambursarea TVA-ului.

Cu toate acestea, după ce a amintit că Directiva 79/1072 prevede două condiții cumulative pentru a se considera că o persoană impozabilă nu este stabilită pe teritoriul țării și pentru ca aceasta să poată beneficia de dreptul la rambursare, Curtea a examinat a doua dintre aceste condiții – și anume pe cea care interzice persoanei impozabile să efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii considerate livrate sau prestate în statul membru de rambursare (punctul

⁷ A opta Directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34).

42) – și a amintit că, deși livrările de energie electrică în discuție determină inaplicabilitatea Directivei 79/1072, deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie, în principiu, să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de către persoana impozabilă. Astfel, principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de rambursare sau de deducere (punctul 55). Acest drept nu este exclus prin simplul fapt al desemnării unui reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în acest din urmă stat (punctul 57 și dispozitivul).

Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

În această cauză, persoana interesată deținea 60 % din părțile sociale ale unei societăți civile de drept german, ceilalți doi asociați deținând fiecare câte 20 % din părțile sociale. Această societate a fost dizolvată la 31 decembrie 1994, fiecare asociat preluând o parte din clientelă. La 31 decembrie 1994, persoana interesată înființase o nouă societate civilă în care deținea 95 % din părțile sociale și căreia îi cedase cu titlu gratuit clientela pe care o dobândise ca urmare a dizolvării fostei societăți, în scopul desfășurării activităților profesionale ale acesteia. Întrucât vechea societate fusese dizolvată prin divizare efectivă, administrația fiscală adresase vechii societăți, în anul 2003, o decizie de impunere legată de cifra de afaceri pentru anul 1994, ca urmare a cesiunii clientelei. După ce plătitese taxele datorate, persoana interesată emisese o factură, în temeiul divizării din anul 1994, menționând separat TVA-ul. În declarațiile sale de TVA pentru anul 2004, persoana interesată dedusese de asemenea valoarea TVA-ului care îi fusese facturat pentru dobândirea clientelei și declarase operațiuni rezultând din activități de conducere a noii societăți. Întrucât activul economic pe care îl reprezenta clientela fusese utilizat de noua societate, mai precis de o întreprindere distinctă de cea a persoanei interesate, administrația fiscală considerase că aceasta din urmă nu beneficia de niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

Persoana interesată a susținut în special că principiile stabilite de Curte în Hotărârea Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz⁸, cu privire la recuperarea taxei achitate în amonte pentru operațiuni efectuate în scopul unei activități economice viitoare care urma a fi desfășurată de o societate în nume colectiv ai cărei viitori asociați au plătit taxa aferentă intrărilor, nu erau aplicabile în speță, întrucât aceasta nu se referea 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. În consecință, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a sesizat Curtea cu o întrebare preliminară în această privință.

Curtea a examinat mai întâi dispozițiile Directivei 77/388 care definesc persoana impozabilă și dreptul de deducere în raport cu principiul neutralității TVA-ului, pentru a stabili dacă persoana interesată, fără însă ca clientela în cauză să intre în patrimoniul societății nou înființate, avea dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent dobândirii clientelei menționate. În această privință, Curtea a arătat că constatările Curții în cauza Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)⁹ nu erau aplicabile prin analogie situației în

⁸ [Hotărârea din 1 martie 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Această hotărâre a fost prezentată anterior, în această parte a fișei.

⁹ [Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

discuție în litigiul principal, situațiile de fapt din cele două litigii distingându-se în mod substanțial.

Astfel, Curtea nu a observat numai că cesiunea cu titlu gratuit a clienței către noua societate nu putea fi considerată o „activitate economică” în sensul Directivei 77/388, ci și că nu exista 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 directiva menționată (punctele 32-37). În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, Curtea a amintit că acesta se reflectă în regimul deducerilor, regim 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. Or, întrucât o cesiune cu titlu gratuit a unei cliențe către o societate nu este o operațiune care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, principiul neutralității fiscale nu se aplică unei astfel de situații (punctele 40-42).

[Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

În cursul lunii iunie a anului 2006, societatea Equoland importase în Italia un lot de mărfuri provenind dintr-un stat terț. În declarația vamală se menționase că aceste mărfuri erau destinate antrepozitului fiscal în scopuri de TVA. În ziua următoare, gestionarul antrepozitului le înscrisese în registrul intrărilor în stoc, chiar dacă nu fuseseră depozitate fizic în antrepozit, ci fuseseră introduse în acesta doar virtual, și anume prin înscrierea lor în registrul menționat. Mărfurile fuseseră retrase imediat din regimul de antrepozit fiscal și se achitase TVA-ul prin taxarea inversă, efectuată de Equoland. Administrația italiană a vămilor, ca urmare a neintroducerii fizice a mărfurilor în cauză în antrepozit, considerase că nu fuseseră respectate condițiile necesare pentru amânarea plății TVA-ului la import. Aceasta considerase, în consecință, că persoana impozabilă nu achitase taxa pretins datorată în momentul importului și că plata prin taxare inversă constituia o plată tardivă a TVA-ului.

În urma unei acțiuni, instanța de trimitere solicitase Curții să stabilească în special dacă, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, Directiva 77/388 se opunea 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.

În această privință, Curtea a amintit că, în cazul în care, pentru a exercita competențele atribuite prin articolul 16 alineatul (1) din Directiva 77/388, 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 (punctul 32). Astfel, este, prin urmare, legitim ca, pentru asigurarea percepției 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 (punctul 33).

Cu toate acestea, în ceea ce privește modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii, Curtea a considerat că cerința potrivit căreia persoana impozabilă trebuie 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 (punctul 40). În acest context, Curtea a amintit că, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, o sancțiune care constă în refuzarea dreptului de deducere nu este conformă cu Directiva 77/388 în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului (punctul 41). Curtea a amintit de asemenea că regimul taxării inverse prevăzut de Directiva 77/388 permite, în sine, combaterea evaziunii fiscale și a fraudei constatate în anumite tipuri de operațiuni (punctul 42). Cu toate acestea, în măsura în care 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 (punctul 43).

[Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

În cursul unei verificări fiscale din anul 2013, Guardia di Finanza (Poliția Fiscală și Financiară, Italia) constatare că reprezentantul legal al unei societăți italiene supuse TVA-ului nu fusese în măsură să prezinte înregistrările contabile. Aceeași verificare arătase de asemenea că această societate emisese facturi, dar că, întrucât nu depusese declarația de TVA aferentă acestora, nu plătiese TVA-ul. Din verificarea menționată rezultase de asemenea că persoana interesată nu respectase obligația de înregistrare a facturilor emise. În cursul procedurii penale, aceasta invocase facturi emise de întreprinderi terțe pentru societate, care fuseseră plătite, inclusiv TVA, fără să fi fost însă înregistrate în contabilitatea societății menționate.

În acest context, instanța sesizată cu procedura penală în discuție solicitase Curții, printre altele, să stabilească dacă dispozițiile Directivei 2006/112 se opuneau unor dispoziții naționale care exclud, inclusiv sub aspect penal, posibilitatea de a se ține seama, în scopul deducerii TVA-ului, de facturile plătite de contribuabil, dar pe care acesta nu le înregistrase. Instanța de trimitere amintise în această privință că reglementarea națională condiționa dreptul de deducere a TVA-ului de respectarea unor obligații de formă privind în special depunerea declarațiilor aferente în momentul în care persoana impozabilă invocă creditul de TVA și înscrierea facturilor respective în registrul prevăzut. Potrivit acestei instanțe, persoana impozabilă nu avea dreptul de deducere a TVA-ului în amonte, chiar plătit, din moment ce acesta nu fusese înregistrat în mod corespunzător. Instanța în cauză precizase în această privință că, în lipsa unei declarații de TVA, dreptul italian prevedea că prin impozit neplătit se înțelegea întregul impozit datorat fără a se putea ține seama, în ceea ce privește TVA-ul, de cel plătit furnizorilor dacă nu fuseseră respectate obligațiile de formă prevăzute de lege.

Curtea a examinat mai întâi dacă Directiva 2006/112 se opunea unei reglementări naționale care prevedea un termen de decădere de doi ani pentru exercitarea dreptului de deducere. Punând în balanță, pe de o parte, norma stabilită prin jurisprudența sa potrivit căreia dreptul de deducere prevăzut de Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat și, pe de altă parte, principiul securității juridice, care exclude un

drept de deducere fără limitare în timp, Curtea a amintit că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului în amonte, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva 2006/112, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (punctul 34). Curtea a amintit de asemenea că dreptul de deducere are un caracter fundamental în sistemul TVA-ului, că acesta urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, că acest drept nu poate, în principiu, să fie limitat și că se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (punctul 44).

II. Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere

În ceea ce privește originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere, Curtea face, de regulă, trimitere la jurisprudența sa constantă în temeiul căreia existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept¹⁰. Cu toate acestea, Curtea precizează că un drept de deducere este de asemenea admis 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 ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în cauză fac parte dintre 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 activității economice a persoanei impozabile¹¹.

[Hotărârea din 16 februarie 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Societatea în cauză exploata un cazinou în temeiul unui contract de concesiune a exploataării de jocuri de noroc în zona permanentă Póvoa de Varzim (Portugalia), încheiat la 14 decembrie 2001. În temeiul acestui contract, societatea desfășura activități atât în sectorul jocurilor de noroc, care sunt scutite de TVA, cât și în sectoarele alimentației publice și divertismentului, care sunt supuse TVA-ului, precum și în sectorul administrativ și financiar, cu deducerea parțială a TVA-ului. În sectoarele supuse TVA-ului, deducerea TVA-ului plătit se făcea potrivit metodei utilizării reale, în temeiul Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul taxei pe valoarea adăugată). În temeiul reglementării aplicabile și al contractului de concesiune, societatea în cauză era obligată să plătească statului portughez o contrapartidă inițială, dar și o contrapartidă anuală calculată pe baza încasărilor realizate din activitatea de jocuri de noroc.

¹⁰ A se vedea în special Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 24), Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 26), și Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 23).

¹¹ A se vedea în special [Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank \(C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 31\)](#), și [Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik \(C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 36\)](#).

Aceasta era autorizată să defalccheze din această contrapartidă anuală o parte din cheltuielile angajate pentru punerea în aplicare a obligațiilor sale în materie de divertisment și de promovare turistică. Cuantumul acestei defalcări depindea atât de cel al cheltuielilor angajate, cât și de cel al încasărilor generate de activitatea de jocuri de noroc. În urma unei inspecții realizate de serviciile fiscale, societatea în cauză făcuse obiectul unor decizii de impunere suplimentare, pentru anii 2002-2004. Aceste corecții se întemeiau pe o contestare a metodei utilizate pentru calcularea cuantumului deductibil al TVA-ului achitat pentru sectoarele alimentației publice și divertismentului. Administrația portugheză considera că, în măsura în care defalcarea efectuată din contrapartida anuală pentru compensarea cheltuielilor referitoare la divertisment și la promovare constituia o subvenție de funcționare în sensul Codului TVA-ului, această subvenție nu era supusă TVA-ului, iar activitățile de alimentație publică și de divertisment trebuiau considerate activități mixte. Aceasta susținea că deducerea TVA-ului achitat în aceste sectoare trebuia efectuată pe baza unei prorata care să permită să se țină seama atât de activitățile scutite, cât și de cele taxate.

În cadrul unei acțiuni formulate în fața Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), societatea în discuție susținea, printre altele, că argumentul în discuție conducea la o distorsiune în materia deducerii TVA-ului, cu încălcarea Directivei 77/388, astfel cum a fost interpretată de Curte în Hotărârea Comisia/Spania¹² și în Hotărârea Comisia/Franța¹³, ceea ce a determinat instanța de trimitere să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

Potrivit Curții, este incompatibil cu această directivă un sistem aplicat de un stat membru potrivit căruia statul membru, atunci când autorizează persoane impozabile mixte să efectueze deducerea prevăzută de dispozițiile menționate, pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, calculează cuantumul deductibil, pentru sectoarele în care astfel de persoane impozabile nu efectuează decât operațiuni taxate, incluzând „subvenții” netaxate la numitorul fracției folosite la determinarea prorata de deducere (punctul 43 și dispozițivul).

După ce a arătat că, în ceea ce privește persoanele impozabile mixte, Directiva 77/388 prevede că dreptul de deducere este calculat potrivit unei prorata determinate în conformitate cu articolul 19 din această directivă, Curtea a precizat totuși că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva menționată autorizează statele membre să prevadă una dintre celelalte metode de determinare a dreptului de deducere enumerate în acest paragraf, și anume în special stabilirea unei prorata distincte pentru fiecare sector al activității sau efectuarea deducerii pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate determinată (punctul 38). Curtea a precizat de asemenea că, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388, subvențiile legate direct de prețul unui bun sau al unui serviciu sunt taxate în același fel ca acesta. În ceea ce privește alte subvenții decât cele legate direct de preț, articolul 19 alineatul (1) din această directivă permite statelor membre să le includă la numitorul calculului prorata aplicabile atunci când o persoană impozabilă desfășoară atât operațiuni care dau dreptul la deducere, cât și operațiuni scutite (punctul 39). Dat fiind că persoana impozabilă în cauză fusese autorizată să efectueze deducerea potrivit unei alte metode decât cea a prorata determinate în temeiul articolului 19 din Directiva 77/388, și anume prin utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei

¹² [Hotărârea din 6 octombrie 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [Hotărârea din 6 octombrie 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

părți a acestora pentru o activitate determinată (punctul 40), dar activitățile sale desfășurate în sectoarele alimentației publice și divertismentului erau supuse TVA-ului, dreptul de deducere potrivit metodei utilizării reale privește totalitatea taxelor aferente operațiunilor efectuate în amonte (punctul 41). Astfel, întrucât persoana impozabilă fusese autorizată să efectueze deducerea potrivit metodei utilizării reale, dispozițiile articolului 19 din Directiva 77/388 nu erau aplicabile și nu puteau să limiteze dreptul de deducere în sectoarele menționate, astfel cum rezultă acesta din această directivă (punctul 42).

În sfârșit, în ceea ce privește natura „legăturii directe și imediate” care trebuie să existe între o operațiune în amonte și o operațiune în aval, Curtea a considerat că nu ar fi realist să se încerce dezvoltarea unei formule mai precise în această privință. Astfel, ținând seama de diversitatea operațiunilor comerciale și profesionale, ar fi imposibil să se dea un răspuns mai adecvat în privința modului de determinare, în toate cazurile, a relației care trebuie să existe între operațiunile în amonte și cele efectuate în aval pentru ca TVA-ul în amonte să fie deductibil.

[Hotărârea din 22 martie 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Această cauză privește, astfel cum se arată în partea I din prezenta fișă, intitulată „Principiul neutralității”, refuzul dreptului de deducere a TVA-ului aplicat în cazul cumpărării unui apartament (punctul 2).

În această privință, Curtea a statuat că o persoană impozabilă acționează ca atare în cazul în care acționează în cadrul desfășurării activității sale economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 (punctul 40). În caz afirmativ, TVA-ul aferent bunului destinat în întregime patrimoniului întreprinderii sale poate fi dedus integral și imediat, deși acest bun nu va fi utilizat imediat în vederea desfășurării activității sale economice (punctul 45). Odată dobândit, dreptul de deducere rămâne dobândit în lipsa situațiilor de fraudă sau de abuz. Prin urmare, dreptul de deducere se impune în cazul în care persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile sau serviciile cărora li s-a aplicat deducerea în cadrul operațiunilor impozabile ca urmare a unor împrejurări exterioare voinței sale, întrucât, într-un astfel de caz, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz care să poată justifica o rambursare ulterioară a sumelor deduse (punctul 47).

Astfel, Curtea a declarat că o persoană impozabilă care a dobândit un bun de capital acționând în această calitate și l-a destinat patrimoniului întreprinderii are dreptul de a deduce TVA-ul aplicat achiziției acestui bun în decursul perioadei fiscale în care a devenit exigibil, independent de faptul că bunul menționat nu este utilizat imediat în scopuri profesionale (punctul 52).

[Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid \(C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

În prima cauză conexată, în cadrul unui contract încheiat între două societăți maghiare privind livrarea de bușteni de salcâm în stare brută, furnizorul a emis șaisprezece facturi pe numele cumpărătorului. Șase dintre facturi erau însoțite de bonuri de livrare. Menționând toate cele șaisprezece facturi în declarația sa fiscală, furnizorul afirma că livrările în discuție fuseseră efectuate. TVA-ul aferent acestuia fusese plătit de acest furnizor, iar sumele corespunzătoare fuseseră deduse de cumpărător. Cu toate acestea, în cadrul unui control cu privire la achizițiile și

la livrările efectuate de furnizor, administrația fiscală a ajuns la concluzia că aceasta nu dispunea de stocuri, iar cantitatea achiziționată în cursul anului respectiv nu era suficientă pentru a efectua livrările facturate pe numele cumpărătorului. În consecință, administrația fiscală a constatat, prin decizie, existența unei datorii fiscale în sarcina cumpărătorului și i-a aplicat o amendă, cu penalități de întârziere, considerând că acesta din urmă nu avea drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte din cauza faptului că facturile nu puteau fi considerate autentice.

Reclamația cumpărătorului împotriva deciziei menționate a fost respinsă de administrația fiscală, în special pentru motivul că furnizorul nu a prezentat niciun document care să justifice tranzacțiile corespunzătoare și că cumpărătorul nu ar fi luat măsuri de precauție, astfel cum sunt prevăzute la articolul 44 alineatul 5 din az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Legea nr. LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată) (Magyar Közlöny 1992/128), întrucât acesta nu verificase calitatea de persoană impozabilă și bunurile furnizorului.

Sesizat de cumpărător cu o cerere de anulare a datoriei fiscale, a amenzii și a penalităților de întârziere, Baranya Megyei Biróság (Tribunalul Districtual din Baranya, Ungaria) a urmărit să stabilească dacă articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească faptul că persoana impozabilă respectivă avea cunoștință de comportamentul nelegal menționat sau că a contribuit ea însăși la acesta.

Curtea a amintit, mai întâi, că, întrucât dreptul de deducere prevăzut de directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului, în principiu acesta nu poate fi limitat. Problema dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte (comunicat de presă). Cu toate acestea, statele membre pot refuza avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv. Aceasta este situația în special atunci când persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte. Curtea constată că revine autorității fiscale sarcina de a dovedi că persoana impozabilă era sau ar fi trebuit să fie la curent cu existența unei astfel de fraude (comunicat de presă).

În cea de a doua cauză conexată, o persoană fizică se angajase, în temeiul unui contract de antrepriză, să efectueze diferite lucrări de construcție, în special prin utilizarea unor subcontractanți (punctul 24). După executarea contractului, controalele fiscale au arătat că nici persoana fizică menționată, nici subcontractantul său sau subcontractantul acestuia din urmă nu dispuneau de lucrători și de mijloacele materiale necesare pentru a efectua lucrările facturate. În consecință, administrația fiscală considera că facturile emise de persoana fizică nu reflectau o operațiune economică reală și, prin urmare, erau fictive. Persoana în cauză nu luase nici măsurile de precauție necesare potrivit legislației aplicabile în speță. În aceste condiții, administrația fiscală a decis să refuze deducerea TVA-ului achitat în amonte de persoana fizică, dat fiind că operațiunile în cauză ar trebui considerate suspecte (punctul 27) din cauza unor facturi care nu puteau fi considerate autentice în ceea ce privește caracterul real al operațiunii

economice care apărea în acestea, și a constatat astfel o datorie fiscală pentru TVA împotriva sa, însoțită de o amendă și de penalități de întârziere (punctul 29).

Sesizat de persoana fizică cu o cerere de anulare a deciziei menționate, Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunalul Districtual din Jász-Nagykun-Szolnok, Ungaria) urmărește să stabilească dacă articolul 167, articolul 168 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care îi fuseseră furnizate, pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat de calitatea de persoană impozabilă și de comportamentul legal (comunicat de presă) al emitentului facturilor aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere (punctul 51 din hotărâre).

Curtea s-a pronunțat cu privire la obligația persoanei impozabile de a se asigura de comportamentul legal al partenerului său comercial. Curtea a statuat că, atunci când există indicii care permit să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, un operator avizat ar putea, potrivit împrejurărilor situației, să se vadă obligat să obțină informații cu privire la un alt operator, pentru a se asigura de fiabilitatea acestuia. Cu toate acestea, administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului să verifice că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte (comunicat de presă).

Astfel, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care le-a săvârșit. În consecință, aceste autorități nu pot să transfere propriile atribuții de control persoanelor impozabile și să le refuze exercitarea dreptului de deducere pentru neîndeplinirea obligațiilor de executare a acestor sarcini (comunicat de presă).

În aceste împrejurări, Curtea a statuat că Directiva 2006/112 se opune practicii autorității fiscale maghiare care constă în a refuza unei persoane impozabile deducerea TVA-ului achitat pentru neregulile săvârșite de emitentul facturii pe baza căreia se solicită deducerea, fără dovada că persoana impozabilă avea sau ar fi trebuit să aibă cunoștință de o fraudă săvârșită în amonte în lanțul de prestații. De asemenea, directiva menționată se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă, care nu dispune de indicii care să permită să se presupună existența unor nereguli sau a unei fraude, nu s-a asigurat că partenerul său comercial își respecta obligațiile legale, în special în materie de TVA, sau pentru motivul că persoana impozabilă nu dispune, pe lângă factură, de alte documente de natură să demonstreze legalitatea comportamentului partenerului său comercial (comunicat de presă).

[Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

În această cauză, o societate holding, reglementată în Portugalia, furniza servicii tehnice de administrare și de gestiune unor societăți în care deținea o parte din capitalul social. În cadrul acestor operațiuni, societatea respectivă achiziționase, în regim TVA, anumite servicii de la consultanți, pe care le facturase filialelor sale la aceleași prețuri la care le achiziționase, majorate

cu TVA. În cadrul unui exercițiu fiscal, societatea holding a dedus integralitatea TVA-ului suportat din TVA-ul repercutat, considerând că operațiunile impozitate se încadrau în mod obiectiv în utilizarea serviciilor achiziționate corespunzătoare.

Administrația fiscală a notificat societății holding o decizie de impunere stabilind procentajul TVA-ului achitat în amonte, considerând, în urma unui control, că societatea menționată nu putea realiza deducerea integrală a TVA-ului aferent serviciilor achiziționate în amonte, ci că trebuia să recurgă la metoda proratei de deducere. Societatea a introdus o acțiune în contestarea deciziei menționate la instanța de prim grad de jurisdicție, Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Lisabona, Portugalia), care a respins acțiunea.

Sesizată cu o cerere de anulare a deciziei primei instanțe, instanța de trimitere, Tribunal Central Administrativo Sul (Tribunalul Central Administrativ Sud, Portugalia), a solicitat Curții, în acest context, să stabilească dacă articolul 17 alineatele (2) și (5) din Directiva 77/388 trebuie interpretat în sensul că o societate holding care achiziționează, cu caracter accesoriu față de activitatea sa principală de deținere a întregului sau a unei părți din capitalul social al societăților filiale, bunuri și servicii pe care le facturează apoi societăților menționate este autorizată să deducă în totalitate cuantumul TVA-ului achitat în amonte prin aplicarea articolului 17 alineatul (2) din directiva menționată sau poate fi obligată de administrația fiscală să deducă numai partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent operațiunilor impozitate, în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) din aceeași directivă.

Mai întâi, Curtea a amintit că, potrivit jurisprudenței sale constante, o societate holding al cărei unic obiect îl constituie dobândirea de participații în alte întreprinderi fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acesteia în administrarea acestor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care holdingul menționat le deține în calitatea sa de acționar sau de asociat, nu are calitatea de persoană impozabilă și nu are dreptul la deducere. Or, imixtiunea unui holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică în sensul Directivei 77/388, în măsura în care aceasta implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului (punctul 34).

În continuare, la fel ca în jurisprudența sa constantă, Curtea a subliniat că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (punctul 35). Totuși, acest drept de deducere presupune că operațiunile efectuate în amonte prezintă o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere (punctul 36) sau, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile, acesta reprezintă, ca atare, un element constitutiv al prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează (punctul 37).

În această privință, Curtea a identificat trei ipoteze, și anume, în primul rând, cea în care serviciile achiziționate în amonte ar trebui să fie considerate ca având, în integralitatea lor, o legătură directă și imediată cu operațiuni economice în aval care dau naștere dreptului de deducere, în al doilea rând, cea în care serviciile menționate sunt utilizate pentru a efectua atât operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni care nu dau naștere dreptului de deducere și, în al treilea rând, cea în care serviciile sunt utilizate atât pentru activități economice, cât și pentru activități neeconomice. În prima ipoteză, persoana impozabilă în cauză are dreptul la

deducerea integralității TVA-ului aplicat achizițiilor în amonte. Acest drept de deducere nu poate fi limitat pentru simplul motiv că reglementarea națională califică, din cauza obiectului social al societăților menționate sau a activității lor generale, operațiunile impozitate drept accesorii față de activitatea lor principală. În a doua ipoteză, deducerea nu este admisă decât pentru partea din TVA care este proporțională cu quantumul aferent primelor operațiuni, iar statele membre sunt autorizate să prevadă una dintre metodele de stabilire a dreptului de deducere. În a treia ipoteză, Directiva 77/388 nu este aplicabilă, iar metodele de deducere și de alocare sunt definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia Directivei 77/388. De asemenea, ele trebuie astfel să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (punctele 45-47). În concluzie, Curtea a statuat că sfera de aplicare a dreptului societății holding de a deduce TVA-ul în amonte trebuie stabilită în funcție de ipoteza sau de ipotezele aplicabile activității holdingului în cauză.

Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Un întreprinzător individual și asociat majoritar al unei societăți cu răspundere limitată de drept german, al cărei obiect de activitate consta în efectuarea cu titlu oneros de lucrări de construcții supuse TVA-ului, a făcut obiectul unei proceduri penale în calitate de administrator și asociat principal al acestei societăți. Întreprinzătorul și societatea erau părți într-un contract de integrare fiscală. În consecință, aceștia erau considerați o singură persoană impozabilă. Întreprinzătorul își asuma, în calitate de întreprindere așa-numită „integrantă”, obligațiile fiscale ale grupului de întreprinderi compus din întreprinderea sa individuală și din societate. În urma unor suspiciuni de corupție în cadrul executării unui contract de achiziții publice de lucrări atribuit societății, parchetul competent a declanșat o procedură penală împotriva întreprinzătorului, în cursul căreia întreprinzătorul era reprezentat de un avocat. Potrivit acordului referitor la onorariile avocatului menționat, întreprinzătorul, în calitate de învinuit, precum și societatea erau clienți ai avocatului. Facturile cu onorariile avocatului au fost adresate societății. Întreprinzătorul, în calitate de întreprindere integrantă a societății, a efectuat, în cursul exercițiului în litigiu, deducerea TVA-ului aferent facturilor menționate.

Întreprinzătorul a făcut obiectul unei decizii de rectificare emise de Finanzamt Köln-Nord (Administrația Fiscală din Köln-Nord, Germania), considerând TVA-ul în cauză nedeductibil. După respingerea contestației sale de către Finanzamt Köln-Nord (Administrația Fiscală din Köln-Nord), întreprinzătorul a sesizat, în vederea contestării deciziei de rectificare, instanța de prim grad de jurisdicție competentă, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), care i-a admis acțiunea.

Sesizată cu un recurs formulat de Finanzamt Köln-Nord (Administrația Fiscală din Köln-Nord), instanța de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), are îndoieli cu privire la stabilirea existenței unei legături directe între operațiunile în amonte și operațiunile în aval impusă de jurisprudența Curtii în vederea exercitării dreptului de deducere și solicită astfel să se stabilească dacă, pe de o parte, existența legăturii menționate depinde, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a), de conținutul obiectiv al serviciului achiziționat sau de cauza achiziționării acestui serviciu și, pe de altă parte, în ipoteza în care cauza achiziționării serviciului ar fi determinantă, o persoană impozabilă care, împreună cu un angajat, solicită prestarea unui serviciu are dreptul să deducă TVA-ul în totalitate sau doar o cotă parte din acesta.

Făcând referire la jurisprudența sa anterioară privind cerința existenței unei legături directe și imediate, Curtea a constatat în special că aplicarea criteriului menționat impune luarea în considerare a tuturor împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile în cauză și luarea în considerare numai a operațiunilor care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile (punctul 22). Astfel, obligația de a nu lua în considerare decât conținutul obiectiv al operațiunii în cauză este cea mai conformă cu scopul urmărit de sistemul comun al TVA-ului, care vizează să asigure securitatea juridică și să faciliteze actele inerente aplicării TVA-ului (punctul 23). Stabilirea existenței unei legături directe și imediate între bunurile sau prestările de servicii utilizate și o operațiune taxabilă realizată în aval sau, în mod excepțional, o operațiune taxabilă realizată în amonte trebuie să se facă și în raport cu conținutul lor obiectiv (punctul 24). Curtea a precizat că împrejurarea că determinarea legăturii directe și imediate care există între o prestare de servicii și ansamblul activității economice taxabile trebuie să se facă în funcție de conținutul obiectiv al acestei prestări de servicii nu exclude posibilitatea de a se ține seama de cauza exclusivă a operațiunii în cauză, trebuind să se considere că aceasta din urmă constituie un criteriu de determinare a conținutului obiectiv. Dacă s-a stabilit că o operațiune nu a fost efectuată în scopul activităților taxabile ale unei persoane impozabile, nu se poate considera că această operațiune are o legătură directă și imediată cu aceste activități în sensul jurisprudenței Curtii, chiar dacă această operațiune ar fi, în raport cu conținutul său obiectiv, supusă TVA-ului (punctul 29).

În speță, Curtea a statuat că, în raport cu conținutul lor obiectiv, nu se poate considera că cheltuielile referitoare la prestările de servicii avocațiale au fost efectuate în scopul desfășurării ansamblului activităților taxabile ale societății, în măsura în care, astfel cum reiese din informațiile furnizate de instanța de trimitere, prestările de servicii avocațiale vizau în mod direct și imediat protejarea intereselor private ale învinutului urmărit pentru infracțiuni rezultate din comportamentul său personal, iar urmărirea penală s-a desfășurat numai împotriva învinutului cu titlu personal, iar nu împotriva societății, deși o urmărire penală desfășurată împotriva acesteia ar fi fost posibilă din punct de vedere juridic (punctul 30).

Curtea a adăugat că împrejurarea că dreptul civil național obligă o întreprindere precum cea în discuție în litigiul principal să suporte cheltuielile legate de apărarea, în materie penală, a intereselor organelor sale este lipsită de relevanță pentru interpretarea și aplicarea dispozițiilor referitoare la sistemul comun al TVA-ului. Astfel, având în vedere regimul obiectiv al TVA-ului pus în aplicare prin acest sistem, numai relația obiectivă dintre serviciile furnizate și activitatea economică taxabilă a persoanei impozabile este determinantă (punctul 32). Prin urmare, prestările de servicii avocațiale, al căror obiectiv constă în evitarea unor sancțiuni penale împotriva unor persoane fizice, administratori ai unei întreprinderi obligate la plata impozitului, nu îi dau acestei întreprinderi dreptul de a deduce, cu titlu de taxă în amonte, TVA-ul datorat pentru serviciile prestate (punctul 33).

[Hotărârea din 18 iulie 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

În această cauză, o persoană impozabilă a înființat, conform dreptului național în materia pensiilor pentru limită de vârstă, un fond de pensii sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal, în vederea garantării drepturilor la pensie pentru limită de vârstă ale angajaților săi actuali și ale foștilor săi angajați. O filială a persoanei impozabile a încheiat cu prestatori de servicii contracte privind administrarea pensiilor și gestionarea patrimoniului

fondului de pensii, ale căror cheltuieli au fost plătite de aceasta, fără să fi fost transferate către fondul de pensii. Persoana impozabilă a dedus TVA-ul aferent cheltuielilor respective efectuate pentru o perioadă determinată cu titlu de TVA achitat în amonte.

Ulterior, persoana impozabilă a făcut obiectul unei decizii de rectificare a TVA-ului pentru aceeași perioadă. După respingerea contestației sale la Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (inspectorul Serviciului de Impozite din Nord, biroul Groningen, Țările de Jos), persoana impozabilă a sesizat Rechtbank Leeuwarden (Tribunalul din Leeuwarden, Țările de Jos) cu o cerere de contestare a deciziei inspectorului menționat, această cerere fiind respinsă.

Sesizată cu un apel împotriva deciziei primei instanțe, instanța de trimitere, Gerechtshof te Leeuwarden (Curtea de Apel din Leeuwarden, Țările de Jos), solicita să se stabilească dacă articolul 17 din Directiva 77/388 permite unei persoane impozabile care a înființat un fond de pensii distinct să deducă taxa achitată de aceasta pentru servicii care i-au fost furnizate pentru a asigura funcționarea și gestionarea fondului menționat.

După ce a amintit condițiile de admitere a unui drept de deducere a TVA-ului în amonte în favoarea persoanei impozabile, astfel cum au fost stabilite în jurisprudența sa, Curtea a statuat, în ceea ce privește stabilirea existenței unei legături directe și imediate, că existența unei astfel de legături presupune că costul prestațiilor de servicii în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (punctul 23).

Pentru a controla dacă, în pofida împrejurării că fondul creat de persoana impozabilă constituie o entitate distinctă din punct de vedere juridic de aceasta din urmă, existența legăturii respective rezulta din ansamblul împrejurărilor operațiunilor în discuție în cauza principală, Curtea a constatat mai întâi că persoana impozabilă a achiziționat serviciile în discuție pentru a asigura administrarea pensiilor pentru limită de vârstă ale angajaților săi și gestionarea patrimoniului fondului de pensii constituit în vederea garantării pensiilor menționate. Constituind fondul, persoana impozabilă a respectat o obligație legală care îi revenea în calitate de angajator și, în măsura în care costurile serviciilor achiziționate de persoana impozabilă în acest cadru făceau parte din cheltuielile sale generale, acestea reprezentau, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor persoanei impozabile (punctul 25).

Curtea a dedus de aici că achiziționarea prestațiilor de servicii în amonte își are cauza exclusivă în activitățile taxabile ale persoanei impozabile și că există o legătură directă și imediată (punctul 26). În acest context, Curtea a precizat că, în lipsa unui drept de deducere a taxei achitate în amonte, nu numai că persoana impozabilă ar fi privată, ca urmare a alegerii legislative de a proteja pensiile pentru limită de vârstă prin separarea juridică dintre angajator și fondul de pensii, de avantajul fiscal care rezultă din aplicarea regimului de deduceri, dar nu ar mai fi garantată nici neutralitatea TVA-ului.

În consecință, Curtea a declarat că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal, în vederea garantării drepturilor la pensie pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor săi angajați, are dreptul să deducă TVA-ul pe care l-a achitat pentru serviciile de gestionare și de funcționare a fondului

respectiv, cu condiția ca existența unei legături directe și imediate să rezulte din ansamblul împrejurărilor operațiunilor în cauză (dispozitivul).

[Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Două persoane impozabile au încheiat un contract-cadru având ca obiect realizarea de lucrări de construcții și de montaj la o hală pentru porci și de lucrări de modernizare a unei ferme de porci. În cadrul acestui contract, prestatorul serviciilor în cauză a emis mai multe facturi pentru plata unor avansuri, în cadrul regimului de taxare inversă. În continuare, prestatorul a emis o factură, aplicând normele obișnuite în materie de TVA, pentru toate lucrările efectuate, inclusiv TVA-ul. Destinatarul serviciilor a plătit prestatorului TVA-ul indicat. Prestatorul a intrat ulterior în faliment și nu a putut plăti administrației fiscale TVA-ul.

Administrația fiscală a admis prin decizie o cerere a destinatarului serviciului de rambursare a TVA-ului aferent acestei facturi. În acest cadru, în urma unei a doua inspecții fiscale, administrația fiscală română a constatat că măsurile de simplificare care reglementează sistemul de taxare inversă nu fuseseră respectate. În consecință, destinatarul a făcut obiectul unei decizii de impunere, însoțită de majorări de întârziere și de o decizie de recuperare a valorii TVA-ului aferent facturii menționate. După respingerea unei acțiuni în anularea deciziei de recuperare și a deciziei de impunere de către Tribunalul Bihor (România), ca nefondată, respingerea recursului în vederea anulării hotărârii Tribunalului Bihor ca nefondat și respingerea unei cereri de revizuire, considerată inadmisibilă, destinatarul serviciilor a sesizat Curtea de Apel Oradea (România) cu un recurs împotriva acestei sentințe.

Curtea de Apel Oradea, instanța de trimitere, solicită să se stabilească dacă Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale se opun, în cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a TVA-ului plătit în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, chiar și în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.

Curtea a amintit că o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de destinatar al serviciilor, TVA-ul aferent acestora, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită în temeiul articolului 178 litera (f) din Directiva 2006/112 (punctul 33). Amploarea formalităților astfel stabilite de statul membru în cauză care trebuie respectate de persoana impozabilă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA-ului nu poate depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă și a asigura colectarea TVA-ului (punctul 34).

Curtea a constatat, în speță, că factura în discuție nu includea mențiunea „taxare inversă”, contrar cerințelor legislației naționale în cauză, și că destinatarul serviciilor nu luase măsurile necesare potrivit legislației menționate pentru a remedia această lipsă. În plus, destinatarul în cauză plătit în mod eronat TVA-ul, menționat greșit în factura amintită, prestatorului, deși, în temeiul regimului menționat, acesta ar fi trebuit, în calitate de beneficiar al serviciilor, să plătească TVA-ul autorităților fiscale, în conformitate cu Directiva 2006/112. Astfel, pe lângă

faptul că factura în litigiu nu îndeplinea cerințele de formă prevăzute de legislația națională, nu fusese respectată nici o condiție de fond a regimului de taxare inversă (punctul 37).

Potrivit Curții, această situație creează un risc de pierdere a unor venituri fiscale pentru statul membru respectiv (punctul 38). De altfel, întrucât TVA-ul achitat de destinatar prestatorului nu era datorat, iar această plată nu respecta o cerință de fond a regimului de taxare inversă, destinatarul nu poate invoca un drept de deducere a acestui TVA (punctul 40). Astfel, Curtea a statuat că lipsirea de dreptul de deducere, în speță, nu era contrară dreptului Uniunii (dispozitiv 1).

[Hotărârea din 27 iunie 2018, SGI și Valériane \(C-459/17 și C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

În aceste cauze, societăți franceze, cu sediul în Réunion (Franța), au ca obiect de activitate realizarea de investiții eligibile pentru reducerea impozitului în temeiul unei dispoziții naționale. Administrația fiscală franceză repusesse în discuție dreptul acestor două persoane impozabile la deducerea TVA-ului care figura pe diverse facturi de achiziționare de bunuri de capital pentru motivul, între altele, că aceste facturi nu corespundeau niciunei livrări efective. Societățile au făcut obiectul unor decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar pentru diferite perioade determinate.

După o hotărâre a cour administrative d'appel de Bordeaux (Curtea Administrativă de Apel din Bordeaux, Franța) de confirmare a hotărârii primei instanțe, care fusese sesizată cu o cerere de contestare a deciziei de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar, societățile au formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța).

Consiliul de Stat, instanța de trimitere, solicită să se stabilească dacă articolul 17 din Directiva 77/388 trebuie interpretat în sensul că, pentru a-i refuza persoanei impozabile destinatarul a unei facturi dreptul de deducere a TVA-ului menționat în această factură, este suficient ca administrația să stabilească faptul că operațiunile cărora această factură le corespunde nu au fost realizate efectiv sau dacă trebuie ca această administrație să stabilească de asemenea lipsa bunei-credințe a acestei persoane impozabile.

Curtea a constatat mai întâi că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă și că aceasta este situația atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile (punctul 34). Dreptul de deducere este, așadar, legat de realizarea efectivă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii în cauză (punctul 35). În această privință, exercitarea dreptului de deducere nu include o taxă care este datorată exclusiv pentru că este menționată într-o factură (punctul 37). Buna sau rea-credință a persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului nu are incidență asupra aspectului dacă livrarea este efectuată, în sensul Directivei 77/388. Astfel, noțiunea de „livrare de bunuri” are un caracter obiectiv și trebuie interpretată independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile sau să țină seama de intenția unui alt operator decât persoana impozabilă respectivă, care intervine în același lanț de livrări (punctul 38).

Astfel, Curtea a declarat că, pentru a-i refuza persoanei impozabile destinatarul a unei facturi dreptul de deducere a TVA-ului menționat în această factură, este suficient ca administrația să

stabilească faptul că operațiunile cărora le corespunde această factură nu au fost realizate efectiv (dispozitivul).

[Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

O societate holding, al cărei obiect de activitate consta în administrarea participațiilor în cadrul mai multor filiale ale grupului, cărora le închiria un imobil, a efectuat cesiuni și achiziții de titluri în cadrul unei operațiuni de restructurare. TVA-ul care a grevat diversele cheltuieli aferente acestor operațiuni de restructurare a fost dedus integral. Această deducere a fost repusă în discuție de administrația fiscală pentru motivul că cheltuielile în temeiul cărora societatea solicita deducerea TVA-ului erau generate de operațiuni de capital care nu intrau în domeniul de aplicare al dreptului de deducere. Prin urmare, societatea a făcut obiectul unei decizii de rectificare a TVA-ului, pe care a contestat-o fără succes în primă instanță și în apel.

Sesizat cu un recurs, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), instanța de trimitere, solicită să se stabilească dacă închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale constituie o imixtiune în administrarea acesteia din urmă, care trebuie considerată o activitate economică, în sensul Directivei 77/388, care dă dreptul de deducere a TVA-ului aferent cheltuielilor suportate de societate în scopul achiziționării de participații în această filială și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce condiții.

Curtea a amintit mai întâi că, în ceea ce privește dreptul de deducere al unei societăți holding, atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, această imixtiune constituie o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în măsura în care aceasta implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă (punctele 29 și 30). Aceasta a subliniat de asemenea că exemplele de activități care constituie o imixtiune a societății holding în administrarea filialelor sale care figurează în jurisprudența sa nu constituie o enumerare exhaustivă (punctul 31).

După ce a constatat că singurele servicii pe care societatea holding le furnizase în speță filialelor pentru care a efectuat cheltuieli în vederea achiziționării titlurilor priveau închirierea unui imobil, utilizat de o filială operațională ca o nouă unitate de producție, și după ce a amintit marja de manevră lăsată statelor membre în ceea ce privește impozitarea operațiunilor de leasing și de închiriere (punctul 33), Curtea a statuat că închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale constituie o imixtiune în administrarea acesteia din urmă, care trebuie să fie considerată o activitate economică care dă dreptul de deducere a TVA-ului pentru cheltuielile suportate de societate în scopul achiziționării de titluri ale acestei filiale, cu condiția ca această prestare de servicii să aibă caracter permanent, să fie efectuată cu titlu oneros și să fie impozitată, ceea ce implică faptul ca această închiriere să nu fie scutită, și să existe o legătură directă între serviciul furnizat de prestator și contravaloarea primită de la beneficiar (punctul 35).

În ceea ce privește, mai precis, întinderea dreptului de deducere, Curtea a amintit că cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care astfel desfășoară o activitate economică trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie dedus integral (punctul 36). Totuși, acest drept nelimitat nu

se aplică în privința cheltuielilor legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care nu se implică decât în administrarea unora dintre acestea și care, în schimb, cu privire la celelalte, nu desfășoară nicio activitate economică. În acest caz, aceste cheltuieli trebuie considerate ca făcând parte numai parțial din cheltuielile sale generale, astfel încât TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedus decât proporțional cu cheltuielile care sunt inerente activității economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, urmând o metodă care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activității economice și activității neeconomice (punctul 37).

[Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

În această cauză, prima societate lansase o ofertă publică de cumpărare (OPC) privind totalitatea acțiunilor celeilalte societăți, efectuând, cu această ocazie, cheltuieli legate de prestările de servicii de consiliere și de alte servicii legate de achiziția preconizată. Totuși, întrucât această operațiune nu putuse fi realizată pe deplin, astfel încât prima societate nu putuse dobândi decât o parte din capitalul social al celei de a doua societăți (punctul 8), această primă societate solicitase deducerea TVA-ului achitat în amonte în legătură cu aceste cheltuieli, invocând faptul că intenția sa, după ce preluase controlul societății-țintă, era de a interveni în administrarea acesteia din urmă furnizându-i prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului. Întrucât administrația fiscală competentă refuzase deducerea TVA-ului în discuție, iar societatea care solicitase deducerea formulase o acțiune împotriva acestui refuz, aspectul dacă Directiva 77/388 permite deducerea atunci când există o intenție de a achiziționa totalitatea acțiunilor unei alte societăți, în vederea exercitării unei activități economice care constă în furnizarea către aceasta din urmă a unor prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului, a fost ridicat în fața Curții de instanța națională investită cu judecarea cauzei.

Curtea, începând prin a examina condițiile pentru obținerea calității de persoană impozabilă, a făcut trimitere în special la constatările din cauza Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14)¹⁴, insistând asupra cerinței imixtiunii directe sau indirecte în administrarea societății în care a avut loc dobândirea de participații pentru dreptul de deducere a TVA-ului (punctele 16 și 17). În continuare, Curtea a amintit că activitățile pregătitoare trebuie deja să fie imputate activităților economice și că, prin urmare, orice persoană care are intenția, confirmată de elemente obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică și care efectuează primele cheltuieli de investiții în acest scop trebuie considerată o persoană impozabilă (punctul 18). Curtea a dedus de aici că o societate care efectuează acte pregătitoare care se înscriu în cadrul unui proiect de achiziționare a unor acțiuni ale unei alte societăți, cu intenția de a desfășura o activitate economică ce constă în imixtiunea în administrarea acesteia din urmă prin furnizarea unor prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului, trebuie să fie considerată persoană impozabilă, în sensul Directivei 77/388.

Curtea a adăugat că, în temeiul Hotărârii INZO¹⁵, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit, chiar dacă, ulterior, activitatea economică avută în vedere nu a fost realizată și, prin

¹⁴ În această cauză s-a pronunțat [Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt \(C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496\)](#).

¹⁵ [Hotărârea din 29 februarie 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

urmă, nu a condus la operațiuni taxabile. În temeiul Hotărârii Midland Bank¹⁶ și al Hotărârii Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷, situația este aceeași și atunci când persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au dat drept de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa (punctul 25).

În plus, TVA-ul achitat nu poate fi dedus în integralitatea sa decât în ipoteza în care cheltuielile efectuate au, în principiu, cauza exclusivă în activitatea economică preconizată, și anume furnizarea în favoarea societății-țintă a prestațiilor de servicii de administrare supuse TVA-ului. În ipoteza în care aceste cheltuieli ar fi legate în parte și de o activitate scutită sau fără caracter economic, TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu ar putea fi dedus decât parțial (punctul 30).

În concluzie, Curtea a declarat că Directiva 77/388 conferă unei societăți care are intenția să achiziționeze totalitatea acțiunilor unei alte societăți, în vederea desfășurării unei activități economice care constă în a-i furniza acesteia din urmă prestații de servicii de administrare supuse TVA-ului, dreptul de a deduce, în integralitatea sa, TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor referitoare la prestații de servicii de consiliere efectuate în cadrul unei oferte publice de cumpărare, chiar dacă s-a dovedit că această activitate economică nu a fost realizată, cu condiția ca aceste cheltuieli să își aibă cauza exclusivă în activitatea economică preconizată (dispozitivul).

[Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

În această cauză, o societate financiară propunea finanțări destinate numai achiziționării de autovehicule din mărcile grupului de întreprinderi din care făcea parte societatea menționată. Astfel, aceasta oferea în special locațiunea cu opțiune de cumpărare a vehiculelor în discuție. Ea achiziționa vehiculul de la distribuitor și îl punea la dispoziția clientului, fără ca proprietatea asupra vehiculului să fi fost transferată clientului atât timp cât nu fuseseră efectuate toate plățile datorate în conformitate cu termenii contractului. Prețul plătit societății financiare pentru achiziționarea vehiculului nu conducea nicidecum la o marjă de profit. În schimb, în cadrul stabilirii ratei dobânzii referitoare la partea „finanțare” a operațiunii, societatea adăuga la cheltuielile proprii de finanțare o marjă pentru cheltuielile generale, o marjă de profit și provizioane pentru creanțe incerte. Din acest motiv, partea din rambursări corespunzătoare dobânzilor era inclusă în cifra de afaceri, spre deosebire de partea corespunzătoare rambursării prețului de achiziție al vehiculului.

În temeiul dreptului național în materie de TVA aplicabil operațiunilor de locațiune cu opțiune de cumpărare, contractele de locațiune cu opțiune de cumpărare, deși constituiau o singură operațiune comercială, cuprindeau mai multe prestații distincte, inclusiv, pe de o parte, punerea la dispoziție a unui vehicul (operațiune impozabilă) și, pe de altă parte, acordarea unui credit (operațiune scutită). În ceea ce privește TVA-ul achitat în amonte de societatea financiară pentru toate activitățile sale, o parte din acesta este aferentă în exclusivitate fie unor operațiuni impozabile, fie unor operațiuni scutite, iar cealaltă parte este aferentă unor operațiuni care se

¹⁶ [Hotărârea din 8 iunie 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [Hotărârea din 15 ianuarie 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

încadrează în ambele tipuri. Acest din urmă TVA era calificat drept „rezidual” și cuprindea cheltuieli generale aferente administrației zilnice.

Având în vedere statutul de operator parțial scutit al societății, părțile nu erau de acord cu privire la aspectul referitor la măsura în care societatea putea deduce TVA-ul rezidual menționat. Astfel, societatea în discuție propunea defalcarea TVA-ului rezidual între sectoarele sale de activitate în special în funcție de cifra de afaceri a fiecărui sector, excluzând din aceasta valoarea vehiculelor revândute. În continuare, pentru a cuantifica TVA-ul rezidual deductibil aferent fiecărui sector, aceasta propunea o metodă specială, bazată pe raportul dintre numărul de operațiuni impozabile și numărul total de operațiuni din sectorul menționat, acest număr corespunzând nu contractelor, ci plăților efectuate în cadrul acestor contracte. În schimb, administrația fiscală pleda în favoarea unei defalcări între operațiunile impozabile și operațiunile scutite în funcție de valoarea acestor operațiuni, cu excluderea valorii inițiale a vehiculului la momentul livrării sale, reducând astfel în mod semnificativ partea deductibilă a TVA-ului rezidual, dat fiind că această valoare era imputabilă în mare parte acordării finanțării (prestație scutită).

Sesizată cu o trimitere preliminară care provenea din acest litigiu, Curtea a examinat dacă articolul 168 și articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, pe de o parte, chiar în cazul în care cheltuielile generale aferente unor prestații de locațiune cu opțiune de cumpărare de bunuri mobile nu sunt repercutate în quantumul datorat de client pentru punerea la dispoziție a bunului respectiv, și anume partea impozabilă a operațiunii, ci în quantumul dobânzii datorat în temeiul părții „finanțare” a operațiunii, respectiv partea scutită a acesteia, aceste cheltuieli generale trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, un element constitutiv al prețului acestei puneri la dispoziție și, pe de altă parte, statele membre pot aplica o metodă de defalcare care nu ține seama de valoarea inițială a bunului respectiv în momentul livrării sale (punctul 27).

După ce a subliniat cerința unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă un drept de deducere, Curtea a arătat totuși că un drept de deducere este, cu toate acestea, admis chiar în absența unei legături directe și imediate, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează (punctul 42). În această privință, Curtea a constatat că persoana impozabilă decisese să nu includă cheltuielile respective în prețul operațiunilor impozabile, ci numai în prețul operațiunilor scutite. Totuși, în măsura în care aceste cheltuieli generale au fost efectiv realizate, cel puțin într-o anumită măsură, în vederea punerii la dispoziție de vehicule, care constituie o operațiune impozabilă, cheltuielile respective fac parte, ca atare, din elementele constitutive ale prețului acestei operațiuni, potrivit Curții (punctul 44).

Curtea, amintind că sfera de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului variază în funcție de utilizarea căreia îi sunt destinate bunurile și serviciile în cauză (punctul 46), a precizat că cheltuielile generale care privesc bunuri și servicii utilizate pentru a efectua atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere impun stabilirea unei prorate de deducere, în conformitate cu dispozițiile relevante din Directiva 2006/112. În această privință, întrucât regula generală care propune cifra de afaceri ca bază pentru calculul proratei respective poate face obiectul unor excepții care permit utilizarea unei alte metode sau a unei alte chei de repartizare decât cea bazată pe cifra de afaceri (punctul 51), Curtea a subliniat că această posibilitate impune o stabilire și mai exactă a proratei, chiar dacă nu trebuie neapărat să

fie cea mai exactă posibil (punctul 53). În acest cadru, Curtea a arătat că, având în vedere caracterul fundamental al dreptului de deducere, în cazul în care modalitățile de calcul al deducerii nu țin seama de o afectare reală și semnificativă a unei părți din cheltuielile generale către operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, astfel de modalități nu pot fi considerate ca reflectând în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea de bunuri și servicii cu utilizare mixtă care poate fi atribuită acestor operațiuni. În consecință, astfel de modalități nu sunt de natură să asigure o alocare mai precisă decât cea care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri (punctul 57).

Curtea a concluzionat de aici că, chiar în cazul în care cheltuielile generale aferente unor operațiuni de locațiune cu opțiune de cumpărare de bunuri mobile nu sunt repercutate în quantumul datorat de client pentru punerea la dispoziție a bunului respectiv, și anume în partea impozabilă a operațiunii, ci în quantumul dobânzii datorat în temeiul părții „finanțare” a operațiunii, respectiv în partea scutită a acesteia, aceste cheltuieli generale trebuie să fie totuși considerate, în scopuri de TVA, un element constitutiv al prețului acestei puneri la dispoziție și, pe de altă parte, statele membre nu pot aplica o metodă de defalcare ce nu ține seama de valoarea inițială a bunului respectiv în momentul livrării sale, din moment ce această metodă nu este de natură să garanteze o defalcare mai precisă decât cea care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri (dispozitivul).

1. Legătură directă și imediată

[Hotărârea din 30 mai 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Societatea X deținea 30 % din părțile sociale ale societății A și desfășura activități de conducere ale A în schimbul unei remunerații. În anul 1996, X și ceilalți acționari își vânduseră participația lor societății D și încetaseră activitățile de conducere ale acestei din urmă societăți în favoarea A. În raport cu această vânzare a participației, societății X îi fuseseră prestate mai multe servicii, cu menționarea TVA-ului pe facturi. X dedusese această taxă în declarațiile sale de TVA, considerând că cesiunea participației sale constituie un transfer al tuturor activelor și serviciilor și că cheltuielile pe care le efectuase în cadrul acestei operațiuni trebuiau să fie considerate ca făcând parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activității sale economice și erau, în consecință, deductibile în totalitate.

Instanța de trimitere solicitase Curții în esență să stabilească dacă cesiunea a 30 % din acțiunile unei societăți căreia cedentul îi prestează servicii supuse TVA-ului constituie un transfer al tuturor activelor sau serviciilor ori al unei părți a acestora în sensul Directivei 77/388. În cazul unui răspuns negativ, instanța menționată solicita să se stabilească dacă are vreo incidență faptul că ceilalți acționari transferă practic concomitent către aceeași persoană toate celelalte acțiuni ale societății respective și că acest transfer are o strânsă legătură cu activitățile de conducere efectuate în favoarea aceleiași societăți.

Mai întâi, Curtea a explicat că simpla achiziție, deținere și vânzare de părți sociale nu constituie, în sine, o activitate economică în sensul Directivei 77/388, întrucât simpla dobândire de participații financiare la alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate (punctul 36). În consecință, transferul acțiunilor unei societăți nu poate, indiferent de importanța participației, să fie asimilat

transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, decât dacă participația face parte dintr-o unitate independentă care permite exercitarea unei activități economice independente și dacă această activitate este continuată de către dobânditor. Or, o simplă cesiune a unor acțiuni care nu este însoțită de transferul activelor nu permite cesionarului să continue o activitate economică independentă în calitate de având-cauză al cedentului (punctul 38). În această privință, acționarii nu sunt proprietari ai activelor întreprinderii în care dețin participația, ci sunt proprietari ai participației și au, ca atare, un drept la dividende, precum și la comunicarea de informații și sunt implicați în adoptarea deciziilor importante pentru gestionarea întreprinderii. Astfel, Curtea a statuat că o participație de 30 % într-o societate nu reprezintă un drept asupra societății respective decât într-o măsură limitată (punctul 39) și că transferul a 30 % din acțiunile unei societăți nu poate să fie asimilat transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora în sensul Directivei 77/388 (punctul 40). Curtea a constatat de asemenea că fiecare operațiune trebuie apreciată în mod individual și independent (punctul 47).

În continuare, Curtea a amintit că dreptul de deducere există în cazul în care operațiunile efectuate în amonte au o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval care dau drept de deducere. În ipoteza diferită, trebuie să se examineze dacă cheltuielile efectuate pentru a achiziționa bunuri sau servicii în amonte fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activității economice a persoanei impozabile. În ambele cazuri, existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestațiilor în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (punctul 55).

Curtea a dedus de aici că cesiunea a 30 % din acțiunile unei societăți căreia cedentul îi prestează servicii supuse TVA-ului nu constituie un transfer al tuturor activelor sau serviciilor ori al unei părți a acestora în sensul Directivei 77/388, indiferent de faptul că ceilalți acționari transferă practic concomitent către aceeași persoană toate celelalte acțiuni ale societății respective și că acest transfer are o strânsă legătură cu activitățile de conducere efectuate în favoarea aceleiași societăți (dispozitivul).

[Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods era societatea-mamă a Arovit Holding A/S, care deținea Arovit Petfood. Înainte de 1 martie 2007, activitatea principală a C&D Foods era de a fi societatea-mamă a Arovit Holding. La această dată, ea a încheiat o convenție de administrare cu subfiliala sa Arovit Petfood, referitoare la furnizarea de prestări de servicii sub formă de servicii de administrare și informatice. O instituție de credit a preluat grupul Arovit în luna august a anului 2008 pentru suma de un euro, ca urmare a incapacității fostului proprietar al acestui grup de a rambursa un împrumut care îi fusese acordat. Instituția menționată încheiase, în perioada cuprinsă între luna decembrie 2008 și luna martie 2009, convenții de consultanță în contul C&D Foods pentru a pregăti cesiunea tuturor acțiunilor deținute la Arovit Petfood, în scopul de a nu mai fi creditor al acestui grup. Întrucât achitase cheltuieli aferente acestui proiect de cesiune, C&D Foods deduse TVA-ul aferent acestora. În lipsa unui potențial cumpărător, s-a pus capăt procedurii de cesiune în anul 2009.

Instanța de trimitere ridicase în fața Curții problema dreptului unei societăți de tip holding de a deduce TVA-ul care greva cheltuieli aferente unei cesiuni, preconizată, dar nerealizată, de acțiuni

ale unei subfiliale la care această societate holding furnizează prestări de servicii de administrare și informatice.

Curtea a arătat, în primul rând, că o societate al cărei unic obiect este dobândirea de participații în alte societăți, fără ca aceasta să se amestece direct sau indirect în administrarea acestor societăți, nu are nici drept de deducere, nici calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, întrucât simpla achiziție și deținere de acțiuni nu constituie, în sine, o activitate economică în sensul Directivei 2006/112 (punctul 30). Cu toate acestea, situația este diferită atunci când o participație financiară într-o altă societate este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societății în care a avut loc dobândirea de participații, fără a aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor în calitatea sa de acționar sau de asociat, în măsura în care o astfel de imixtiune implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului, precum prestarea de servicii administrative, contabile și informatice (punctul 32).

În al doilea rând, Curtea a statuat că, pentru ca o operațiune de cesiune de acțiuni să poată intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, trebuie ca această operațiune, în principiu, să își aibă cauza exclusivă directă în activitatea economică taxabilă a societății-mamă în cauză sau să constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a acestei activități. Aceasta este situația atunci când operațiunea menționată este efectuată în scopul alocării venitului din această cesiune în mod direct activității economice taxabile a societății-mamă în cauză sau activității economice desfășurate de grupul a cărui societate-mamă este (punctul 38). Astfel, Curtea a concluzionat că o operațiune de cesiune de acțiuni preconizată, dar nerealizată, precum cea în discuție în speță, care nu își poate găsi cauza exclusivă directă în activitatea economică taxabilă a societății în cauză sau care nu constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a acestei activități economice, nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (punctul 42 și dispozitivul).

[Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

În speță, o persoană juridică cu scop lucrativ se angajase să realizeze un traseu recreativ, în cadrul unei activități economice legate de turismul rural și recreativ, precum și să ofere publicului acces gratuit la acesta pentru o perioadă de cinci ani. Aceasta dedusese TVA-ul aferent achiziției sau producției anumitor bunuri de investiții în cadrul lucrărilor de realizare a traseului recreativ în discuție. Administrația fiscală, sesizată cu o cerere formulată de persoana juridică, având ca obiect restituirea valorii TVA-ului în cauză, apreciasse totuși că o astfel de restituire nu era justificată, având în vedere că nu se stabilise că bunurile și serviciile dobândite erau destinate a fi utilizate pentru o activitate supusă TVA-ului. Pe acest temei, administrația fiscală refuzase deducerea acestei valori.

În acest context, instanța de trimitere ridică problema existenței unei legături directe și imediate între cheltuielile privind lucrările realizate și activitățile economice avute în vedere de persoana în cauză, pentru motivul că traseul recreativ era destinat direct unei utilizări publice gratuite.

Curtea a amintit mai întâi că, în măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate în momentul dobândirii bunului, utilizează acest bun în scopul operațiunilor taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv (punctul 18). În această privință, pot fi dobândite bunuri și servicii de către o persoană care acționează în calitate de persoană impozabilă în vederea desfășurării unei activități economice, chiar dacă ele

nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică (punctul 19). Cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă. Acționând într-o astfel de calitate, persoana impozabilă are dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (punctul 20). Aspectul dacă persoana impozabilă a acționat ca atare în vederea desfășurării unei activități economice constituie o problemă de fapt care trebuie apreciată de instanța de trimitere (punctul 21). Cu toate acestea, Curtea a constatat că reiese din descrierea instanței de trimitere că traseul recreativ poate fi considerat ca fiind un mijloc de a atrage vizitatori pentru a le furniza bunuri și servicii (punctul 22). Aceasta indică faptul că persoana juridică în cauză achiziționase sau produsese bunurile de investiții în discuție cu intenția de a desfășura o activitate economică și, în consecință, acționase în calitate de persoană impozabilă (punctul 23).

În ceea ce privește existența unei legături directe și imediate, Curtea a amintit că un drept de deducere a TVA-ului există chiar și în lipsa unei astfel de legături, atunci când cheltuielile efectuate fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care aceasta le furnizează (punctele 27 și 28). Trebuie să se țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție și să se ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile (punctul 29).

Curtea a arătat că utilizarea imediată a bunurilor de investiții cu titlu gratuit nu repune în discuție existența unei legături directe și imediate, întrucât punerea la dispoziția publicului a traseului recreativ în discuție în litigiul principal nu intră sub incidența vreunei scutiri menționate de Directiva 2006/112, iar cheltuielile efectuate de persoana juridică în cauză pentru amenajarea acestui traseu pot fi legate de activitatea economică avută în vedere de aceasta (punctele 33-35).

[Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

În cadrul litigiului principal, o societate bulgară cumpărase mai multe terenuri într-un sat de vacanță pentru a construi imobile destinate ocupării sezoniere. Aceasta încheiase un contract cu comuna care deținea o autorizație de construire pentru reabilitarea unei stații de pompare a apelor uzate care deservea satul de vacanță menționat situat pe teritoriul său. Societatea care cumpărase terenuri comandase lucrări de construcție unei societăți terțe. Potrivit acestei prime societăți, exista o legătură între cheltuielile pentru reabilitarea stației de pompare și serviciile pe care aceasta trebuia să le livreze după construirea imobilelor autorizate pe terenurile sale.

Instanța de trimitere a solicitat în esență să se stabilească dacă o persoană impozabilă are dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru o prestare de servicii care constă în construirea sau în îmbunătățirea unui bun imobil aflat în proprietatea unui terț, în cazul în care acesta din urmă beneficiază cu titlu gratuit de rezultatul acestor servicii, iar acestea sunt utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de terț în cadrul activităților lor economice.

Curtea a amintit, în primul rând, că existența unei legături directe și imediate trebuie să fie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al operațiunilor în cauză (punctul 31). În cazul în

care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă au legătură cu operațiuni scutite sau nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte (punctul 30).

Astfel, în speță, trebuia să se stabilească dacă exista o legătură directă și imediată între, pe de o parte, serviciul de reabilitare a stației de pompare a apelor uzate și, pe de altă parte, o operațiune taxată efectuată în aval de societate sau activitatea economică a acestei societăți (punctul 32). Din împrejurările speței reieșea că, fără reabilitarea acestei stații de pompare, racordarea la aceasta a imobilelor pe care societatea intenționa să le construiască ar fi fost imposibilă. În lipsa unei asemenea reabilitări, societatea nu și-ar fi putut exercita activitatea economică (punctul 33). Faptul că comuna profită de asemenea de respectivul serviciu nu poate justifica refuzul dreptului de deducere dacă se stabilise existența unei asemenea legături directe și imediate (punctul 35).

Curtea a continuat, explicând că revine instanței de trimitere sarcina de a examina dacă serviciul de reabilitare se limitase la ceea ce era necesar pentru a asigura racordarea imobilelor construite de societate la stația de pompare a apelor uzate în discuție în litigiul principal sau dacă acesta depășise ceea ce era necesar în acest scop (punctul 37). În această privință, Curtea a arătat că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru o prestare de servicii care constă în construirea sau în îmbunătățirea unui bun imobil aflat în proprietatea unui terț în cazul în care acesta din urmă beneficiază cu titlu gratuit de rezultatul acestor servicii, iar acestea sunt utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de acest terț în cadrul activităților lor economice, în măsura în care respectivele servicii nu depășesc ceea ce este necesar pentru a permite persoanei impozabile menționate să efectueze operațiuni taxabile în aval, iar costul acestora este inclus în prețul acestor operațiuni (punctul 40 și dispozitivul). În cazul în care lucrările de construcție sau de îmbunătățire ar depăși nevoile generate numai de imobilele construite de persoana impozabilă, un drept de deducere nu ar trebui recunoscut decât pentru TVA-ul achitat în amonte aplicat părții cheltuielilor efectuate pentru construcție sau pentru îmbunătățirea în mod obiectiv necesară pentru a permite persoanei impozabile să efectueze operațiunile sale taxabile (punctul 39).

2. Incidența unei fraude asupra dreptului de deducere

[Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

În această cauză, în urma unui control fiscal, autoritățile fiscale bulgare constataseră lipsa de dovezi privind executarea livrărilor intracomunitare de grâu și de floarea-soarelui declarate de o societate bulgară ca fiind efectuate către o societate de drept românesc. Autoritățile fiscale efectuaseră verificări la doi furnizori ai reclamantei din litigiul principal, precum și la trei dintre furnizorii acestora. Întrucât aceste verificări nu au permis să se stabilească dacă acești trei din urmă furnizori livraseră în mod real mărfuri primilor doi furnizori, autoritățile fiscale bulgare deduseseră de aici că furnizorii reclamantei din litigiul principal nu dispuneau de cantitățile de mărfuri necesare pentru a efectua livrări destinate reclamantei din litigiul principal și au constatat inexistența unor livrări efective între societățile menționate și reclamanta din litigiul principal. În acest context, a fost adresată o întrebare preliminară cu privire la definiția noțiunii de „evaziune fiscală” și la limitele acesteia.

Mai întâi, Curtea a amintit că, în temeiul jurisprudenței sale constante cu privire la acest aspect – și anume în special Hotărârile Halifax și alții¹⁸, Kittel și Recolta Recycling¹⁹, precum și Mahagében și Dávid²⁰ –, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval (punctul 39).

În schimb, Curtea a statuat că nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrări, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (punctul 41).

În consecință, întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări (punctul 43).

[Hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Controlul fiscal la care fusese supusă societatea bulgară, reclamantă în litigiul principal în această cauză, determinase administrația fiscală bulgară să își pună întrebări cu privire la temeinicia deducerii TVA-ului operate cu privire la taxa menționată pe facturile a șapte dintre furnizorii acesteia. Astfel, pentru unii dintre furnizori înșiși sau pentru subcontractanții lor, informațiile care le fuseseră solicitate în cursul acestui control nu permisese stabilirea faptului că aceștia dispuneau de mijloacele necesare pentru a asigura prestarea serviciilor facturate. Considerând fie că realitatea executării operațiunilor de către unii subcontractanți nu era dovedită, fie că acestea nu fuseseră realizate de prestatorii menționați pe facturi, administrația fiscală emisese o decizie de rectificare care punea în discuție deductibilitatea TVA-ului care figura în facturile acestor șapte întreprinderi.

Referindu-se la Hotărârea Bonik²¹, Curtea a statuat, în primul rând, că numai împrejurarea că serviciul prestat reclamantei din litigiul principal nu ar fi fost prestat efectiv de furnizorul menționat pe facturi sau de subcontractantul acestuia, în special pentru că aceștia din urmă nu ar dispune de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, pentru că costurile pentru prestarea efectivă a serviciului nu ar fi fost înscrise în registrele lor contabile sau pentru că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit

¹⁸ [Hotărârea din 21 februarie 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Hotărârea din 6 iulie 2006 \(C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Hotărârea din 21 iunie 2012 \(C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Cu privire la această hotărâre, a se vedea de asemenea partea II, intitulată „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, și partea V, intitulată „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, din prezenta fișă.

²¹ [Hotărârea din 6 decembrie 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

inexactă, nu ar fi suficientă, prin ea însăși, să excludă dreptul de deducere (punctul 31). O astfel de excludere ar fi supusă condiției duble ca faptele să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice (punctul 32).

În al doilea rând, Curtea a soluționat aspectul procedural privind obligația instanței naționale de a constata din oficiu existența fraudei fiscale. În această privință, Curtea a arătat că, chiar dacă o normă de drept național ar califica fraudă fiscală drept infracțiune penală, iar această calificare ar reveni numai instanței penale, nu rezultă că o astfel de normă s-ar opune ca instanța însărcinată să aprecieze legalitatea unei decizii de rectificarea prin care se contestă deducerea TVA-ului operată de o persoană impozabilă să se poată întemeia pe elementele obiective prezentate de administrația fiscală pentru a stabili existența, în speță, a unei fraude, în condițiile în care, potrivit unei alte dispoziții a dreptului național, TVA-ul „facturat fără a fi datorat” nu poate fi dedus (punctul 38). Astfel, dreptul Uniunii impune autorităților și instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Pe de altă parte, chiar dacă dreptul Uniunii nu ar fi invocat de părți, instanța națională trebuie să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept al Uniunii atunci când, în temeiul dreptului național, instanțele naționale au obligația sau posibilitatea să le invoce în temeiul unei norme juridice naționale obligatorii (punctul 34).

[Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

În această cauză, reclamanta din litigiul principal, o întreprindere poloneză, efectuase mai multe achiziții de motorină pe care o utilizase în cadrul activității sale economice. În continuare, societatea menționată procedase la deducerea TVA-ului achitat pentru aceste achiziții de carburant. În urma unui control fiscal, administrația fiscală nu-i recunoscuse dreptul de deducere a acestui TVA pentru motivul că facturile referitoare la achizițiile de carburant menționate fuseseră emise de un operator inexistent. Constatarea referitoare la inexistența operatorului era întemeiată pe un ansamblu de elemente, printre care faptul că această societate nu era înregistrată în scopuri de TVA, nu depunea declarații fiscale și nu plătea taxe.

Mai întâi, în ceea ce privește eventuala existență a unei fraude, Curtea a amintit jurisprudența Bonik²² și Maks Pen²³, precizând în continuare că, atunci când condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 77/388 pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care făcea parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul (punctul 49).

²² [Hotărârea din 6 decembrie 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Hotărârea din 13 februarie 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

Potrivit Curții, este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (punctul 50).

III. Prorata de deducere

[Hotărârea din 16 februarie 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Faptele din această cauză au fost deja descrise mai sus, la rubrica II, „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”. Prin urmare, trebuie să se amintească aici numai că această cauză privește persoanele impozabile mixte și dreptul lor de a efectua o deducere a TVA-ului în amonte pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, calculând cuantumul deductibil, pentru sectoarele în care astfel de persoane impozabile nu efectuează decât operațiuni taxate, incluzând „subvenții” netaxate la numitorul fracției folosite la determinarea prorata de deducere.

Curtea, făcând referire la Hotărârea din 6 octombrie 2005 în cauza Comisia/Franța (C-243/03)²⁴, a amintit că, în ceea ce privește persoanele impozabile mixte, chiar dacă dreptul de deducere este calculat potrivit unei prorata determinate, bazată pe un raport cuprinzând la numărător valoarea totală, fără TVA, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatul (2) din Directiva 77/388, iar 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 să prevadă una dintre celelalte metode de determinare a dreptului de deducere enumerate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva menționată, și anume în special stabilirea unei prorata distincte pentru fiecare sector al activității sau efectuarea deducerii pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate determinată (punctul 38). În această privință, Curtea a precizat că subvențiile legate direct de prețul unui bun sau al unui serviciu sunt taxate în același fel ca acesta. În ceea ce privește alte subvenții decât cele legate direct de preț, statele membre le pot include la numitorul calculului prorata aplicabile atunci când o persoană impozabilă desfășoară atât operațiuni care dau dreptul la deducere, cât și operațiuni scutite (punctul 39).

Curtea a concluzionat că, dat fiind că persoana impozabilă din litigiul principal fusese autorizată să efectueze deducerea potrivit unei alte metode decât cea a prorata determinate pe baza utilizării reale a tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate determinată (punctul 40), întrucât activitățile sale desfășurate în sectoarele alimentației publice și divertismentului erau supuse TVA-ului, dreptul de deducere potrivit metodei utilizării reale privește totalitatea taxelor aferente operațiunilor efectuate în amonte (punctul 41). Prin urmare, potrivit Curții, Directiva 77/388 se opune ca un stat membru, atunci când autorizează persoane

²⁴ [Hotărârea din 6 octombrie 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

impozabile mixte să efectueze deducerea prevăzută de directiva menționată, pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, să calculeze cuantumul deductibil, pentru sectoarele în care astfel de persoane impozabile nu efectuează decât operațiuni taxate, incluzând „subvenții” netaxate la numitorul fracției folosite la determinarea proratai de deducere (punctul 43).

Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

În această cauză, persoana impozabilă, o societate de drept german, construisese un imobil care includea atât locuințe, cât și spații comerciale. După finalizarea acestui imobil, persoana impozabilă îl închiriasse, această locațiune fiind în parte scutită de TVA și în parte supusă acestei taxe. În declarația privind TVA-ul, persoana impozabilă procedase la o deducere parțială a taxei aferente intrărilor pentru imobil, calculând valoarea TVA-ului deductibil prin aplicarea unei prorata stabilite în funcție de raportul dintre cifra de afaceri aferentă închirierii spațiilor comerciale și cea aferentă celorlalte operațiuni de închiriere.

În urma unui control, administrația fiscală considerase că valoarea TVA-ului deductibil în amonte trebuia stabilită în funcție de raportul dintre suprafața spațiilor comerciale și cea a spațiilor cu destinație de locuință, determinând o revizuire în scădere a valorii TVA-ului deductibil, în detrimentul persoanei impozabile.

În cadrul acestui litigiu, instanța națională sesizase Curtea pentru a stabili dacă dispoziția din Directiva 77/388 care reglementează calculul proratai de deducere a TVA-ului permite statelor membre să prevadă în principal drept cheie de repartizare pentru calculul menționat al TVA-ului achitat în amonte pentru construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri.

Curtea a amintit mai întâi că, potrivit regulii generale stabilite de Directiva 77/388, calculul proratai implică faptul că deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită operațiunilor care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3) ale articolului 17 din directiva menționată (punctul 13). Cu toate acestea, o derogare de la această regulă permite statelor membre să prevadă una dintre celelalte metode de stabilire a dreptului de deducere, și anume stabilirea unei prorata distincte pentru fiecare sector de activitate ori deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă, sau chiar excluderea dreptului de deducere sub rezerva respectării anumitor condiții (punctul 15). În această privință, statele membre, în exercitarea puterilor care le sunt conferite prin această dispoziție, trebuie să respecte efectul util al regulii generale din Directiva 77/388, precum și principiile care stau la baza sistemului comun al TVA-ului, în special cel al neutralității fiscale și cel al proporționalității (punctul 16). O legislație națională care ar deroga în mod general de la această regulă ar repune în discuție obiectivul Directivei 77/388, potrivit căruia prorata de deducere trebuie calculată în același mod în toate statele membre (punctul 17). În acest cadru, statele membre au obligația de a stabili, în limitele respectării dreptului Uniunii, precum și a principiilor pe care se bazează sistemul comun al TVA-ului, metode și reguli de calculare a proratai de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În exercitarea acestei puteri, statele menționate sunt obligate să țină cont de finalitatea și de economia acestei directive (punctul 22).

Potrivit Curții, statele membre trebuie să se asigure de asemenea că prorata de deducere a TVA-ului achitat în amonte este calculată cât mai precis posibil (punctul 23). Prin urmare, Directiva 77/388 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, cum ar fi, printre altele, cea întemeiată pe suprafața în discuție în cauza principală, cu condiția ca metoda reținută să garanteze o stabilire a proratai de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai exactă decât cea care rezultă din aplicarea metodei cifrei de afaceri (punctul 24).

[Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Această cauză privește o instituție bancară care avea sediul în Franța și care deținea sucursale în state membre ale Uniunii și în state terțe. În cadrul unui control, administrația fiscală refuzase instituției respective, în calitate de persoană impozabilă, să ia în considerare cuantumul dobânzilor pentru împrumuturile acordate de sediul instituției bancare sucursalelor sale stabilite în afara teritoriului francez la numărătorul și la numitorul proratai de deducere.

Curtea, fiind sesizată de instanța națională cu patru întrebări cu privire la determinarea proratai de deducere a TVA-ului, a examinat mai întâi dacă Directiva 77/388 trebuie interpretată în sensul că, pentru determinarea menționată, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru poate să țină seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în alte state membre.

Curtea a constatat că, în măsura în care calculul proratai de deducere constituie un element al regimului deducerilor prevăzut în Directiva 77/388, modalitățile potrivit cărora trebuie efectuat acest calcul intră, împreună cu regimul deducerilor amintit, în domeniul de aplicare al legislației naționale în materie de TVA sub incidența căreia o activitate sau o operațiune trebuie să intre în scopul impozitării (punctul 30). Astfel, revine autorităților fiscale din fiecare stat membru sarcina de a stabili metoda de determinare a dreptului de deducere, acestea fiind autorizate de directiva menționată să prevadă determinarea unei proratai distincte pentru fiecare sector de activitate sau deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă sau chiar să prevadă excluderea dreptului de deducere în anumite condiții (punctul 31). În această privință, modul de restituire a TVA-ului, fie prin deducere, fie prin rambursare, este determinat doar în funcție de „locul de stabilire” al persoanei impozabile (punctul 32). Această noțiune nu privește numai sediul persoanei impozabile, ci și unitățile fixe (punctul 33). În măsura în care o unitate fixă situată într-un stat membru și sediul principal situat într-un alt stat membru constituie una și aceeași persoană impozabilă supusă la plata TVA-ului, rezultă de aici că o singură persoană impozabilă este supusă, în plus față de regimul aplicabil în statul în care se află sediul său, unui număr de regimuri de deducere naționale egal cu cel al statelor membre în care aceasta dispune de unități fixe (punctul 34).

Or, întrucât modalitățile de calcul al proratai constituie un element fundamental al regimului deducerilor, la calculul proratai aplicabile sediului principal al unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru nu se poate ține seama, fără a pune serios în discuție atât repartizarea rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, cât și rațiunea de a fi a proratai menționate, de cifra de afaceri realizată de toate unitățile fixe de care persoana impozabilă menționată dispune în celelalte state membre (punctul 35). Astfel, în primul rând, un

asemenea mod de calculare a proratai nu este de natură să garanteze o respectare mai bună a principiului neutralității TVA-ului în raport cu un sistem al unei proratae separate pentru fiecare stat membru în care este deținută o unitate fixă (punctul 37). În al doilea rând, valoarea proratai de deducere aplicabile ar fi denaturată (punctul 38). În al treilea rând, modul menționat de determinare a proratai de deducere este susceptibil să aducă atingere efectului util al Directivei 77/388 (punctul 39).

[Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt \(C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

În această cauză, două societăți holding procedaseră la deducerea integrală a TVA-ului aferent, pentru prima societate, achiziției de la un terț de capitaluri care serviseră la finanțarea dobândirii participațiilor în filialele sale și a activităților sale de prestări de servicii și, pentru a doua societate, cheltuielilor de emisiune legate de o majorare a capitalului său. Pentru prima societate, administrația fiscală nu admisesse deducerea decât parțial, întrucât simpla deținere de titluri de participare în filiale nu dădea, în opinia sa, naștere dreptului la deducere. În ceea ce privește a doua societate, administrația fiscală refuzase de asemenea deducerea TVA-ului achitat în amonte.

Instanța națională sesizată cu litigiul în speță adresase Curții o întrebare privind situația în care deducerea TVA-ului achitat în amonte este admisă numai în măsura în care cheltuielile efectuate de persoana impozabilă pot fi imputate doar parțial activității sale economice. Mai precis, instanța națională menționată ridică problema modalităților de calcul potrivit cărora TVA-ul astfel achitat în amonte de o societate holding pentru achiziția de capital destinat cumpărării de titluri de participare în filiale trebuia să fie repartizat între activitățile economice și activitățile neeconomice ale societății menționate.

Curtea a amintit mai întâi că nu are dreptul de deducere potrivit Directivei 77/388 o societate holding al cărei unic obiect îl constituie dobândirea de participații în alte întreprinderi, fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acesteia în administrarea acestor întreprinderi (punctul 18). Cu toate acestea, cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, din acest motiv, desfășoară o activitate economică, trebuie considerate ca fiind afectate activității economice a acestei societăți, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli dă naștere dreptului de deducere integrală (punctul 25).

În continuare, Curtea a precizat că, în ceea ce privește regimul de deducere a proratai TVA-ului, acesta nu vizează decât cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate de o persoană impozabilă pentru a realiza atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere (punctul 26). Acest regim se referă la TVA-ul aferent intrărilor, corespunzător cheltuielilor efectuate exclusiv în legătură cu operațiuni economice. În schimb, stabilirea metodelor și a criteriilor de repartizare a valorii TVA-ului plătit în amonte între activități economice și activități neeconomice ține de puterea de apreciere a statelor membre (punctul 27). Dat fiind că societățile holding în discuție erau persoane impozabile în scopuri de TVA pentru activitatea economică pe care o constituiau prestațiile pe care le furnizau cu titlu oneros tuturor filialelor lor, TVA-ul achitat pentru cheltuielile de achiziție a acestor servicii ar trebui să fie considerat drept cheltuieli generale și

dedus integral, mai puțin atunci când unele operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui să opereze decât potrivit modalităților proratei (punctul 28).

[Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)

În această cauză, persoana impozabilă, o societate civilă imobiliară de drept german, efectuase, pe un teren care îi aparținea, lucrări de demolare a unei clădiri vechi și de construire a unui imobil cu spații de locuit și cu spații comerciale. Această clădire cuprindea șase spații de locuit și comerciale și zece locuri de parcare subterane. Unele dintre aceste unități și locuri de parcare fuseseră închiriate.

Persoana impozabilă calculase dreptul său de deducere cu privire la TVA-ul achitat pentru lucrările de demolare și de construcție prin aplicarea unei chei de repartizare bazate pe raportul dintre cifra de afaceri generată de activitatea de închiriere a spațiilor comerciale sau a locurilor de parcare aferente acestora, supusă TVA-ului, și cea rezultată din celelalte operațiuni de închiriere, scutite de TVA. Cu toate acestea, unele părți ale clădirii, cu privire la care se prevăzuse inițial să fie destinate realizării unor operațiuni supuse TVA-ului, fuseseră, în cele din urmă, închiriate cu scutire de TVA. Apreciind că deducerea TVA-ului ar trebui să se facă potrivit unei chei de repartizare mai exacte decât cea bazată pe cifra de afaceri, și anume o cheie de repartizare în funcție de suprafață, administrația fiscală germană o aplicase pe aceasta din urmă pentru a reduce procentul de deducere acordat persoanei impozabile.

Acest diferend a determinat instanța națională să solicite Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă, în ipoteza în care un imobil este utilizat, în aval, pentru realizarea unor operațiuni care dau drept de deducere și a altora care nu dau drept de deducere, statele membre trebuie să prevadă că bunurile și serviciile utilizate în amonte pentru construirea sau pentru achiziția acestui imobil sunt, în primul rând, afectate în mod exclusiv pentru unul sau pentru altul dintre aceste tipuri de operațiuni, pentru ca, în al doilea rând, numai dreptul de deducere datorat pentru acele bunuri și servicii care nu pot fi astfel afectate să fie stabilit prin aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri sau, cu condiția ca această metodă să garanteze o stabilire mai precisă a proratei de deducere, în funcție de suprafață. În plus, instanța de trimitere solicitase să se stabilească dacă răspunsul pe care Curtea îl va da la această întrebare se aplică și bunurilor, și serviciilor la care se recurge pentru utilizarea, pentru conservarea sau pentru întreținerea unui imobil de folosință mixtă.

Curtea, constatând că statele membre trebuie, în principiu, să prevadă că persoanele impozabile, pentru a stabili cuantumul dreptului lor de deducere, trebuie mai întâi să utilizeze bunurile și serviciile achiziționate în amonte pentru diferite operațiuni efectuate în aval pentru a căror realizare acestea au fost destinate, a precizat ulterior că autorităților competente ale acestor state le revine sarcina să aplice, pentru aceste bunuri sau servicii, regimul de deducere corespunzător afectării lor, considerându-se, în ceea ce privește bunurile și serviciile care nu privesc un tip unic de operațiune, că trebuie să se aplice regimul proratei prevăzut de Directiva 77/388 (punctul 26).

În această privință, Curtea a explicat că o reglementare națională poate permite persoanelor impozabile să nu efectueze afectarea acestor bunuri și servicii, independent de destinația care li se va acorda, atunci când bunurile și serviciile menționate privesc achiziționarea sau construirea unui imobil de folosință mixtă și când această afectare este, în practică, dificil de realizat (punctul 28). În schimb, dacă afectarea menționată este ușor de realizat în practică, statul membru nu poate să prevadă că persoanele impozabile sunt exceptate de la afectarea bunurilor și serviciilor unor operațiuni diferite realizate în aval prin intermediul acestui imobil (punctul 30).

În ceea ce privește calcularea deducerii, Curtea a amintit, în ceea ce privește bunurile și serviciile destinate atât operațiunilor care dau drept de deducere, cât și operațiunilor care nu dau drept de deducere, că acest quantum este, în principiu, calculat pe baza unei prorate determinate, pentru ansamblul operațiunilor efectuate de persoana impozabilă (punctul 31). Cu toate acestea, statele membre pot prevedea o altă metodă de calcul, cu condiția să garanteze o stabilire a proratai de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai exactă decât cea care rezultă din aplicarea primei metode (punctul 32).

Curtea a declarat că statele membre nu sunt obligate să prevadă ca bunurile și serviciile utilizate în amonte pentru construirea, achiziționarea, utilizarea, conservarea sau întreținerea acestui imobil să fie, în primul rând, afectate acestor diferite operațiuni, atunci când o astfel de afectare este dificil realizabilă, pentru ca, în al doilea rând, numai dreptul de deducere datorat pentru aceste bunuri și servicii utilizate atât pentru anumite operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru alte operațiuni care nu dau drept de deducere să fie determinat prin aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri sau, cu condiția ca această metodă să garanteze o stabilire mai exactă a proratai de deducere, în funcție de suprafață (punctul 36).

IV. Restricții privind dreptul de deducere

Noțiunea de restricții, în sensul prezentei părți, trebuie înțeleasă mai larg decât restricțiile prevăzute la articolul 176 din Directiva 2006/112. Astfel, este vorba mai degrabă despre limitele dreptului de deducere.

În această privință, vor fi prezentate trei hotărâri, și anume Hotărârea Maks Pen²⁵, Hotărârea Gemeente Woerden²⁶ și Hotărârea Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷.

[Hotărârea din 13 februarie 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

În această hotărâre, Curtea a arătat că opțiunea, prevăzută pentru statele membre la articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112, în temeiul căreia acestea pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a

²⁵ [Hotărârea din 13 februarie 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). A se vedea de asemenea, în partea II din prezenta fișă, intitulată „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, rubrica „2. Incidența unei fraude asupra dreptului de deducere”.

²⁶ [Hotărârea din 22 iunie 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Hotărârea din 14 septembrie 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). A se vedea de asemenea, în partea II din prezenta fișă, intitulată „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, rubrica „1. Legătură directă și imediată”.

preveni fraudă, nu poate, astfel cum stabilește al doilea paragraf al aceluiași articol, să fie utilizată pentru a impune obligații suplimentare față de cele stabilite în directiva menționată (punctul 42). Astfel, potrivit Curții, o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a anumitor cerințe de natură contabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului serviciilor prestate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de articolul 226 din Directiva 2006/112 (punctul 47). În această privință, Curtea a declarat că Directiva 2006/112 se opune unei dispoziții naționale conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă (punctul 48 și dispozitiv 3).

[Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

În această cauză, o comună, situată în Țările de Jos, calificată drept persoană impozabilă în sensul Directivei 2006/112, comandase construirea unor clădiri și le vânduse la un preț inferior costurilor de construcție unui cumpărător care cedase cu titlu gratuit folosința unei părți din clădirile în cauză unui terț. Celelalte părți fuseseră închiriate cu titlu oneros diferitor locatari. Instanța de trimitere solicitase să se stabilească dacă, într-o asemenea situație, persoana impozabilă are dreptul de a deduce integral TVA-ul care i-a fost facturat pentru construcția clădirilor sau numai o parte, proporțional cu părțile clădirii pe care cumpărătorul le utilizează în scopuri economice, și anume închirierea cu titlu oneros.

În această privință, Curtea a observat că Directiva 2006/112 nu supune dreptul de deducere unei condiții legate de utilizarea bunurilor sau serviciilor în discuție de către persoana care primește de la persoana impozabilă aceste bunuri sau servicii, deoarece aceasta ar presupune ca orice operațiune efectuată de o persoană impozabilă cu un cumpărător sau cu un beneficiar care nu desfășoară activitate economică, precum particularii, să limiteze dreptul de deducere al persoanei impozabile (punctul 36).

În plus, potrivit Curții, o condiție potrivit căreia utilizarea bunurilor sau serviciilor în cauză de către cumpărătorul sau de către beneficiarul acestora ar determina dreptul de deducere al furnizorului ar avea drept consecință faptul că dreptul de deducere al persoanei impozabile ar depinde de acțiunea ulterioară a cumpărătorului sau a beneficiarului, care ar avea întotdeauna dreptul să modifice utilizarea bunului pe termen scurt sau pe termen lung (punctul 37).

Curtea a statuat că rezultatul operațiunii economice este lipsit de relevanță în raport cu dreptul de deducere, cu condiția ca și activitatea să fie supusă TVA-ului, și, în consecință, persoana impozabilă în cauză are dreptul de deducere integrală a TVA-ului achitat pentru construirea acestei clădiri, iar nu numai de deducere parțială a acestei taxe, proporțional cu părțile clădirii respective pe care cumpărătorul acesteia le utilizează în scopuri economice (punctele 40 și 42).

[Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Această cauză privește în principal condiția existenței unei legături directe și imediate²⁸.

În ceea ce privește restricțiile în sensul articolului 176 din Directiva 2006/112, Curtea a statuat în această hotărâre că, chiar dacă dispoziția de drept bulgar în cauză ar prevedea o excludere de la dreptul de deducere care exista la data aderării Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană, acest articol nu permite menținerea unor astfel de excluderi decât în măsura în care acestea nu prevăd excluderi generale de la regimul de deducere instituit prin Directiva 2006/112 și în special prin articolul 168 din aceasta. Trebuie amintit că, în temeiul dispoziției menționate din dreptul bulgar, dreptul de deducere a TVA-ului nu exista dacă bunurile sau serviciile erau destinate unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit sau altor activități decât activitățile economice ale persoanei impozabile (punctul 21).

V. Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere

[Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid \(C-80/11, EU:C:2012:373\)](#)

Această cauză, deja amintită anterior, conține și aspecte privind normele care reglementează exercitarea dreptului menționat²⁹.

În această privință, Curtea a statuat, printre altele, în această hotărâre că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (punctul 61).

Potrivit Curții, deși nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea acestuia la o fraudă fiscală, posibilitatea prevăzută la articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 nu poate fi utilizată, potrivit celui de al doilea paragraf al articolului menționat, pentru a impune obligații de facturare suplimentare celor stabilite în capitolul 3, intitulat „Facturare”, din titlul XI, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, din directiva menționată și, în special, în articolul 226 din aceasta (punctul 56).

²⁸ A se vedea de asemenea partea II din prezenta fișă, intitulată „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, rubrica „1. Legătură directă și imediată”.

²⁹ A se vedea de asemenea partea II din prezenta fișă, intitulată „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”.

Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude (punctul 62), aceste autorități neputând transfera persoanelor impozabile propriile atribuții de control.

Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Această cauză se înscrie în cadrul regimului de taxare inversă³⁰. În această cauză, s-a pus problema dacă, în conformitate cu dreptul Uniunii, societatea reclamantă în litigiul principal, beneficiara unor servicii, ar fi putut fi lipsită de dreptul de deducere a TVA-ului pe care l-a plătit în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, chiar și în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului menționat.

Curtea, pe de o parte, a amintit că, pe baza regimului de taxare inversă, nu se efectuează nicio plată de TVA între prestatorul și beneficiarul unor servicii, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul aferent intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă astfel încât nicio sumă să nu fie datorată administrației fiscale (punctul 29).

În ceea ce privește, pe de altă parte, normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului enumerate la articolul 178 din Directiva 2006/112, Curtea a statuat că sunt aplicabile numai cele care figurează la litera (f) a acestui articol în cazul în care este vorba despre o procedură de taxare inversă reglementată la articolul 199 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată (punctul 32).

În această privință, o persoană impozabilă, care trebuie să plătească, în calitate de destinatar al serviciilor, TVA-ul aferent acestora, nu este obligată să dețină o factură întocmită conform condițiilor de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru a-și putea exercita dreptul de deducere și trebuie numai să îndeplinească formalitățile stabilite de statul membru respectiv în exercitarea opțiunii care îi este oferită de articolul 178 litera (f) menționat (punctul 33). Amploarea formalităților astfel stabilite de statul membru în cauză care trebuie respectate de persoana impozabilă pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a TVA-ului nu poate depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă și a asigura colectarea TVA-ului (punctul 34).

Astfel, Curtea a amintit că, în cadrul regimului de taxare inversă, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (punctul 35).

Cu toate acestea, în litigiul principal, Curtea a constatat că, pe lângă faptul că factura în litigiu nu îndeplinea cerințele de formă prevăzute de legislația națională, nu a fost respectată nici o condiție de fond a regimului de taxare inversă. Astfel, întrucât TVA-ul achitat de reclamanta din litigiul principal prestatorului de servicii nu era datorat, iar această plată nu respecta o cerință de

³⁰ A se vedea, pentru cadrul factual, partea II din prezenta fișă, intitulată „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”.

fond a regimului de taxare inversă, cea dintâi nu poate invoca un drept de deducere a acestui TVA (punctul 40).

[Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

În această cauză, administrația fiscală germană refuzase reclamantei din litigiul principal, o societate de comerț angro cu materiale textile, să deducă TVA-ul achitat în amonte de aceasta, pentru anii în care au fost întocmite facturile deținute de aceasta din urmă, pentru motivul că aceste facturi, în versiunea lor originală, nu îndeplineau cerințele impuse de legislația fiscală națională. În temeiul reglementării menționate, rectificarea unei facturi care vizează un detaliu obligatoriu, și anume codul de identificare în scopuri de TVA, nu producea efecte retroactive, astfel încât dreptul de deducere a acestei taxe, exercitat pe baza facturii rectificate, privea anul în care această factură fost rectificată, iar nu anul în care a fost întocmită inițial.

Astfel, deconturile privind comisioanele emise de această întreprindere în relația cu agenții săi comerciali, precum și facturile unui creator de publicitate pentru anii 2009-2011 nu conțineau codul fiscal sau numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului lor, această situație fiind rectificată în anul 2013, în cursul unui control la fața locului realizat de administrația fiscală.

În pofida acestor rectificări, administrația fiscală emisese decizii de impunere rectificative pentru anii 2008-2011 prin care redusese, pe baza constatărilor efectuate în cadrul controalelor la fața locului, sumele aferente TVA-ului pe care reclamanta era autorizată să le deducă pentru motivul că condițiile privind această deducere nu ar fi fost îndeplinite în anii respectivi, ci abia la data rectificării facturilor, mai exact în cursul anului 2013.

În consecință, în această cauză, Curtea a trebuit să soluționeze problema efectului în timp al rectificării facturilor eronate asupra exercitării dreptului de deducere a TVA-ului.

În această privință, Curtea a amintit, în primul rând, că din articolul 179 primul paragraf din Directiva 2006/112 rezultă că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie, în principiu, să fie exercitat în cadrul perioadei pentru care, pe de o parte, acest drept a apărut și, pe de altă parte, persoana impozabilă este în posesia unei facturi (punctul 35). În al doilea rând, Curtea a amintit de asemenea că dreptul de deducere a TVA-ului face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat și că acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Cu toate acestea, potrivit Curții, o reglementare națională care prevede aplicarea de dobânzi de întârziere la valoarea TVA-ului pe care îl consideră datorat anterior rectificării facturii întocmite inițial impune o sarcină fiscală ce rezultă din TVA-ul acestor activități economice cărora sistemul comun al TVA-ului le garantează însă neutralitatea acestei taxe (punctul 37).

În continuare, Curtea a observat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. Or, deținerea unei facturi care conține detaliile prevăzute la articolul 226 din Directiva 2006/112 constituie o condiție de formă, iar nu o condiție de fond a dreptului de deducere a TVA-ului (punctul 38).

În consecință, Curtea a statuat că mai multe dispoziții ale Directivei 2006/112, în special cele privind normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere, se opun unei astfel de reglementări naționale (punctul 43).

[Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

În această cauză, o societate cu sediul în Portugalia, reclamanta din litigiul principal, contestase refuzul Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia) de a admite deducerea TVA-ului achitat în amonte de reclamanta din litigiul principal în calitate de destinatar al unor servicii juridice prestate de un cabinet de avocatură, pentru motivul că facturile emise de acest cabinet nu îndeplineau cerințele de formă prevăzute de legislația națională. Întrebarea adresată de instanța de trimitere privea, în primul rând, anumite detalii, precum volumul și natura serviciilor prestate, și data prestării serviciilor, care trebuiau menționate în mod obligatoriu pe facturi, și, în al doilea rând, dreptul administrației fiscale de a refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că facturile nu conțineau mențiunile respective.

Curtea, mai întâi, după ce a recunoscut că facturile care cuprindeau doar detaliul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” nu erau conforme *a priori* cerințelor prevăzute la articolul 226 punctul 6 din Directiva 2006/112 și că facturile care conțineau doar detaliul „servicii juridice prestate până în prezent” nu erau *a priori* conforme nici cerințelor prevăzute la punctul 6 menționat, nici celor prevăzute la punctul 7 al articolului menționat, a solicitat instanței de trimitere să verifice dacă documentele anexe prezentate de reclamanta din litigiul principal cuprind o descriere mai detaliată a serviciilor juridice în discuție în litigiul principal și dacă, în temeiul articolului 219 din aceeași directivă, pot fi asimilate unei facturi ca documente care modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc (punctul 35).

În continuare, Curtea a statuat că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva 2006/112 în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (punctul 43). Astfel, potrivit Curții, administrația fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși, ci trebuie să țină cont și de informațiile complementare furnizate de persoana impozabilă (punctul 44).

[Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

În sfârșit, în această cauză, în urma unui control fiscal care a avut loc în cursul anului 2011, administrația fiscală portugheză efectuase rectificări de TVA privind livrări de bunuri care au avut loc între luna februarie a anului 2008 și luna mai a anului 2010 pentru care societatea reclamantă în litigiul principal aplicase în mod greșit cota de TVA redusă în loc de cota normală. Această societate efectuase atunci o regularizare a TVA-ului, achitând TVA-ul stabilit suplimentar, și solicitase rambursarea acestuia de către partenerul său comercial, plătitor de TVA, adresându-i note de debit. Acest partener comercial, care primise bunurile vândute de reclamanta din litigiul principal, refuzase să plătească acest TVA stabilit suplimentar în special

pentru motivul că nu putea să efectueze deducerea acestuia, întrucât termenul de patru ani prevăzut de legislația națională expirase, și că acesta nu avea obligația de a suporta consecințele unei erori pentru care reclamanta din litigiul principal era singura răspunzătoare.

În această privință, Curtea a statuat că o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea TVA-ului chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă, sub rezerva totuși a respectării condițiilor și a modalităților stabilite prin reglementările naționale (punctul 35).

Curtea a amintit că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului în amonte, determinându-l să piardă dreptul de deducere a TVA-ului, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva 2006/112, în măsura în care acest termen respectă principiile echivalenței și efectivității (punctul 37).

Potrivit Curții, partenerul comercial al reclamantei din litigiul principal a fost în imposibilitatea obiectivă de a exercita dreptul său de deducere înainte de regularizarea TVA-ului efectuată de aceasta din urmă, întrucât nu a dispus anterior de documentele de rectificare a facturilor inițiale și nici nu a știut că era datorat TVA-ul stabilit suplimentar (punctul 42).

Astfel, doar ca urmare a acestei regularizări condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA-ului au fost întrunite, iar partenerul comercial a putut, așadar, să ceară să fie scutit de TVA-ul datorat sau achitat în conformitate cu Directiva 2006/112 și cu principiul neutralității fiscale. În consecință, întrucât partenerul comercial menționat nu a făcut dovada unei lipse de diligență înainte de primirea notelor de debit și în absența unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase cu reclamanta din litigiul principal, un termen care ar fi început să curgă de la data de emisie a facturilor inițiale și care, pentru anumite operațiuni, ar fi expirat înaintea acestei regularizări nu se putea opune în mod valabil exercitării dreptului de deducere a TVA-ului (punctul 43).

VI. Regularizarea deducerilor

[Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

În această cauză, societatea pârâtă din litigiul principal dobândise un bun imobil și optase pentru taxarea acestei livrări, astfel cum procedase anterior furnizorul bunului imobil respectiv atunci când îl achiziționase. În continuare, această societate închiriasse bunul respectiv, această operațiune fiind scutită de TVA, iar ulterior îl vânduse, această livrare fiind de asemenea scutită de TVA. Considerând că livrarea efectuată către societatea pârâtă în litigiul principal nu îndeplinea condițiile dispozițiilor naționale și că, în consecință, această livrare ar fi trebuit să fie scutită de TVA, autoritatea fiscală neerlandeză i-a impus societății menționate o rectificare într-un quantum corespunzător sumei datorate ca urmare a regularizării deducerii TVA-ului efectuate de furnizor cu ocazia achiziționării de către acesta a bunului imobil livrat ulterior de acesta celei dintâi.

Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), sesizată cu acest litigiu, solicitase Curții să stabilească dacă o recuperare a sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului se poate efectua de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere.

În această privință, Curtea a amintit că mecanismul de regularizare face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului (punctul 33). Astfel, regulile regularizării deducerilor urmăresc să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei astfel de taxe. Obiectivul este de a stabili un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (punctul 34).

Curtea a arătat că recuperarea sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului nu se poate efectua de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere (punctul 47 și dispozitivul). O interpretare contrară ar fi, potrivit Curții, incompatibilă cu obiectivele urmărite în materia regularizării deducerilor. În acest context, posibilitatea de a prevedea ca o altă persoană decât persoana impozabilă să fie obligată să răspundă în solidar pentru plata taxei nu poate fi interpretată în sensul că permite impunerea unei obligații fiscale autonome în sarcina acestei persoane (punctul 39). Pe de altă parte, în caz de livrări succesive ale unui bun imobil, împrejurarea că una dintre persoanele impozabile în cauză nu s-a conformat, la momentul livrării la care a luat parte, procedurilor de exercitare a dreptului de opțiune pentru taxare nu poate avea drept consecință obligarea acestei persoane impozabile la achitarea creanței fiscale datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului efectuate de o altă persoană impozabilă în legătură cu una dintre livrările de care această primă persoană impozabilă este străină (punctul 40).

[Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

În această cauză, instanța de trimitere a solicitat Curții, printre altele, să se stabilească dacă principiul securității juridice se opune unei practici administrative a organelor fiscale naționale care constă în revocarea unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, TVA-ul respectiv și majorări de întârziere.

Curtea a declarat că principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a autorităților fiscale române care constă în revocarea, într-un termen de decădere, a unei astfel de decizii.

Desigur, principiul securității juridice impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (punctul 46). Cu toate acestea, o reglementare națională care permite, prin excepție, reverificarea, într-un termen de prescripție, a unei anumite perioade dacă apar

³¹ A se vedea, cu privire la cadrul factual, partea V din prezenta fișă, intitulată „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”.

date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora respectă principiul securității juridice (punctele 47 și 48).

În ceea ce privește majorările de întârziere, Curtea a statuat că, în lipsa unei armonizări a legislației Uniunii în domeniul sancțiunilor aplicabile în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de un regim instituit prin această legislație, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și, în consecință, cu respectarea principiului proporționalității (punctele 50 și 51 și dispozitiv 2).

[Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)³²

În această hotărâre, instanța de trimitere solicitase în esență, în legătură cu o regularizare a deducerilor de TVA, să se stabilească dacă Directiva 77/388 trebuie interpretată în sensul că se opune unei astfel de regularizări a deducerilor pentru bunurile sau serviciile prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din directiva menționată, în urma modificării, intervenite în perioada de regularizare considerată, a cheii de repartizare a TVA-ului utilizate pentru calcularea acestor deduceri. Aceasta solicitase de asemenea să se stabilească dacă principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun unei legislații naționale care nu prevede în mod expres o regularizare, în sensul articolului 20 din Directiva 77/388, a taxei achitate în amonte, ca urmare a modificării cheii de repartizare a TVA-ului utilizate pentru calculul anumitor deduceri, nici nu prevede un regim tranzitoriu.

Curtea a statuat că Directiva 77/388 impune efectuarea regularizării deducerilor TVA-ului pentru bunurile sau serviciile prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din directiva menționată, ca urmare a adoptării, intervenite în perioada de regularizare considerată, a unei chei de repartizare a acestei taxe utilizate pentru calcularea acestor deduceri care derogă de la metoda de stabilire a dreptului de deducere prevăzută de aceeași directivă (punctul 47 și dispozitiv 2). Astfel, deducerile inițiale trebuie să fie regularizate atunci când, după întocmirea declarației care a dat dreptul la deducere, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus (punctul 38). Or, cheia de repartizare și, prin urmare, metoda de calculare a sumei de dedus aplicate constituie factori utilizați la stabilirea sumei de dedus (punctul 42).

Curtea a arătat de asemenea că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații naționale care nu prevede în mod expres o regularizare a taxei achitate în amonte, ca urmare a modificării cheii de repartizare a TVA-ului utilizate pentru calculul anumitor deduceri, nici nu prevede un regim tranzitoriu, chiar dacă repartizarea taxei achitate în amonte efectuată de persoana impozabilă potrivit cheii de repartizare aplicabile înainte de această modificare fusese recunoscută, în general, ca fiind rezonabilă de către instanța supremă (punctul 65 și dispozitiv 3).

³² A se vedea, cu privire la cadrul factual, partea III din prezenta fișă, intitulată „Prorata de deducere”.

Potrivit Curții, rezultă că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu pot fi interpretate în sensul că, pentru ca o regularizare a dreptului de deducere să poată fi impusă în caz de modificare a metodei de calculare a acestui drept, caracterul obligatoriu al acestei regularizări trebuie să fi fost prevăzut în mod expres în legislația națională în temeiul căreia s-a efectuat această modificare (punctul 54). Cu toate acestea, în situații particulare în care principiile menționate o cer, se poate impune introducerea unui astfel de regim adaptat circumstanțelor (punctul 57). Astfel, un legiuitor național poate încălca principiile menționate atunci când adoptă, în mod neașteptat și imprevizibil, o lege nouă care suprimă un drept de care beneficiau până la momentul respectiv persoanele impozabile, fără să le lase acestora din urmă timpul necesar pentru a se adapta, și aceasta chiar dacă obiectul urmărit nu o cerea (punctul 58). Acest lucru se impune în special atunci când persoanele impozabile trebuie să dispună de o perioadă de adaptare atunci când suprimarea dreptului de care beneficiau până la momentul respectiv îi obligă să efectueze ajustări economice corespunzătoare (punctul 59).

Astfel, Curtea a statuat că o modificare a metodei de calcul nu are ca efect suprimarea dreptului de deducere de care dispun persoanele impozabile, ci adaptarea întinderii acestuia (punctul 61). Pe de altă parte, Curtea a constatat că o astfel de modificare nu implică, în principiu, ca atare, ca persoanele impozabile să efectueze ajustări economice corespunzătoare și, prin urmare, un timp de adaptare nu apare ca fiind strict necesar (punctul 62).

VII. Rambursări

Dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede Directiva 2008/9/CE³³, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva 2006/112, de a deduce TVA-ul achitat în amonte în propriul stat membru. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii.

[Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

În această cauză, administrația fiscală națională refuzase rambursarea TVA-ului plătit de pârâtă în cursul anului 1999. Cererea de rambursare aferentă fusese depusă la 27 iulie 2000. Administrația fiscală își motivase refuzul prin tardivitatea cererii, care ar fi trebuit să fie depusă cel târziu la 30 iunie 2000.

Instanța de trimitere solicitase Curții să stabilească dacă termenul prevăzut de Directiva 79/1072 pentru înaintarea cererii de rambursare a TVA-ului de către persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării este un termen de decădere.

³³ Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).

Curtea a constatat că termenul prevăzut la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din Directiva 79/1072 nu trebuie înțeles ca fiind un termen de recomandare, și anume un termen care nu este prevăzut sub sancțiunea decăderii. Astfel, având în vedere atât cuprinsul dispoziției în discuție, cât și obiectivul Directivei 79/1072, și anume că „[...] diferențele dintre sistemele în vigoare în prezent în statele membre, care provoacă în unele cazuri perturbarea comerțului și denaturarea concurenței, trebuie eliminate”, Curtea a declarat că termenul de șase luni prevăzut de directivă pentru înaintarea unei cereri de rambursare a TVA-ului trebuie considerat un termen de decădere (punctele 24, 28 și 34 și dispozitivul).

[Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler și Widex \(C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Cererile de decizie preliminară au fost formulate în cadrul a două litigii între o întreprindere cu sediul în Germania și o întreprindere cu sediul în Danemarca, pe de o parte, și Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de altă parte, cu privire la legalitatea unor decizii ale acesteia prin care au fost respinse cererile lor de rambursare a TVA-ului achitat în Suedia cu ocazia unor achiziții de bunuri sau servicii. Administrația fiscală decisese să nu acorde rambursarea solicitată pentru motivul că întreprinderile menționate ar dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Prima întreprindere, al cărei sediu al activității economice se afla în Germania, testa mașini în condiții de iarnă în instalații de încercare situate în Suedia, unde deținea integral o filială care îi pune la dispoziție localuri, piste de încercare și servicii accesorii testelor. Întreprinderea menționată efectuase achiziții în cadrul testelor efectuate asupra unor autoturisme. A doua întreprindere, al cărei sediu al activității economice se afla în Danemarca, dispunea de un departament de cercetare situat în Suedia. Aceasta efectuase de asemenea achiziții de bunuri și servicii necesare lucrărilor de cercetare realizate în acest departament. Niciuna dintre aceste două întreprinderi nu realizase operațiuni impozabile în aval în Suedia prin intermediul serviciilor lor de încercări tehnice și de cercetare.

În acest context, instanța de trimitere solicitase Curții, printre altele, să stabilească dacă o persoană impozabilă în scopuri de TVA stabilită într-un stat membru și care realizează în alt stat membru numai încercări tehnice sau lucrări de cercetare, cu excluderea unor operațiuni impozabile, poate fi considerată ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice”, în sensul Directivei 2008/9.

Curtea a statuat mai întâi că noțiunea de „sediul comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice” presupune două condiții cumulative, întemeiate, pe de o parte, pe existența unui „sediul comercial fix” și, pe de altă parte, pe realizarea, de la acesta, a unor „operațiuni economice” (punctul 32). În vederea excluderii de la un drept la rambursare, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile de către sediul comercial fix în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine a aceluși sediu comercial de a realiza astfel de operațiuni (punctul 37).

În continuare, Curtea a constatat că, în acțiunile principale, nu se contestă că, în cadrul serviciilor lor de încercări tehnice și de cercetare, întreprinderile în cauză nu realizau operațiuni impozabile în aval în statul membru în care au fost depuse cererile de rambursare (punctul 38). În astfel de împrejurări, trebuie recunoscut un drept la rambursarea TVA-ului, fără a fi necesar să se examineze, pe de altă parte, dacă întreprinderile în cauză dispun de un „sediul comercial fix”, întrucât cele două condiții care compun criteriul „sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat

operațiuni economice” sunt cumulative (punctul 39). Această interpretare nu este repusă în discuție de împrejurarea că persoana impozabilă dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filială pe care o controlează în totalitate, al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diverse servicii persoanei în cauză în legătură cu încercările tehnice realizate (punctul 51 și dispozitivul). Astfel, o asemenea filială deținută integral este o persoană juridică impozabilă în mod autonom (punctul 48).

[Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

În această cauză, în anii 2004-2010, o societate stabilită în Germania și două societăți stabilite în Slovacia (denumite în continuare „societățile Hella”) furnizaseră Volkswagen AG, societate stabilită în Germania, matrițe pentru fabricarea de faruri pentru autovehicule. Cu această ocazie, societățile Hella întocmiseră facturi fără să aplice TVA-ul, întrucât consideraseră că era vorba despre „compensații financiare” scutite de TVA. În cursul anului 2010, societățile Hella constataseră că modalitatea lor de a acționa nu era conformă cu dreptul slovac. Prin urmare, ele au emis facturi cu menționarea TVA-ului datorat de Volkswagen AG pentru livrările de bunuri în cauză, au depus declarații fiscale suplimentare pentru perioada 2004-2010 și au plătit TVA-ul la bugetul de stat. La data de 1 iulie 2011, Volkswagen AG adresase administrației fiscale slovace o cerere de rambursare a TVA-ului aplicat acestor livrări.

Administrația fiscală a admis în parte cererea respectivă, dispunând rambursarea TVA-ului aferent livrărilor de bunuri efectuate în perioada 2007-2010. În schimb, administrația fiscală a respins cererea în măsura în care se raporta la perioada cuprinsă între anul 2004 și anul 2006, ca urmare a expirării termenului de decădere de cinci ani prevăzut de dreptul slovac. Ea a considerat că în această privință dreptul de rambursare a TVA-ului se născuse la data livrării bunurilor. Instanța de trimitere a solicitat Curții să stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării naționale a unui stat membru în temeiul căreia, în împrejurări în care TVA-ul a fost facturat persoanei impozabile și a fost plătit de aceasta după mai mulți ani de la livrarea bunurilor în cauză, beneficiul dreptului de rambursare a TVA-ului este refuzat pentru motivul că termenul de decădere prevăzut de reglementarea menționată pentru exercitarea acestui drept ar fi început să curgă de la data livrării și ar fi expirat înainte de introducerea cererii de rambursare.

Curtea a amintit mai întâi că dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă (punctul 40). Deși dreptul de deducere a TVA-ului ia naștere la data la care taxa devine exigibilă, exercitarea dreptului menționat nu este, în principiu, posibilă decât din momentul în care persoana impozabilă este în posesia unei facturi (punctul 43). O persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea TVA-ului chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării condițiilor și modalităților stabilite prin reglementările naționale (punctul 45).

Curtea a constatat că, în împrejurările din speță, Volkswagen se aflase în imposibilitatea obiectivă de a-și exercita dreptul de rambursare înaintea regularizării TVA-ului efectuate de societățile Hella, neavând la dispoziție facturi până la acel moment și neștiind că TVA-ul era datorat (punctul 49). Astfel, doar ca urmare a acestei regularizări condițiile de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere a TVA-ului fuseseră întrunite, iar Volkswagen AG putea să ceară să fie scutită de TVA. În consecință, întrucât Volkswagen AG nu făcuse dovada unei lipse de

diligentă și în absența unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase cu societățile Hella, un termen de decădere care ar fi început să curgă de la data livrării bunurilor și care, pentru anumite perioade, ar fi expirat înaintea acestei regularizări nu se putea opune în mod valabil dreptului de rambursare a TVA-ului (punctul 50).

Totuși, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului fără limitare în timp ar contraveni, potrivit Curții, principiului securității juridice (punctul 46). Termenul trebuie să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii și nu poate face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (punctul 47). În plus, statele membre pot să prevadă alte obligații pe care le-ar considera necesare în vederea colectării în mod corect a TVA-ului și a prevenirii fraudei, însă aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate și nu pot să fie utilizate astfel încât să repună în discuție în mod sistematic neutralitatea TVA-ului (punctul 48).