

Cauza C-285/10

Campsa Estaciones de Servicio SA

împotriva

Administración del Estado

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Tribunal Supremo)

„A șasea directivă TVA — Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) și articolul 27 — Bază de impozitare — Extinderea regulilor referitoare la utilizări la tranzacțiile între părți între care există o legătură în cazul unor prețuri vândut mai mici decât prețurile de piață”

Sumarul hotărârii

*Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Măsuri naționale derogatorii*

*[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 5 alin. (6), art. 6 alin. (2), art. 11 secțiunea A alin (1) lit. (a) și art. 27]*

A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să aplice unor tranzacții efectuate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vândut mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.

(a se vedea punctul 40 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

9 iunie 2011(\*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) și articolul 27 – Bază de impozitare – Extinderea regulilor referitoare la utilizări la tranzacțiile între părți între care există o legătură în cazul unor prețuri vândut mai mici decât prețurile de piață”

În cauza C-285/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Supremo (Spania), prin decizia din 26 aprilie 2010, primită de Curte la 7 iunie 2010, în procedura

## **Campsa Estaciones de Servicio SA**

împotriva

### **Administración del Estado,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul K. Schiemann, președinte de cameră, doamna A. Prechal și domnul E. Jarașinas (raportor), judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 martie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Campsa Estaciones de Servicio SA, de F. Bonastre Capell, abogado;
- pentru guvernul spaniol, inițial de doamna B. Plaza Cruz și ulterior de doamna S. Centeno Huerta, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de doamna I. Martínez del Peral și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

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

pronunțată prezenta

### **Hotărâre**

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea celei de a șasea directive 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Campsa Estaciones de Servicio SA (denumită în continuare „Campsa”), pe de o parte, și Administración del Estado, pe de altă parte, cu privire la o decizie de plată emisă de Oficina Nacional de Inspección (Serviciul Național de Inspecție) referitoare la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă anului 1993.

### **Cadrul juridic**

## *Dreptul Uniunii*

3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?, sunt supuse TVA?ului „livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”. [traducere neoficial?]

4 Articolul 5 alineatele (6) ?i (7) din A ?asea directiv? prevede:

„(6) Utilizarea de c?tre o persoan? impozabil? a bunurilor care fac parte din activele activit?ii sale economice în interes propriu sau în interesul personalului s?u sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desf???urarea activit?ii economice sunt considerate livr?ri cu titlu oneros atunci când [TVA?ul] aferent[...] bunurilor respective sau p?r?ilor componente ale bunurilor respective a fost dedus[...] total sau par?ial. Cu toate acestea, nu se trateaz? în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mic? valoare în scopul desf???ur?rii activit?ii.

(7) Statele membre pot considera livrare de bunuri efectuat? cu titlu oneros fiecare dintre urm?toarele tranzac?ii:

(a) utilizarea de c?tre o persoan? impozabil? în scopul desf???ur?rii activit?ii sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cump?rate sau importate în cadrul activit?ii respective, în cazul în care [TVA?ul] aferent[...] bunurilor respective nu este deductibil[...] în întregime, în cazul în care acestea sunt achizi?ionate de la alt? persoan? impozabil?;

(b) utilizarea bunurilor de c?tre o persoan? impozabil? într?un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când [TVA?ul] aferent[...] bunurilor respective a fost dedus[...] total sau par?ial la achizi?ia acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) [...] p?strarea bunurilor de c?tre o persoan? impozabil? sau de c?tre succesorii acesteia atunci când ea înceteaz? s? mai desf???oare o activitate economic? impozabil?, în cazul în care [TVA?ul aferent bunurilor respective] a fost dedus[...] total sau par?ial la achizi?ia acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a).” [traducere neoficial?]

5 Articolul 6 alineatele (2) ?i (3) din A ?asea directiv? prevede:

„(2) Se consider? prest?ri de servicii cu titlu oneros urm?toarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activit?i economice de c?tre persoanele impozabile sau de c?tre personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desf???urarea activit?ii lor, atunci când [TVA?ul] aferent [...] bunurilor respective a fost dedus [...] total sau par?ial;

(b) prestarea gratuit? de servicii de c?tre persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desf???urarea activit?ii economice.

[...]

(3) [...] statele membre pot asimila unei prest?ri de servicii efectuate cu titlu oneros prestarea de c?tre o persoan? impozabil? a unui serviciu în scopul desf???ur?rii activit?ii sale economice, atunci când [TVA?ul] aferent [...] unui astfel de serviciu nu este deductibil [...] în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o alt? persoan? impozabil?.” [traducere neoficial?]

6 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, referitor la baza de impozitare a TVA-ului pe teritoriul țării, prevede:

„Baza de impozitare este constituită:

- (a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), de toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;
- (b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatele (6) și (7), de prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, de prețul de cost, calculat în momentul livrării;
- (c) în cazul prestațiilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), de costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor;
- (d) în cazul prestațiilor menționate la articolul 6 alineatul (3), de valoarea de piață a serviciului prestat.

[...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 27 din A șasea directivă prevede:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA-ului sau al prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă. Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA-ului nu pot influența decât în mică măsură valoarea TVA-ului datorat în stadiul consumului final.

(2) Un stat membru care dorește să introducă măsurile prevăzute la alineatul (1) informează Comisia cu privire la aceasta și îi furnizează acesteia toate informațiile necesare pentru evaluarea cererii.

(3) Comisia informează celelalte state membre cu privire la măsurile propuse în termen de o lună.

(4) Decizia Consiliului se consideră adoptată dacă, în termen de două luni de la informarea celorlalte state membre conform dispozițiilor din alineatul anterior, nici Comisia și nici un alt stat membru nu solicită dezbaterea chestiunii în Consiliu.

(5) Statele membre care la 1 ianuarie 1977 aplică măsuri speciale de tipul celor menționate la alineatul (1) pot menține aceste măsuri, cu condiția să notifice Comisia cu privire la aceasta înainte de 1 ianuarie 1978 și ca astfel de derogări, dacă au ca scop simplificarea procedurii de aplicare a impozitului, să respecte cerințele prevăzute la alineatul (1).” [traducere neoficială]

8 Prin Decizia 2006/387/CE a Consiliului din 15 mai 2006 de autorizare a Regatului Spaniei să aplice o măsură de derogare de la articolele 11 și 28e din A șasea directivă (JO L 150, p. 11), conform procedurii prevăzute la articolul 27 alineatele (1)-(4) din A șasea directivă, Regatul Spaniei a fost autorizat să introducă o măsură de derogare de la regula generală de determinare a bazei de impozitare prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă. Articolul 1 din această decizie prevede:

„[...] Regatul Spaniei este autorizat s? considere valoarea de pia?? [...] ca baz? de impozitare a livr?rilor de bunuri, a prest?rilor de servicii sau a achizi?iilor intracomunitare de bunuri, în cazul în care contrapartida este considerabil inferioar? valorii sale de pia??, iar destinatarul tranzac?iei sau, în cazul unei achizi?ii intracomunitare, cump?r?torul nu are dreptul la deducerea total? a TVA?ului [...].

Aceast? m?suri? nu poate fi utilizat? decât pentru a preveni evaziunea ?i fraud? fiscal? ?i în cazul în care contrapartida pe care s?ar baza altfel valoarea impozabil? a fost influen?at? de leg?turi de familie, organiza?ionale, patrimoniale, financiare sau juridice [...]"

9 Articolul 11 sec?iunea A din A ?asea directiv? a fost modificat prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388 în ceea ce prive?te anumite m?suri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea ad?ugat? pentru a contribui la combaterea evaziunii ?i a fraudei fiscale ?i de abrogare a anumitor decizii care acord? derog?ri (JO L 221, p. 9, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 247). Directiva 2006/69 a introdus, printre altele, în articolul 11 sec?iunea A din A ?asea directiv? un nou alineat (6). Potrivit acestuia din urm?, în scopul prevenirii evaziunii ?i a fraudei fiscale, statele membre pot lua m?suri pentru a se asigura c? suma impozabil? pentru livr?rile de bunuri sau prest?rile de servicii este reprezentat? de valoarea de pia?? în cazul în care pre?ul este, în func?ie de împrejur?ri, mai mic sau mai mare decât aceast? valoare de pia??, iar între p?r?ile la tranzac?ie exist? o leg?tur?.

10 La intrarea în vigoare a Directivei 2006/69, autoriza?ia acordat? Regatului Spaniei în temeiul Deciziei 2006/387 a expirat.

11 În prezent, posibilitatea statelor membre de a lua, în cazul tranzac?iilor între p?r?i între care exist? o leg?tur? ?i în scopul prevenirii evaziunii ?i a fraudei fiscale, m?suri pentru a se asigura c? baza de impozitare este reprezentat? de valoarea de pia?? a tranzac?iei este oferit? de articolul 80 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 decembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), aflat? în vigoare.

### *Dreptul na?ional*

12 Articolul 78 alineatul 1 din Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor A?adido) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247), astfel cum era redactat? la momentul faptelor din ac?iunea principal? (denumit? în continuare „Legea 37/1992”), stabilea regula general? de determinare a bazei de impozitare dup? cum urmeaz?:

„Baza de impozitare a taxei este constituit? din quantumul total al contrapartidei oferite de client sau de ter?e persoane pentru tranzac?iile supuse acestei taxe.”

13 Articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992 prevedea totu?i urm?toarele:

„Atunci când, existând o leg?tur? între p?r?ile implicate în tranzac?iile supuse impozit?rii, sunt convenite pre?uri v?dit mai mici decât pre?urile de pia??, baza de impozitare nu va putea fi inferioar? celei rezultate din aplicarea normelor prev?zute la alineatele 3 ?i 4 de mai sus.”

14 Articolul 79 din Legea 37/1992 stabilea, la alineatele 3 ?i 4, reguli speciale de determinare a bazei de impozitare în cazul utiliz?rii de bunuri ?i al prest?rii de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile. Aceste cazuri corespundeau situa?iilor avute în vedere la articolul 5 alineatul (6) ?i la articolul 6 alineatul (2) din A ?asea directiv?.

15 În urma adopt?rii Directivei 2006/69, Legea 36/2006 privind unele m?suri de prevenire a



secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, și anume contrapartida, prin extinderea aplicării regulilor privind utilizarea în folosul propriu de bunuri și servicii (astfel cum prevedea articolul 79 alineatul 5 din Legea [37/1992] înainte de modificarea sa prin Legea 36/2006 [...]), fără a urma procedura specifică prevăzută la articolul 27 din directiva menționată pentru obținerea autorizării de a deroga de la regula generală, autorizare care nu a fost obținută de [Regatul] Spaniei până la adoptarea Deciziei [2006/387]”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă Așeza directivă trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca un stat membru să aplice tranzacțiilor între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Așeza directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din Așeza directivă, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din Așeza directivă în vederea obținerii autorizăției de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.

23 Guvernul spaniol consideră că un stat membru avea dreptul să reglementeze, în împrejurări precum cele care erau prevăzute la articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992, o bază de impozitare diferită de baza de impozitare generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Așeza directivă. Această dispoziție națională ar fi răspuns principiilor de neutralitate fiscală și de egalitate de tratament și ar fi fost conformă cu Așeza directivă, din moment ce avea drept obiectiv combaterea evaziunii fiscale. Acesta arată în plus că posibilitatea de a introduce măsuri de derogare de acest tip a fost oferită statelor membre prin Directiva 2006/69 și există în continuare în Directiva 2006/112.

24 În schimb, Campsa și Comisia Europeană consideră că Așeza directivă, înainte de modificarea introdusă prin Directiva 2006/69, nu permitea statelor membre să reglementeze, în împrejurări precum cele prevăzute la articolul 79 alineatul 5 din Legea 37/1992, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de cea prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Așeza directivă fără a fi obținută autorizarea prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă pentru introducerea unei astfel de măsuri de derogare.

25 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că posibilitatea de a califica o tranzacție drept „tranzacție cu titlu oneros” în sensul articolului 2 din Așeza directivă implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă. Astfel, faptul că o tranzacție economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de piață este fără relevanță în ceea ce privește această calificare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 22). Aceeași este situația în ceea ce privește legătura care poate exista eventual între părțile la tranzacție.

26 Pe de altă parte, chiar potrivit articolului 5 alineatele (6) și (7) și articolului 6 alineatele (2) și (3) din Așeza directivă, care asimilează anumite tranzacții pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contrapartidă reală tranzacțiilor efectuate cu titlu oneros, regulile de determinare a bazei de impozitare prevăzute la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) literele (b)-(d) din Așeza directivă nu au vocație de a se aplica decât unor operațiuni efectuate cu titlu gratuit (a se vedea în acest sens Hotărârea *Hotel Scandic Gåsabäck*, citată anterior, punctul 24).





membru în cauză a unor măsuri de derogare în scopul prevenirii anumitor forme de evaziune sau de fraudă (a se vedea în acest sens Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, punctul 26), cerere care nu a fost introdusă decât ulterior situației de fapt din acțiunea principală.

39 În sfârșit, împrejurarea, evidențiată în special de instanța de trimitere și de guvernul spaniol, potrivit căreia, de la intrarea în vigoare a Directivei 2006/69, statele membre au posibilitatea, fără a avea obligația de a solicita o autorizație prealabilă, în scopul prevenirii evaziunii sau fraudei fiscale, de a lua măsuri pentru ca baza de impozitare să fie constituită de valoarea de piață a tranzacției în anumite împrejurări, atunci când există o legătură între părțile la tranzacție, nu are incidență asupra faptului că, la momentul situației de fapt în discuție în acțiunea principală, A șasea directivă nu le acorda o astfel de posibilitate în afara procedurii prevăzute la articolul 27 alineatele (1)-(4) din această directivă.

40 Din toate considerațiile care preced rezultă că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să aplice unor tranzacții precum cele în cauză în acțiunea principală, efectuate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vândut mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.

#### Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 opta) declară:

**A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să aplice unor tranzacții precum cele în cauză în acțiunea principală, efectuate între părți între care există o legătură, care au convenit asupra unui preț vândut mai mic decât prețul de piață, o regulă de determinare a bazei de impozitare diferită de regula generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, prin extinderea aplicării regulilor de determinare a bazei de impozitare privind utilizarea de bunuri și prestarea de servicii în folosul propriu al persoanei impozabile, în sensul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată, în cazul în care acest stat membru nu a urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceeași directivă în vederea obținerii autorizației de introducere a unei astfel de măsuri de derogare de la regula generală menționată.**

Semnături

\*\* Limba de procedură: spaniola.