

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

8 mai 2008^{*}

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia), prin Deciziile din 13 decembrie 2006, primite de Curte la 20 februarie 2007, în procedurile

Ecotrade SpA

împotriva

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii U. Lohmus, A. Ó Caoimh, doamna P. Lindh și domnul A. Arabadjiev (raportor), judecători,

^{*} Limba de procedură: italiana.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 ianuarie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Ecotrade SpA, de A. Lovisolo și N. Raggi, avocați;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul cipriot, de doamna A. Pantazi-Lambrou, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul A. Aresu și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 martie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

¹ Cererile de pronunțare a unei hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 17, a articolului 18 alineatul (1) litera (d), a articolului 21 alineatul (1) și a articolului

22 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/17/CE a Consiliului din 30 martie 2000 (JO L 84, p. 24, denumită în continuare „A șasea directivă”).

- ² Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Ecotrade SpA (denumită în continuare „Ecotrade”), pe de o parte, și Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (denumită în continuare „Agenzia”), pe de altă parte, cu privire la mai multe înștiințări de plată emise de aceasta din urmă, privind rectificarea, pentru calcularea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), a declarațiilor fiscale întocmite de această societate comercială pentru exercițiile financiare 2000 și 2001.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- ³ În ceea ce privește dreptul de deducere, articolul 17 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în redactarea sa care rezultă din articolul 28f alineatul (1) din aceeași directivă, prevede:

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

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

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în interiorul statului pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă”. [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 17 alineatul (6), atât timp cât Consiliul Uniunii Europene nu a stabilit cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA-ului, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive, precizându-se totodată că nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, de divertisment sau de spectacole. Articolul 17 alineatul (7) permite statelor membre, sub rezerva unei proceduri de consultare prevăzute la articolul 29 din aceeași directivă, să excludă total sau parțial, din motive economice conjuncturale, din sistemul de deduceri o parte din bunurile de capital sau pe toate ori alte bunuri.

5 În conformitate cu articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, în redactarea sa care rezultă din articolul 28g din aceeași directivă, taxa pe valoarea adăugată se plătește, în cadrul sistemului intern, de către client pentru un serviciu menționat, printre altele, la articolul 28b secțiunea C din aceeași directivă dacă acest serviciu este prestat de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate. Articolul 28b secțiunea C, la care se face trimitere în articol, se referă la „prestarea de servicii în transportul intracomunitar de bunuri”. Acest sistem, care se aplică, de altfel, și altor servicii, este bine cunoscut sub denumirea curentă de „procedura de taxare inversă”.

6 În ceea ce privește normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere în circumstanțe precum cele descrise la punctul anterior, articolul 18 alineatul (1) litera

(d) din a șasea directivă, în redactarea sa care rezultă din articolul 28f alineatul (2) din aceeași directivă, prevede că, pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie să respecte formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

7 Articolul 18 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă are următorul cuprins:

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

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

8 Pe de altă parte, articolul 22 din A șasea directivă, în redactarea sa care rezultă din articolul 28h din aceasta, prevede anumite obligații în sarcina persoanei impozabile. Printre aceste obligații figurează aceea prevăzută la articolul 22 alineatul (2) litera (a), în temeiul căreia persoana impozabilă trebuie să facă înregistrări contabile suficient de detaliate pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată și verificarea acesteia de către autoritatea fiscală, precum și obligația prevăzută la alineatul (4) literele (a) și (b) din același articol, în temeiul căreia persoana impozabilă trebuie să depună, în termenul stabilit, o declarație care trebuie să includă toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate.

9 În sfârșit, alineatele (7) și (8) din articolul 22 menționat au următorul cuprins:

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

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

Reglementarea națională

10 În dreptul italian, principalele dispoziții relevante în materia TVA-ului sunt prevăzute, pe de o parte, în Decretul președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972, care instituie și reglementează taxa pe valoarea adăugată (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), astfel cum a fost modificat în mai multe rânduri (denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), și, pe de altă parte, în Decretul-lege nr. 331 din 30 august 1993 (GURI nr. 203 din 30 august 1993, denumit în continuare „Decretul-lege nr. 331/93”).

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

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

12 Articolul 19 primul paragraf din DPR nr. 633/72 prevede:

„[...] Dreptul de deducere a taxei referitoare la bunurile și la serviciile achiziționate sau importate ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă și poate fi exercitat, cel mai târziu, în cadrul declarației pentru al doilea an care urmează celui în care s-a născut dreptul de deducere și în condițiile existente la momentul nașterii dreptului însuși.”

13 Potrivit articolului 23 alineatele (1) și (2) din DPR nr. 633/72, intitulat „Înregistrarea facturilor”, în termen de 15 zile, contribuabilul trebuie să înscrie facturile emise într-un registru ad-hoc, prin indicarea, pentru fiecare factură în parte, a numărului de ordine și a datei de emitere, a sumei impozabile corespunzătoare operațiunii sau operațiunilor și a valorii TVA-ului, separate în funcție de cota aplicabilă, precum și a întreprinderii, a denumirii sociale a cesionarului bunului sau a beneficiarului serviciului sau, în situațiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din același decret, a cedentului sau a prestatorului.

14 Articolul 25 alineatul (1) din DPR nr. 633/72, intitulat „Înregistrarea achizițiilor”, impune contribuabililor obligația de a numerota în ordine progresivă facturile și borderourile vamale referitoare la bunurile și la serviciile achiziționate sau importate

în cadrul întreprinderii lor, inclusiv facturile emise în temeiul articolului 17 alineatul (3) din decretul menționat, și de a le înscrie într-un registru înainte de închiderea periodică a conturilor sau de declarația anuală prin care contribuabilul își exercită dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor facturi.

- 15 În temeiul articolului 47 alineatul (1) din Decretul-lege nr. 331/93, intitulat „Înregistrarea operațiunilor intracomunitare”, facturile referitoare, printre altele, la serviciile de transport intracomunitar de bunuri și la prestarea de servicii aferente acestuia trebuie înscrise distinct în luna în care au fost recepționate sau ulterior, dar, în orice caz, în termen de 15 zile de la recepție, în registrul facturilor emise prevăzut la articolul 23 alineatele (1) și (2) din DPR nr. 633/72, precum și în registrul de achiziții prevăzut la articolul 25 alineatul (1) din același decret, fiind indicate luna recepției și, respectiv, luna în care au fost emise.

- 16 În sfârșit, articolul 57 primul paragraf prima teză din DPR nr. 633/72 prevede:

„Deciziile de rectificare sau înștiințările de plată [...] trebuie notificate, sub sancțiunea decăderii, până la data de 31 decembrie a celui de al patrulea an care urmează celui în care a fost depusă declarația.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 17 Ecotrade este o societate comercială pe acțiuni de drept italian, specializată în comerțul de zgură granulată de furnal și de alți aditivi, în special ipsos sintetic și cenușă, folosiți la producerea de ciment.

- 18 În cadrul exercițiilor financiare 2000 și 2001, Ecotrade a încredințat transportul acestor materiale din Italia în alte state membre ale Comunității Europene unor operatori care nu erau stabiliți în Italia. În facturile emise de către operatorii menționați pentru serviciile efectuate în favoarea Ecotrade, aceștia au descris serviciile respective ca fiind fie „navlosire de nave”, fie „transporturi” (denumite în continuare „operațiunile în cauză”). Aceste facturi nu indicau totuși valoarea TVA-ului, unele dintre ele menționând că operațiunile respective erau scutite.
- 19 Astfel, Ecotrade a considerat că operațiunile în cauză nu erau supuse TVA-ului. În consecință, societatea a înscris facturile referitoare la aceste operațiuni numai în registrul de achiziții, nu și în registrul de facturi emise, și aceasta cu scutirea de la plata TVA-ului. Așadar, TVA-ul aferent acestor operațiuni nu a figurat în declarațiile fiscale întocmite de Ecotrade pentru exercițiile financiare 2000 și 2001.
- 20 Cu prilejul unui control efectuat în cursul anului 2004, Agenzia a considerat că operațiunile în cauză reprezentau servicii de transport intracomunitar de bunuri, supuse TVA-ului, și că le era aplicabil sistemul de taxare inversă, fapt necontestat de Ecotrade, cu excepția unei facturi. Totodată, Agenzia a constatat că societatea comercială nu respectase cerințele contabile corespunzătoare acestui sistem de taxare inversă pentru că facturile în discuție fuseseră înscrise numai în registrul de achiziții, nu și în registrul de facturi emise.
- 21 În consecință, prin mai multe înștiințări de plată, Agenzia a procedat la rectificarea, pentru calcularea TVA-ului, a declarațiilor fiscale întocmite de Ecotrade pentru exercițiile financiare 2000 și 2001, cuantumul taxelor nedecarate fiind calculat la aproximativ 321 000 de euro, iar penalitățile aplicate fiind în cuantum de aproximativ 361 000 de euro.

22 Ulterior, Agenzia a considerat că Ecotrade era decăzută din dreptul de deducere a TVA-ului pentru că nu și-a exercitat dreptul în termenul de doi ani de la momentul la care această taxă a devenit exigibilă, astfel cum prevede articolul 19 primul paragraf a doua teză din DPR nr. 633/72, în timp ce administrația fiscală era încă în termen pentru recuperarea TVA-ului aferent serviciilor în discuție, întrucât, în temeiul articolului 57 primul paragraf din decretul menționat, deciziile de rectificare și înștiințările de plată pot fi notificate în termen de patru ani de la depunerea declarațiilor fiscale referitoare la taxele contestate.

23 Prin mai multe acțiuni introduse la 13 februarie 2005 la Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade a contestat înștiințările de plată în discuție și a solicitat anularea acestora. Pentru a justifica procedura contabilă pe care a urmat-o, societatea comercială a susținut că facturile referitoare la operațiunile în discuție au fost înregistrate în mod legal în registrul de achiziții, dar că aceste facturi nu au fost înscrise în registrul de facturi emise întrucât s-a considerat în mod eronat că operațiunile menționate erau scutite de la plata TVA-ului. Totuși, această neregulă nu ar fi trebuit să compromită exercitarea dreptului de deducere, întrucât nu a luat naștere nicio datorie față de administrația fiscală. În consecință, orice limitare în timp a dreptului de deducere ar fi inaplicabilă în speță.

24 Agenzia a răspuns în fața instanței de trimitere că Ecotrade ar fi trebuit să emită o „autofaktură” cu privire la operațiunile în cauză, să calculeze TVA-ul datorat, să îl înscrie în registrul de facturi emise, precum și în registrul de achiziții, obținând astfel un credit de TVA pentru deducerea taxei aferente intrărilor. Potrivit acestei metode, TVA-ul calculat în debit nu este plătit efectiv de către beneficiar, fiind neutralizat prin TVA-ul calculat în credit. Or, dreptul de deducere ar trebui exercitat în termenul stabilit, sub sancțiunea decăderii. În consecință, Ecotrade, care nu a respectat procedura contabilă prevăzută de reglementarea națională, ar avea obligația să plătească TVA-ul datorat, întrucât a pierdut dreptul de deducere a acestuia ca urmare a intervenirii decăderii.

25 În aceste condiții, Commissione tributaria provinciale di Genova a hotărât să suspende judecarea cauzelor și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, al căror conținut este identic în cauzele C-95/07 și C-96/07:

„1) Interpretarea corectă a articolului 17, a articolului 21 alineatul (1) și a articolului 22 din a șasea directivă [...] se opune unei reglementări naționale, în speță, articolul 19 din DPR nr. 633/72, care condiționează exercitarea dreptului de a deduce [TVA-ul] datorat de o persoană impozabilă în exercitarea activității sale ca întreprindere de respectarea unui termen (de doi ani), sancțiunea nerespectării termenului fiind decăderea din drept, în special în cazurile în care obligația de plată a TVA-ului pentru achiziționarea de bunuri sau de servicii rezultă din aplicarea mecanismului de taxare inversă, care permite administrației să solicite plata taxei într-un termen (de patru ani, prevăzut la articolul 57 din DPR nr. 633/72) cu o durată mai mare decât cel prevăzut în favoarea întreprinderii pentru exercitarea dreptului său de deducere, aceasta fiind, dimpotrivă, decăzută din drept la expirarea termenului care i se aplică?

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

26 Prin Ordonanța președintelui Curții din 27 aprilie 2007, cauzele C-95/07 și C-96/07 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Observațiile prezentate Curții

- 27 Ecotrade invocă faptul că A șasea directivă nu limitează în timp dreptul de deducere, având în vedere că întregul sistem de TVA, întemeiat pe principiul neutralității, este conceput astfel încât să asigure persoanei impozabile, în toate situațiile, acest drept fundamental inerent întregului sistem fiscal de TVA. În plus, reglementarea națională în cauză în acțiunile principale nu ar putea fi justificată prin invocarea articolului 17 alineatele (6) și (7) și a articolului 22 alineatul (7) și (8) din directiva menționată, care nu ar fi aplicabile în acțiunile principale.
- 28 În ceea ce privește „formalitățile” stabilite de fiecare stat membru în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, formalități care trebuie respectate de persoana impozabilă pentru a putea exercita dreptul de deducere în cadrul sistemului de taxare inversă, Ecotrade susține că aceste formalități nu ar putea fi disproporționate sau incompatibile cu mecanismul general al TVA-ului. Prin urmare, respectarea acestor formalități nu ar putea avea ca efect pierderea definitivă a dreptului de deducere de către persoana impozabilă. În orice caz, limitarea dreptului de deducere în dreptul italian nu ar fi proporțională, întrucât, pentru rectificarea declarațiilor eronate, administrația fiscală dispune de un termen mai lung decât cel acordat persoanei impozabile pentru a solicita deducerea.
- 29 Guvernele italian și cipriot subliniază că termenul prevăzut pentru exercitarea dreptului de deducere constituie o formalitate pe care statele membre o pot stabili în temeiul articolului 18 alineatul (1) litera (d) și alineatul (3), precum și al articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă. Articolul 18 nu ar conține nicio dispoziție care să contravină puterii discreționare a statelor membre de a stabili limitarea în timp a deducerii. Potrivit alineatului (2) din articolul 18, care se referă la „aceeași perioadă”, exercitarea dreptului de deducere ar trebui să se realizeze cât mai repede posibil, astfel încât, dacă persoana impozabilă nu își exercită dreptul de deducere în această

perioadă, posibilitatea sa de a solicita deducerea într-o perioadă ulterioară să poată fi exercitată în anumite condiții, pe care statele membre le pot impune în temeiul articolului 18 alineatul (3).

- 30 În plus, aceste guverne apreciază că termenul acordat administrației pentru a recupera taxa nu poate fi egal cu cel de care dispune persoana impozabilă pentru exercitarea dreptului său de deducere, din motive obiective și de ordin practic, având în vedere că administrația are nevoie de timp, în urma depunerii declarației fiscale, pentru a controla și a verifica conținutul acesteia.
- 31 Pe de altă parte, guvernul italian admite că statele membre trebuie să respecte principiul efectivității, pentru a nu face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere. Totuși, acesta susține că termenul de doi ani este cât se poate de adaptat în acest sens.
- 32 Comisia Comunităților Europene arată că deducerea ar trebui să fie exercitată cu respectarea termenelor fiscale prevăzute. Așadar, exercitarea acesteia nu ar putea fi amânată la nesfârșit. Din această cauză, stabilirea de termene de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere nu ar fi incompatibilă cu obiectivele urmărite de A șasea directivă, cu condiția ca aceste termene să nu fie mai puțin favorabile decât cele prevăzute pentru exercitarea unor drepturi similare în materie fiscală (principiul echivalenței) și să nu fie natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității). Comisia concluzionează că principiul echivalenței nu este respectat, întrucât reglementarea în cauză în acțiunea principală acordă un termen de patru ani administrației fiscale pentru a efectua rectificări sau recuperări, în timp ce pentru deducerea TVA-ului achitat nu se prevede decât un termen de doi ani. În ceea ce privește respectarea principiului efectivității, Comisia subliniază că un termen de decădere biennial pentru exercitarea dreptului de deducere ar putea, pentru aceleași motive, să facă excesiv de dificilă exercitarea acestui drept.

33 În plus, Comisia consideră că ar fi absolut excesiv și disproporționat ca statul membru în discuție să urmărească să se îmbogățească nejustificat ca urmare a neexecutării unor simple formalități contabile, deși trebuie să îi fie recunoscută statului posibilitatea de a sancționa în mod adecvat neregulile în discuție.

34 În ipoteza în care Curtea ar decide că articolul 19 din DPR nr. 633/72 nu este compatibil cu A șasea directivă, guvernul cipriot propune ca efectele în timp ale hotărârii care se va pronunța să fie limitate, astfel încât aceasta să nu se aplice decât pentru perioada ulterioară pronunțării.

Răspunsul Curții

35 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că întrebările instanței de trimitere urmăresc să se stabilească dacă articolul 17, articolul 18 alineatul (1) litera (d), articolul 21 alineatul (1) și articolul 22 din a șasea directivă se opun unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunile principale, care, în situația aplicării sistemului de taxare inversă, condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de respectarea unui termen de decădere care este inferior celui de care dispune administrația fiscală pentru a proceda la recuperarea taxei.

36 Totuși, din decizia de trimitere rezultă că, în esență, acțiunile principale își au originea în neregula contabilă comisă de Ecotrade, respectiv în înscrierea eronată a operațiunilor în cauză numai în registrul de achiziții, cu scutirea de la plata TVA-ului, o astfel de neregulă afectând și declarațiile fiscale referitoare la TVA întocmite de societate, fapt care a condus Agenzia să procedeze la rectificarea acestor declarații. Situația în speță este clar distinctă de ipoteza în care contribuabilul, cunoscând caracterul impozabil al unei livrări, omite, prin introducerea unei cereri tardive sau din neglijență, să solicite deducerea de TVA aferent intrărilor în termenul prevăzut de reglementarea națională.

37 Trebuie amintit în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante, îi revine Curții să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu la acestea în enunțul întrebărilor sale (a se vedea în special Hotărârea din 2 februarie 1994, *Verband Sozialer Wettbewerb, așa-numită „Clinique”*, C-315/92, Rec., p. I-317, punctul 7, Hotărârea din 4 martie 1999, *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rec., p. I-1301, punctul 16, Hotărârea din 7 septembrie 2004, *Trojani*, C-456/02, Rec., p. I-7573, punctul 38, precum și Hotărârea din 12 mai 2005, *RAL (Channel Islands)* și alții, C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 25).

38 Prin urmare, se impune reformularea întrebărilor adresate de instanța de trimitere, care trebuie examinate împreună, în sensul că aceasta din urmă solicită să se stabilească, în primul rând, dacă articolul 17, articolul 18 alineatele (2) și (3), precum și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă se opun stabilirii unui termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, astfel cum este cel prevăzut de reglementarea națională în cauză în acțiunile principale, în situația aplicării sistemului de taxare inversă (denumit în continuare „termenul de decădere”) și, în al doilea rând, dacă articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din aceeași directivă se opun unei practici de rectificare a declarațiilor și de recuperare a TVA-ului care sancționează o neregulă contabilă și privind declarațiile, precum cea în cauză în acțiunile principale, cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării sistemului de taxare inversă (denumită în continuare „practica de rectificare și de recuperare”).

Cu privire la termenul de decădere

39 Trebuie subliniat de la bun început că o persoană impozabilă care datorează TVA în calitate de destinatar al unor servicii este în măsură să invoce dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 1 aprilie 2004, *Bockemühl*, C-90/02, Rec., p. I-3303, punctul 37). Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfriș și alții*, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, precum și Hotărârea *Bockemühl*, citată anterior, punctul 38).

- 40 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1998, Comisia/Franța, 50/87, Rec., p. 4797, punctele 15-17, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 43, precum și Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 38).
- 41 Într-adevăr, astfel cum rezultă din modul de redactare a articolului 18 alineatul (2) din a șasea directivă, dreptul de deducere se exercită, în principiu, „în aceeași perioadă” pentru care acest drept a apărut.
- 42 O persoană impozabilă poate proceda totuși la deducerea taxei, în temeiul articolul 18 alineatul (3) din a șasea directivă, chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în cursul perioadei în care a luat naștere acest drept. Cu toate acestea, în această ipoteză, dreptul său de deducere poate fi exercitat în anumite condiții și prin anumite proceduri stabilite de statele membre.
- 43 Rezultă că statele membre pot impune ca dreptul de deducere să fie exercitat fie în perioada în care a luat naștere, fie într-o perioadă mai lungă, sub rezerva respectării anumitor condiții sau proceduri stabilite prin reglementările lor naționale.
- 44 În plus, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care 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.
- 45 În consecință, nu poate fi reținută teza potrivit căreia dreptul de deducere nu ar putea fi condiționat de niciun termen de decădere.

46 Trebuie adăugat că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea de TVA aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu ar putea fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin A șasea directivă, 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 comunitar (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (a se vedea Hotărârea din 27 februarie 2003, *Santex*, C-327/00, Rec., p. I-1877, punctul 55, și Hotărârea din 11 octombrie 2007, *Lämmerzahl*, C-241/06, Rep., p. I-8415, punctul 52).

47 În ceea ce privește principiul echivalenței, nu rezultă din dosar și, în fond, nici nu s-a susținut în fața Curții că termenul de decădere prevăzut la articolul 19 primul paragraf din DPR nr. 633/72 nu respectă acest principiu.

48 În ceea ce privește principiul efectivității, trebuie să se sublinieze că un termen de decădere de doi ani, precum cel în cauză în acțiunile principale, nu poate, în sine, să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere, dat fiind că articolul 18 alineatul (2) din A șasea directivă permite statelor membre să impună persoanei impozabile să își exercite dreptul de deducere în cursul aceleiași perioade în care a luat naștere acest drept.

49 Trebuie să se analizeze totodată dacă această concluzie nu este infirmată de faptul că, potrivit reglementării naționale, administrația fiscală dispune, pentru a solicita recuperarea TVA-ului datorat, de un termen mai lung decât cel acordat persoanei impozabile pentru a solicita deducerea taxei.

50 În această privință, trebuie să se sublinieze că administrația fiscală nu cunoaște informațiile necesare pentru a stabili valoarea TVA-ului exigibil și pe cea a

deducerilor care trebuie operate decât în momentul în care primește declarația fiscală a persoanei impozabile. Așadar, în cazul în care declarația este inexactă sau se dovedește incompletă, numai din acest moment administrația poate proceda la rectificarea declarației respective și, eventual, la recuperarea taxei neachitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 1998, SFI, C-85/97, Rec., p. I-7447, punctul 32).

- 51 Așadar, situația administrației fiscale nu poate fi comparată cu aceea a unei persoane impozabile (Hotărârea SFI, citată anterior, punctul 32). Or, astfel cum deja s-a pronunțat Curtea, faptul că un termen de decădere începe să curgă în privința administrației fiscale la o dată ulterioară celei de la care începe să curgă termenul de decădere aplicabil persoanei impozabile pentru exercitarea dreptului său de deducere nu este de natură să aducă atingere principiului egalității (a se vedea în acest sens, Hotărârea SFI, citată anterior, punctul 33).
- 52 Prin urmare, un termen de decădere, precum cel în cauză în acțiunile principale, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere prin simplul fapt că administrația fiscală dispune, pentru a proceda la recuperarea TVA-ului neachitat, de un termen care îl depășește pe cel acordat persoanei impozabile pentru exercitarea unui astfel de drept.
- 53 Această concluzie rămâne valabilă în cazul în care, precum în acțiunile principale, se aplică sistemul de taxare inversă. Într-adevăr, articolul 18 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă își găsește aplicare și în cazul unui astfel de sistem. Aceasta rezultă fără echivoc din modul de redactare a acestor dispoziții, care fac trimitere, ambele, în mod expres la alineatul (1) din articolul 18, care, la litera (d), se referă la ipoteza taxării inverse.
- 54 În lumina celor care precedă, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 17, articolul 18 alineatele (2) și (3), precum și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este cel în cauză

în acțiunile principale, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității. Principiul efectivității nu este încălcat prin simplul fapt că administrația fiscală dispune, pentru a proceda la recuperarea TVA-ului neachitat, de un termen care îl depășește pe cel acordat persoanelor impozabile pentru exercitarea dreptului lor de deducere.

Cu privire la practica de rectificare și de recuperare

- 55 Trebuie analizată întrebarea dacă A șasea directivă se opune unei practici de rectificare și de recuperare care sancționează o neregulă contabilă ce constă, astfel cum s-a amintit la punctul 36 din prezenta hotărâre, în înscrierea eronată a operațiunilor în cauză numai în registrul de achiziții, cu scutirea de la plata TVA-ului, neregulă care afectează și declarațiile fiscale întocmite de Ecotrade, cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării sistemului de taxare inversă.
- 56 Trebuie să se precizeze în această privință că, în conformitate cu sistemul de taxare inversă consacrat la articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, Ecotrade, în calitate de destinatar al prestărilor de servicii furnizate de persoanele impozabile stabilite în străinătate, era obligată la plata TVA-ului pentru operațiunile efectuate, cu alte cuvinte la TVA-ul aferent intrărilor, păstrând, în principiu, dreptul de a deduce exact aceeași taxă, astfel încât nicio sumă nu este datorată la bugetul public.
- 57 Totuși, în situația aplicării sistemului de taxare inversă, precum în acțiunile principale, articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă dă dreptul statelor membre să stabilească formalitățile pe care persoana impozabilă trebuie să le respecte pentru a-și putea exercita dreptul de deducere.

- 58 Din aplicarea unei astfel de formalități, consacrate în dreptul italian în special prin articolul 47 alineatul (1) din Decretul-lege nr. 331/93, rezultă că Ecotrade ar fi trebuit să emită o „autofaktură” privind operațiunile în cauză și să înscrie, separat, această autofaktură, precum și factura emisă de prestatorul de servicii respective în registrul facturilor emise și în cel al achizițiilor, astfel încât societatea comercială ar fi avut un credit de TVA care corespunde exact taxei datorate.
- 59 În plus, potrivit articolului 22 alineatele (2) și (4) din A șasea directivă, persoana impozabilă trebuie să facă înregistrări contabile suficient de detaliate pentru aplicarea TVA-ului și verificarea acestuia de către autoritatea fiscală și să depună o declarație care trebuie să cuprindă toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate. Pentru a se asigura că persoanele impozabile îndeplinesc aceste obligații, alineatul (7) din articolul 22 autorizează statele membre să adopte măsurile necesare în acest scop, inclusiv în situația taxării inverse.
- 60 Or, în acțiunile principale se pune problema nerespectării de către Ecotrade, pe de o parte, a obligațiilor sale care rezultă din formalitățile stabilite prin reglementarea națională adoptată în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) din această directivă (denumită în continuare „nerespectarea obligațiilor contabile”).
- 61 Așadar, trebuie să se examineze dacă o astfel de nerespectare poate fi în mod valabil sancționată cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării taxării inverse.
- 62 În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să

stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.

63 Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, 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 către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).

64 În consecință, din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al prestării de servicii în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 51).

65 Aceasta rezultă din articolul 22 alineatele (7) și (8) din A șasea directivă, în temeiul căruia statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele impozabile își îndeplinesc obligațiile privind declarațiile și plata sau impun alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

66 Într-adevăr, deși aceste dispoziții permit statelor membre să adopte anumite măsuri, acestea nu trebuie totuși să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctul anterior. Aceste măsuri nu pot, prin urmare, să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a

TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 47, precum și Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 52).

- ⁶⁷ Or, o practică de rectificare și de recuperare, precum cea în cauză în acțiunile principale, care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a unor astfel de obligații în sensul articolului 22 alineatul (7) din A șasea directivă, din moment ce dreptul comunitar nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa nerespectarea obligațiilor amintite.
- ⁶⁸ Respectiva practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a TVA-ului și prevenirea evaziunii fiscale în sensul articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de deducere dacă rectificarea declarației de către administrația fiscală nu se produce decât după expirarea termenului de decădere de care dispune persoana impozabilă pentru a proceda la deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctele 53 și 54).
- ⁶⁹ O astfel de practică de rectificare și de recuperare nu ar putea fi justificată nici în temeiul articolului 17 alineatele (6) și (7) din A șasea directivă. Într-adevăr, cele două dispoziții nu se aplică într-o situație precum cea din acțiunile principale, din moment ce ele reglementează însăși existența dreptului de deducere, și nu condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, alineatul (6) menționat nu se aplică decât cheltuielilor care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, de divertisment sau de spectacole, or, este cert că astfel de cheltuieli nu sunt în cauză în acțiunile principale. În ceea ce privește facultatea de care dispun statele membre în temeiul alineatului (7), este suficient să se sublinieze că acestea nu o pot invoca

decât cu condiția de a fi recurs în prealabil la consultarea prevăzută la articolul 29 din aceeași directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 ianuarie 2002, *Metropol și Stadler*, C-409/99, Rec., p. I-81, punctele 61-63, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Stradasfalti*, C-228/05, Rec., p. I-8391, punctul 29), ceea ce, potrivit actelor din dosar, nu este cazul Republicii Italiene.

70 Pe de altă parte, nu rezultă din deciziile de trimitere și, în fond, nici nu s-a susținut în fața Curții că nerespectarea de către Ecotrade a obligațiilor contabile se datorează relei sale credințe sau unei evaziuni fiscale comise de această societate.

71 În orice caz, buna-credință a persoanei impozabile nu este relevantă pentru răspunsul care trebuie dat instanței de trimitere decât în măsura în care există, din cauza conduitei acestei persoane impozabile, riscul pierderii de venituri fiscale pentru statul membru respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea *Collée*, citată anterior, punctele 35 și 36). Totuși, nu s-ar putea considera că nerespectarea obligațiilor contabile, precum cea în cauză în acțiunea principală, determină riscul pierderii de venituri fiscale, dat fiind că, astfel cum s-a amintit la punctul 56 din prezenta hotărâre, în cadrul aplicării sistemului de taxare inversă, nicio sumă nu este datorată, în principiu, la bugetul public. Pentru aceste motive, o astfel de nerespectare nu ar putea să fie asimilată unei operațiuni viciate de o fraudă sau unei utilizări abuzive a normelor comunitare, dacă nu a fost efectuată cu scopul de a se obține un avantaj fiscal necuvenit (a se vedea în acest sens Hotărârea *Collée*, citată anterior, punctul 39).

72 Prin urmare, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din A șasea directivă se opun unei practici de rectificare și de recuperare care sancționează o nerespectare, precum cea comisă în acțiunile principale, pe de o parte, a obligațiilor care rezultă din formalitățile stabilite de reglementarea națională în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) și, pe de altă parte,

a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării sistemului de taxare inversă.

- 73 Având în vedere răspunsul dat la punctul 54 din prezenta hotărâre, nu este necesară pronunțarea cu privire la propunerea guvernului cipriot de a limita în timp efectele prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

- 1) **Articolul 17, articolul 18 alineatele (2) și (3), precum și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/17/CE a Consiliului din 30 martie 2000, nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere,**

astfel cum este cel în cauză în acțiunile principale, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității. Principiul efectivității nu este încălcat prin simplul fapt că administrația fiscală dispune, pentru a proceda la recuperarea taxei pe valoarea adăugată neachitate, de un termen care îl depășește pe cel acordat persoanelor impozabile pentru exercitarea dreptului lor de deducere.

- 2) Cu toate acestea, articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/17/CE, se opun unei practici de rectificare a declarațiilor și de recuperare a taxei pe valoarea adăugată care sancționează o nerespectare, precum cea comisă în acțiunile principale, pe de o parte, a obligațiilor care rezultă din formalitățile stabilite de reglementarea națională în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării mecanismului de taxare inversă.

Semnături