

CJUE arata a Treia Cale în materie de TVA



(i) *Punerea problemei*

Art. 273 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoare adaugata (în continuare *Directiva TVA*) dispune în mod expres ca

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le considera necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătura cu trecerea frontierelor. Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca baza de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

În temeiul acestei dispoziții legale, jurisprudența CJUE s-a conturat în sensul ca

*„statele membre au posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. În particular, în lipsa unor dispoziții de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, statele membre rămân competente să aleaga sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 41, și Hotărârea din 26 aprilie 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59).”*

În aprecierea acestei marje de acțiune atât dreptul pozitiv român, cât și jurisprudența aferentă acestuia, au instituit, de principiu două mecanisme de sancționare a evaziunii fiscale relative la TVA. Primul are la baza **raspunderea juridica fiscala adica în special nedeductibilitatea** cheltuielii efectuate urmata de accesorii iar al doilea mecanism are la baza **raspunderea juridica penala** stabilita în principal de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene printr-o hotărâre recentă stabilește a Treia cale de urmat în situația în care

operațiunea economică nu intră în sfera de aplicare a TVA (*lato sensu*), poziționând aceasta ca între *accesorii* și *sanctiunea penală*.

(ii) **Între accesorii și sanctiunea penală există Rectificarea facturii**

Hotărârea Curții din 8 mai 2019, în cauza C-712/17, în procedura **EN.SA. Srl** împotriva **Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso (în continuare Hotărârea C-712/17)** reiterează unele principii fundamentale ale regimului TVA (*partea clasică a Hotărârii*), după cum menționează pentru prima dată, în mod genuin alt principiu la fel de esențial (*partea iconoclastă a Hotărârii*).

Principiul clasic al efectivității operațiunii economice pentru a se aplica deductibilitatea are în vedere

„cazul în care realizarea efectivă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii lipsește, nu poate lua naștere niciun drept de deducere”.

Principiul clasic al opozabilității facturii fiscale în sensul că

„obligația oricărei persoane care menționează TVA-ul pe o factură de a achita această taxă figurează în mod expres la articolul 203 din Directiva TVA. În această privință, Curtea a precizat că TVA-ul menționat pe o factură este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oricărei operațiuni impozabile reale”.

Raportul dintre efectivitate și opozabilitate în sensul că

„În principiu, cele două reguli menționate mai sus nu se aplică aceluiași operator. Emitentul unei facturi este cel care este obligat la plata TVA-ului menționat pe aceasta, în timp ce nedeductibilitatea TVA-ului aferent unor operațiuni fictive este opozabilă destinatarului acestei facturi.”

Principiul protejării interesului public în sensul că

„obligația prevăzută la articolul 203 din această directivă urmărește eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale care poate fi generat de dreptul de deducere. Cu toate acestea, în temeiul principiului proporționalității, obligația respectivă nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv și în special să nu aducă atingere excesivă principiului neutralității TVA-ului. (...) Riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet câtă vreme destinatarul unei facturi pe care se menționează în mod greșit cuantumul TVA-ului are posibilitatea să o utilizeze în vederea obținerii deducerii acestei taxe.”

Partea/Principiul iconoclast al Hotărârii C-712/17 are în vedere situația

„în care caracterul fictiv al operațiunilor împiedică deductibilitatea taxei, respectarea principiului neutralității TVA-ului este asigurată de competența statelor membre de a prevedea posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorată, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze bună sa credință sau atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.”

Cu alte cuvinte, în temeiul acestui principiu ce are la baza relația obiectivă dintre *deducere* și *plata TVA-ului colectat* Curtea de Justiție a Uniunii Europene spune ca emitentul facturii (Vânzătorul sau Prestatorul serviciilor) are dreptul sa corecteze factura în sensul eliminării TVA-ului (anulând astfel și obligația de plata stabilită de art. 203 din Directiva TVA) **daca a fost de buna credința sau a eliminat complet riscul de pierdere a unor venituri fiscale.**

Riscul de pierdere a unor venituri fiscale este eliminat atunci când operațiunile economice nu au dat naștere niciunei pierderi de venituri fiscale întrucât societățile implicate au achitat în mod corespunzător TVA-ul care grevează vânzarile/prestarile de servicii (au dedus un quantum al TVA-ului identic cu cel pe îl achitasera). De asemenea acest risc mai poate fi eliminat și atunci când destinatarul facturii nu a dedus cheltuiala sau nu i-a fost recunoscut dreptul de deducere.

„Directiva TVA, înțeleasă în lumina principiilor neutralității și proporționalității, trebuie citită în sensul ca nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factura sa achite aceasta taxa, inclusiv pentru o operațiune fictivă, cu condiția ca dreptul național sa permita rectificarea datoriei fiscale care rezulta din aceasta obligație atunci când emitentul facturii respective, care nu era de buna-credința, a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere ale unor venituri fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.”

Ținând seama de acest principiu CJUE a stabilit ca

“aplicarea unei amenzi egale cu 100 % din quantumul taxei deduse în mod nelegal (Nota: sancțiunea din dreptul fiscal italian) face ca posibilitatea de a rectifica datoria fiscală născută în temeiul articolului 203 din Directiva TVA sa fie lipsită de conținut. Astfel, chiar daca aceasta datorie poate fi rectificată în absența unui risc de pierdere a unor venituri fiscale, un quantum egal cu cel al taxei deduse în mod nelegal rămâne datorat pe baza acestei amenzi.”

Concluzionând Curtea de Justiție spune ca

*„principiile proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul ca, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, se opun unei norme de drept național în temeiul careia **deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amenda egală cu quantumul deducerii efectuate.**”*

Rămâne instanțelor naționale sa verifice buna credința a emitentului facturii sau modalitatea în care riscul de pierdere a unor venituri fiscale a fost îndepărtat, întrucât în măsura în care una dintre situațiile juridice mai sus menționate este aplicabilă speței sancțiunea fiscală sau cea penală, din punctul nostru de vedere, devin disproporționate în sensul art. 273 din Directiva TVA.