

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 noiembrie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 273 – Rectificarea impunerii – Metodă de evaluare a bazei de impozitare prin inducție – Drept de deducere a TVA-ului – Prezumție – Principiile neutralității și proporționalității – Lege națională care bazează calcularea TVA-ului pe cifra de afaceri prezumată”

În cauza C-648/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Regiunea Calabria, Italia), prin decizia din 3 mai 2016, primită de Curte la 16 decembrie 2016, în procedura

Fortunata Silvia Fontana

împotriva

Agenzia delle Entrate –Direzione provinciale di Reggio Calabria,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe și domnii C. Lycourgos, E. Juhász (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de R. Guizzi, avvocato dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de F. Tomat și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 martie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 273 din 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Fortunata Silvia Fontana, pe de o parte, și Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (administrația fiscală – Direcția Provincială din Regiunea Calabria, Italia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (59) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Este necesar, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, ca statele membre să poată introduce sau continua să aplice măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă, cu scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau fraudă.”

4 Articolul 2 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;

(ii) în cazul mijloacelor de transport noi, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) sau orice altă persoană neimpozabilă;

(iii) în cazul produselor supuse accizelor, atunci când accizele la achiziția intracomunitară sunt exigibile, în temeiul Directivei 92/12/CEE, pe teritoriul statului membru, o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei alte achiziții nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1);

c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

d) importul de bunuri.”

5 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care

urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii.”

6 Potrivit articolului 242 din această directiv?:

„Fiecare persoan? impozabil? ?ine o contabilitate suficient de detaliat? pentru a permite aplicarea TVA ?i controlarea aplic?rii TVA de c?tre autorit??ile fiscale.”

7 Articolul 244 din directiva men?ionat? prevede:

„Fiecare persoan? impozabil? se asigur? de stocarea copiilor facturilor pe care le?a emis sau care au fost emise de un client ori care au fost emise de un ter? în numele s?u ?i în contul s?u, precum ?i a tuturor facturilor pe care le?a primit.”

8 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoan? impozabil? depune o declara?ie privind TVA în care se men?ioneaz? toate informa?iile necesare pentru a calcula taxa exigibil? ?i deducerile de efectuat, inclusiv, în m?sura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea total? a opera?iunilor referitoare la această tax? ?i la aceste deduceri, precum ?i valoarea opera?iunilor scutite.”

9 Potrivit articolului 273 din această directiv?:

„Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA ?i a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile ?i cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul între statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.

[...]

Dreptul italian

10 Articolul 39 alineatul 1 din decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Decretul nr. 600 al Pre?edintelui Republicii de instituire a unor dispozi?ii comune în materie de stabilire a impozitelor pe venit) din 29 septembrie 1973 (GURI nr. 268 din 16 octombrie 1973) prevede:

„În cazul impozitului pe veniturile realizate de persoanele fizice care desf??oar? o activitate economic? sau profesional? independent?, biroul [de venituri] efectueaz? rectific?ri:

[...]

d) în cazul în care din inspec?ia registrelor contabile ?i din orice alte controale prev?zute la articolul 33 sau din verific?rile privind caracterul complet, acurate?ea ?i veridicitatea înregistr?rilor contabile pe baza facturilor ?i a altor documente referitoare la întreprindere ?i a datelor ?i informa?iilor colectate de birou în conformitate cu articolul 32, se constat? c? elementele indicate în declara?ie ?i în anexele sale sunt incomplete, false sau inexacte. Existen?a unor activit??i nedeclarate sau inexisten?a unor pasive declarate poate fi dedus? inclusiv pe baza unor prezum?ii simple, cu condi?ia ca acestea s? fie serioase, precise ?i concordante.”

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 633 de instituire ?i de reglementare a taxei pe valoarea ad?ugat?) din 26 octombrie 1972 (GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972)

reglementează modalitățile potrivit cărora este efectuată rectificarea declarațiilor de TVA. Articolul 54 din acest decret prevede în esență că verificarea veridicității declarațiilor referitoare la această taxă poate fi efectuată printr-o modificare formală a declarației depuse sau printr-un control mai aprofundat, pe baza elementelor și a informațiilor aflate la dispoziția administrației fiscale sau colectate de această administrație, în temeiul competențelor sale de investigare.

12 Articolul 62 bis din Decretul/lege nr. 331/93 (GURI nr. 203 din 30 august 1993), convertit în Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993 (GURI nr. 255 din 29 octombrie 1993), prevede:

„1. Birourile Departamentului de venituri din cadrul Ministerului Finanțelor, după consultarea asociațiilor profesionale și a celor de ramură, elaborează, cel târziu la 31 decembrie 1996, cu privire la diversele sectoare economice, studii sectoriale specifice în scopul de a face mai eficace acțiunea de constatare și de a asigura o determinare mai structurată a coeficienților de extrapolare prevăzuți la articolul 11 din Decretul/lege nr. 69 din 2 martie 1989, convertit, după modificări, în Legea nr. 154 din 27 aprilie 1989 și modificările succesive ale acesteia. În acest scop, aceste birouri identifică eventuale semnificații de contribuabili care apar în acele sectoare pentru a le supune controlului în scopul de a identifica elementele caracteristice ale activității exercitate. Studiile sectoriale sunt aprobate prin decret al ministrului finanțelor, care se publică în *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* cel târziu la 31 decembrie 1995. Acestea pot fi modificate și sunt valabile în vederea rectificării fiscale începând cu perioada fiscală 1995.”

13 Articolul 62 sexies alineatul 3 din Decretul/lege nr. 331/93 are următorul cuprins:

„Rectificările impunerii prevăzute la articolul 39 primul paragraf litera d) din Decretul Președintelui Republicii nr. 600 din 29 septembrie 1973 și modificările succesive ale acestuia și la articolul 54 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 și modificările succesive ale acestuia pot fi întemeiate de asemenea pe existența unor neconcordanțe grave între veniturile, remunerațiile și încasările declarate și cele care pot fi deduse în mod întemeiat din caracteristicile și din condițiile de exercitare a activității specifice desfășurate sau din studiile sectoriale elaborate potrivit articolului 62 bis din prezentul decret.”

14 Articolul 10 din Legea nr. 146 din 8 mai 1998 (GURI nr. 110, supliment ordinar la GURI nr. 93) prevede:

„1) Rectificările impunerii bazate pe studiile sectoriale, prevăzute la articolul 62 sexies din Decretul/lege nr. 331 din 30 august 1993, modificat și convertit în Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993, se aplică contribuabililor în conformitate cu procedurile prevăzute de prezentul articol în situația în care quantumul veniturilor sau al remunerațiilor declarate este inferior în comparație cu quantumul veniturilor sau al remunerațiilor ce poate fi determinat pe baza acestor studii.

[...]

3 bis) În cazurile menționate la alineatul 1, serviciul trebuie, înainte de notificarea deciziei de impunere, să invite contribuabilul la audieri, în temeiul articolului 5 din Decretul legislativ nr. 218 din 19 iunie 1997.

3 ter) În cazul unei neconcordanțe cu veniturile sau remunerațiile determinate pe baza studiilor sectoriale, se pot certifica motivele care justifică o neconcordanță între veniturile sau remunerațiile declarate și cele rezultate din aplicarea acestor studii. De asemenea, se pot certifica motivele care justifică diferențele între cele declarate și indicatorii economici identificați prin studiile menționate mai sus. Un astfel de certificat se poate emite la cererea contribuabililor de către persoanele indicate la litera a) și b) ale articolului 3 alineatul 3 din regulamentul instituit prin Decretul Președintelui Republicii nr. 322 din 22 iulie 1998, care sunt abilitate să transmită

declara?iile pe cale electronic?, de responsabili cu asisten?a fiscal? ai centrelor constituite de persoanele vizate la articolul 32 alineatul 1 literele a), b) ?i c) din Decretul legislativ nr. 241 din 9 iulie 1997 ?i de angaja?ii ?i func?ionarii asocia?iilor profesionale abilitate s? furnizeze asisten?a tehnic? prev?zut? la articolul 12 alineatul 2 din Decretul legislativ nr. 546 din 31 decembrie 1992.

[...]

5) În scopuri de [TVA], la cuantumul veniturilor sau al remunera?iilor celor mai mari, stabilit pe baza respectivelor studii sectoriale, ?inând seama de existen?a unor opera?iuni neimpozabile sau supuse unui regim special, se aplic? rata medie care rezult? din raportul dintre taxa aplicat? opera?iunilor taxabile, din care se scade taxa aplicat? livr?rilor de bunuri amortizabile, ?i cifra de afaceri declarat?.

[...]

7) Prin decret al ministrului de finan?e se instituie o comisie de exper?i, care vor fi numi?i de ministru, cu luarea în considerare ?i a rapoartelor elaborate de organiza?iile economice profesionale ?i de ordinele profesionale. Înainte de aprobarea ?i publicarea fiec?rui studiu sectorial, comisia va emite un aviz cu privire la capacitatea acestor studii de a reflecta realitatea la care se refer?. Nu se prevede nicio contrapresta?ie pentru activitatea de consultan?? a membrilor comisiei.

[...]"

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

15 Persoan? impozabil? în scopuri de TVA, doamna Fontana a f?cut obiectul unei proceduri de rectificare a impunerii privind anul fiscal 2010.

16 Administra?ia fiscal? a adresat reclamantei din litigiul principal, la 14 mai 2014, o invita?ie de a se prezenta în fa?a acesteia, care a condus la deschiderea unei proceduri de rectificare în contradictoriu.

17 Cu ocazia acestei proceduri, doamna Fontana a contestat cuantumul rectific?rii impunerii care se inten?iona s? îi fie notificat ?i care era determinat pe baza studiului sectorial privind categoria economi?tilor ?i a consultan?ilor fiscali.

18 La 24 decembrie 2014, administra?ia fiscal? i?a notificat doamnei Fontana o decizie de impunere privind impozitul pe venit al persoanelor fizice, impozitul regional pe activit??ile de produc?ie ?i TVA?ul datorate pentru anul fiscal 2010.

19 Reclamanta din litigiul principal a introdus o ac?iune la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscal? Provincial? din Regiunea Calabria) în scopul de a contesta *inter alia* sumele restante datorate cu titlu de TVA care îi erau reclamate de administra?ia fiscal?. În special, aceasta a sus?inut c? administra?ia fiscal? aplicase în mod eronat situa?iei sale studiul sectorial privind economi?tii ?i consultan?ii fiscali, în loc s? aplice studiul ce prive?te consilierii de resurse umane, despre care reclamanta consider? c? reprezint? activitatea sa principal?. În plus, aceasta a sus?inut c? cuantumul TVA?ului fusese evaluat pe baza unui studiu sectorial care nu permite s? se dea o imagine coerent? a veniturilor generate de întreprinderea sa în ceea ce prive?te propor?ionalitatea ?i coeren?a.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscal? Provincial? din Regiunea Calabria) arat? c? contesta?ia invocat? de reclamanta din litigiul principal referitoare la faptul c? administra?ia fiscal? ar fi asimilat, în mod eronat, activit??ile sale cu cele ale

economistilor și ale consultantilor fiscali nu este întemeiat?, în măsura în care „[a]rgumentele reclamantei [din litigiul principal] nu sunt susținute de o bază factuală incontestabil?”.

21 Această îmi exprim? îns? îndoielile, în special având în vedere principiile neutralității fiscale și proporționalității, în ceea ce privește metoda de evaluare a sumelor restante datorate cu titlu de TVA, bazat? pe un studiu sectorial.

22 În această privință, instanța de trimitere subliniaz? c? o asemenea metod? de evaluare nu ?ine seama decât de un venit global, fără a lua în considerare fiecare dintre operațiunile economice realizate de persoana impozabil? și dreptul său de a deduce cuantumul TVA?ului pe care l?a achitat în amonte.

23 În aceste condiții, Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Regiunea Calabria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este sau nu este compatibil? cu articolele 113 și 114 TFUE [, precum și cu Directiva TVA] reglementarea națională italiană constituită din articolul 62 sexies alineatul 3 și din articolul 62 bis din Decretul/lege nr. 331/93 [convertit în Legea] nr. 427 din 29 octombrie 1993, în măsura în care permite aplicarea TVA?ului unei cifre de afaceri globale stabilite prin metoda inductiv?, sub aspectul respectării obligației de deducere și a obligației de repercutare a taxei și, într-un plan mai general, în raport cu principiile neutralității și transferării taxei?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

24 Guvernul italian consider? c? întrebarea adresată este ipotetic?, în măsura în care contestația reclamantei din litigiul principal, care privea în esență clasificarea eronat? aplicat? activității sale profesionale în cadrul studiilor sectoriale, a fost respins? de instanța de trimitere, care ar fi exclus deja, de fapt, c? studiul sectorial în discuție în litigiul principal nu reprezintă realitatea acestei activități economice.

25 În această privință, trebuie amintit c? întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident c? interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i?au fost adresate (Hotărârea din 26 octombrie 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punctul 16 și jurisprudența citată).

26 În speță, reclamanta din litigiul principal a contestat rezultatele studiului sectorial pentru motivul c? acestea nu reflectau realitatea activității sale economice. Acest lucru a determinat instanța de trimitere să ridice problema aspectului dacă metoda de evaluare, bazată pe acest studiu sectorial, care se întemeiaz? pe o cifră de afaceri globală, fără a lua în considerare fiecare dintre operațiunile economice efectuate de persoana impozabilă, este sau nu în conformitate cu Tratatul FUE, cu Directiva TVA, precum și cu principiile neutralității fiscale și proporționalității.

27 În consecință, întrucât întrebarea adresată de instanța de trimitere nu rezultă a fi lipsită de legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, aceasta trebuie declarat? ca fiind admisibil?.

Cu privire la fond

28 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că articolele 113 și 114 TFUE, la care se referă instanța de trimitere în întrebarea adresată, nu sunt pertinente în speță, în măsura în care aceste articole privesc modalitățile instituționale de adoptare a măsurilor de apropiere a legislațiilor statelor membre în cadrul Uniunii Europene.

29 Ținând seama de această observație, este necesar să se înțeleagă faptul că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să recurgă la o metodă inductivă bazată pe studii sectoriale aprobate prin decret ministerial pentru a determina cuantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă și, în consecință, să efectueze o rectificare a impunerii care să oblige la plata unui quantum suplimentar de TVA.

30 În această privință, trebuie să se sublinieze că, în conformitate cu regula generală prevăzută la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuată cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest scop de persoana impozabilă (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulic și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33, precum și jurisprudența citată).

31 Pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către administrația fiscală, articolele 242 și 244, precum și articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA impun persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe să țină o contabilitate adecvată, să stocheze copii după toate facturile pe care le-au emis, precum și toate facturile pe care le-au achitat și, în final, să depună la administrația fiscală o declarație în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula TVA-ul exigibil.

32 Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele enunțate în această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor. În plus, potrivit considerentului (59) al Directivei TVA, aceasta urmează să autorizeze statele membre să introducă, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, măsuri speciale de derogare de la această directivă, cu scopul de a simplifica perceperea taxei și de a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau fraudă.

33 Curtea a statuat că din articolul 273 primul paragraf, precum și din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 41 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 18).

34 În această privință, trebuie subliniat că nedeclararea de către o persoană impozabilă a întregii cifre de afaceri realizate nu poate să împiedice colectarea TVA-ului și că revine instituțiilor naționale competente sarcina de a restabili situația, astfel cum ar fi fost aceasta în lipsa unui astfel de comportament al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5

octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 42).

35 Curtea a decis că, în afara limitelor pe care le stabilesc, dispozițiile articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea și că ele conferă, în consecință, acestora o marjă de apreciere cu privire la mijloacele prin care se urmărește atingerea obiectivelor de recuperare în integralitate a TVA-ului și de combatere a fraudei. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și în special cu respectarea principiului proporționalității și a principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctele 43 și 44, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 41).

36 Astfel, articolul 273 din Directiva TVA nu se opune, în principiu, unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, care stabilește cuantumul TVA-ului datorat de o persoană impozabilă, pe baza cifrei de afaceri globale, astfel cum a fost evaluat prin inducție pe baza unor studii sectoriale aprobate prin decret ministerial, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni fraudă fiscală.

37 Cu toate acestea, reglementarea națională respectiv și aplicarea acesteia nu pot fi conforme dreptului Uniunii decât dacă respectă principiile neutralității fiscale și al proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 44).

38 Este de competența instanței de trimitere să aprecieze compatibilitatea măsurilor naționale în discuție în litigiul principal cu cerințele menționate la punctul precedent. Totuși, Curtea poate furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 46).

39 În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, potrivit jurisprudenței Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, cu condiția ca activitățile sale să fie ele însele în principiu supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 56 și 57, precum și jurisprudența citată).

40 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 33 și jurisprudența citată).

41 Rezultat din aplicarea principiului neutralității fiscale că, în cazul în care administrația fiscală intenționează să transmită o rectificare de TVA, al cărei cuantum rezultă dintr-o cifră de afaceri suplimentară globală, stabilită prin metoda inductivă, persoana impozabilă în cauză trebuie să aibă dreptul de a deduce TVA-ul pe care l-a achitat în amonte, în condițiile prevăzute în acest sens în titlul X din Directiva TVA.

42 În ceea ce privește principiul proporționalității, acest principiu nu se opune unei legislații naționale care prevede că numai neconcordanțele semnificative dintre cuantumul cifrei de afaceri declarate de persoana impozabilă și cel determinat prin metoda inductivă, ținând seama de cifra de afaceri realizată de persoane care exercită aceeași activitate ca această persoană impozabilă, pot declanșa procedura care conduce la rectificare. Studiile sectoriale utilizate pentru a stabili

această cifră de afaceri prin inducție trebuie să fie exacte, fiabile și actualizate. O astfel de neconcordanță poate da naștere numai unei prezumții refragabile, care poate fi răsturnată de persoana impozabilă, pe baza unor probe contrare.

43 În acest context, trebuie să se sublinieze că, pe parcursul procedurii de rectificare a impunerii, trebuie asigurat dreptul la apărare al persoanei impozabile, ceea ce implică printre altele ca, înainte de a adopta o măsură care îi cauzează un prejudiciu persoanei impozabile, acesteia să i se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care autoritățile intenționează să își întemeieze decizia (Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctul 30).

44 Astfel, persoana impozabilă trebuie, pe de o parte, să aibă posibilitatea de a contesta corectitudinea studiului sectorial în cauză și/sau relevanța acestui studiu în vederea aprecierii situației sale specifice. Pe de altă parte, persoana impozabilă trebuie să fie în măsură să clarifice circumstanțele pentru care cifra de afaceri declarată, deși este mai mică decât cifra de afaceri determinată prin metoda inductivă, corespunde realității activității sale în cursul perioadei în cauză. În măsura în care aplicarea unui studiu sectorial implică posibilitatea persoanei impozabile de a dovedi, dacă este cazul, fapte negative, principiul proporționalității impune ca nivelul de probă necesar să nu fie excesiv de ridicat.

45 În aceste condiții, trebuie să se constate că mecanismul în discuție în litigiul principal, prin concepția sa, prin structura sa și prin dispozițiile concrete care îl reglementează, nu pare să aducă atingere principiului proporționalității, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere.

46 Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care autorizează o administrație fiscală, în caz de neconcordanțe grave între veniturile declarate și veniturile estimate pe baza unor studii sectoriale, să recurgă la o metodă inductivă, întemeiată pe astfel de studii sectoriale, pentru a determina quantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă și să efectueze, în consecință, o rectificare a impunerii, care să oblige la plata unui quantum suplimentar de TVA, cu condiția ca această reglementare și aplicarea acesteia să permită persoanei impozabile, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să conteste rezultatele obținute prin această metodă, pe baza tuturor probelor contrare de care dispune, și să își exercite dreptul de deducere în conformitate cu dispozițiile care figurează în titlul X din Directiva TVA, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care autorizează o administrație fiscală, în caz de neconcordanțe grave între veniturile

declarate și veniturile estimate pe baza unor studii sectoriale, să recurgă la o metodă inductivă, întemeiată pe astfel de studii sectoriale, pentru a determina cuantumul cifrei de afaceri realizate de o persoană impozabilă și să efectueze, în consecință, o rectificare a impunerii, care să oblige la plata unui quantum suplimentar de taxă pe valoarea adăugată (TVA), cu condiția ca această reglementare și aplicarea acesteia să permită persoanei impozabile, cu respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, precum și a dreptului la apărare, să conteste rezultatele obținute prin această metodă, pe baza tuturor probelor contrare de care dispune, și să își exercite dreptul de deducere în conformitate cu dispozițiile care figurează în titlul X din Directiva 2006/112, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

Semnături

* Limba de procedură: italiana.