

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 mai 2019 (*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Operațiuni fictive – Imposibilitatea deducerii taxei – Obligația emitentului unei facturi de a achita TVA-ul care figurează pe aceasta – Amendă în quantum egal cu cel al TVA-ului dedus în mod nelegal – Compatibilitate cu principiile neutralității TVA-ului și proporționalității”

În cauza C-712/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisia Fiscală Regională din Lombardia, Italia), prin decizia din 9 octombrie 2017, primită de Curte la 20 decembrie 2017, în procedura

EN.SA. Srl

împotriva

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnii A. Rosas, L. Bay Larsen și M. Safjan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de M. Capolupo și de G. De Bellis, avvocati dello Stato;

– pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de F. Tomat, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 ianuarie 2019,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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 EN.SA. Srl, pe de o parte, și

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia (Amministrazione Fiscale – Direzione Regionale din Lombardia, Italia) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o rectificare a impunerii care a făcut obiectul acestei societăți, care corespunde unei majorări a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate, însoțită de dobânzi și de sancțiuni.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 167 din această directivă prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

5 Potrivit articolului 168 din directiva menționată:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fie livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fie prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

6 Articolul 203 din aceeași directivă prevede:

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură.”

7 Potrivit articolului 273 din Directiva TVA:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră 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 legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul italian

8 Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul Președintelui Republicii nr. 633 privind instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată) din 26 octombrie 1972, în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „DPR nr. 633/1972”), prevede la articolul 17 alineatul 1:

„Taxa este datorată de către persoanele care efectuează cesiuni de bunuri și prestări de servicii impozabile, care trebuie să o plătească trezoreriei publice, cumulativ pentru toate operațiunile

efectuate și net după deducerea prevăzută la articolul 19, în funcție de modalitățile și în termenele prevăzute la titlul II.”

9 Potrivit articolului 19 alineatul 1 din DPR nr. 633/1972:

„Pentru determinarea taxei datorate în conformitate cu articolul 17 alineatul 1 sau a excedentului prevăzută la articolul 30 alineatul 2, este deductibil din cuantumul taxei aferente operațiunilor efectuate cuantumul taxei achitate sau datorate de persoana impozabilă sau imputate acesteia cu titlu de compensare pentru bunuri și servicii importate sau achiziționate în cadrul desfășurării activității întreprinderii sale, a meseriei sau a profesiei sale. Dreptul de deducere a taxei referitoare la bunurile și la serviciile achiziționate sau importate ia naștere în momentul în care aceasta devine exigibilă și poate fi exercitat, cel 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.”

10 Articolul 21 din DPR nr. 633/1972 prevede:

„În cazul în care se emite o factură pentru o operațiune inexistentă sau dacă în factură sumele aferente operațiunilor sau taxele respective sunt indicate într-un quantum mai mare decât cel real, taxa este datorată pentru întregul quantum indicat pe factură”.

11 Articolul 6 alineatul 6 din Decreto legislativo n. 471 (Decretul legislativ nr. 471) din 18 decembrie 1997, în versiunea aplicabilă la data faptelor în discuție în cauza principală, prevedea:

„Fapta oricărei persoane de a deduce în mod nelegal taxa achitată, datorată sau imputată acesteia cu titlu de compensare se pedepsește cu o sancțiune administrativă egală cu cuantumul deducerii efectuate”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 EN.SA. este o societate italiană de producție și de distribuție a energiei electrice. Administrația fiscală a procedat la rectificarea declarațiilor privind TVA efectuate de EN.SA. pentru exercițiile financiare 2009 și 2010. Această administrație a respins, în temeiul articolului 19 din DPR nr. 633/1972, deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni de cumpărare de energie electrică pe care le-a considerat fictive în absența transmiterii efective a energiei și a aplicat EN.SA., în temeiul articolului 6 alineatul 6 din decretul legislativ menționat la punctul 11 din prezenta hotărâre, o amendă în quantum egal cu cel al TVA-ului dedus în mod nelegal.

13 În schimb, administrația fiscală nu a arătat că EN.SA. nu își îndeplinește obligația de a achita TVA-ul datorat pentru fiecare dintre operațiunile sale de vânzare de energie electrică.

14 Aceste diferite operațiuni se înscriu, potrivit administrației respective, într-un mecanism circular de vânzare a aceluși cantități de energie la aceleași prețuri, între societăți care fac parte din același grup. Ele ar fi fost realizate exclusiv în scopul de a permite grupului Green Network să prezinte o contabilitate mai favorabilă, pentru a putea beneficia de finanțări bancare.

15 Administrația fiscală a emis, împotriva EN.SA., două decizii de rectificare a impunerii, fiecare corespunzând unei majorări a TVA-ului datorat, însoțit de dobânzi și de o amendă, în quantum de 47 618 491 de euro pentru exercițiul financiar 2009 și, respectiv, de 22 001 078 de euro pentru exercițiul financiar 2010.

16 EN.SA. a introdus acțiuni împotriva acestor decizii la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisia Fiscală Provincială din Milano, Italia), care le-a respins. Această societate a declarat apel împotriva hotărârii pronunțate de instanța respectivă la Commissione tributaria

regionale di Lombardia (Comisia Fiscal? Regional? din Lombardia, Italia).

17 Instan?a de trimitere subliniaz? faptul c? opera?iunile de v?nzare fictiv? de energie electric? ?n discu?ie ?n litigiul principal nu au produs niciun avantaj fiscal autorilor lor, din cauza caracterului circular al opera?iunilor, ?i nici vreo pierdere de venituri pentru trezoreria public?. Aceasta ridic? problema dac?, ?n spe??, ?n ceea ce prive?te opera?iunile fictive, este conform cu principiile de drept al Uniunii ca operatorul s? suporte TVA-ul. ?n lipsa unei fraude fiscale, instan?a de trimitere consider? c? principiul neutralit??ii taxei ar trebui s? prevaleze ?i c? refuzul de a deduce TVA-ul achitat ?n mod corespunz?tor ?i aplicarea unei amenzi suplimentare egale cu cuantumul TVA-ului dedus ?n mod nelegal nu sunt propor?ionale cu ?nc?lcarea care a constat ?n emiterea de facturi pentru opera?iuni fictive.

18 ?n aceste condi?ii, Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisia Fiscal? Regional? din Lombardia) a hot?r?t s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea ?ntrebare preliminar?:

„?n ipoteza unor opera?iuni considerate inexistente care nu au cauzat un prejudiciu bugetului de stat ?i nu au produs niciun beneficiu fiscal contribuabilului, reglementarea na?ional? care rezult? din aplicarea articolului 19 (Deducerea) ?i a articolului 21 alineatul 7 (Facturarea opera?iunilor) din [DPR nr. 633/1972] ?i a articolului 6 alineatul 6 din decreto legislativo n. 471 (Decretul legislativ nr. 471) din 18 decembrie 1997 (?nc?lcarea obliga?iilor referitoare la documentarea, la ?nregistrarea ?i la identificarea opera?iunilor) este compatibil? cu principiile de drept al Uniunii ?n materie de [TVA] elaborate de [Curte], dat fiind c? aplicarea simultan? a normelor na?ionale determin?:

- a) nedeductibilitatea reiterat? ?i repetat? a taxei pe achizi?ii, pl?tit? de cesionar pentru fiecare tranzac?ie contestat?, care prive?te aceea?i entitate ?i aceea?i baz? de impozitare;
- b) aplicarea taxei ?i plata acesteia ?n privin?a cedentului (?i ?mpiedicarea restituirii pl??ii nedatorate), pentru opera?iunile de v?nzare corespunz?toare ?i ?n oglind?, considerate de asemenea inexistente;
- c) aplicarea unei amenzi ?n quantum egal cu cel al taxei considerate nedeductibil??”

Cu privire la ?ntrebarea preliminar?

19 Chiar dac?, pe plan formal, instan?a de trimitere ?i-a limitat ?ntreb?rile la interpretarea „principiilor de drept al Uniunii ?n materie de TVA elaborate de Curte”, men?ion?nd ?n special principiile propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii, aceast? ?mprejurare nu ?mpiedic? Curtea s? ?i furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru judecarea cauzei cu care este sesizat?, indiferent dac? aceast? instan?? a f?cut sau nu referire la ele, ?n enun?ul ?ntreb?rilor sale. ?n aceast? privin??, revine Cur?ii sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instan?a de trimitere, ?i mai ales din motivarea deciziei de trimitere, elementele dreptului respectiv care necesit? o interpretare, av?nd ?n vedere obiectul litigiului principal (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 4 octombrie 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, punctul 43, Hot?r?rea din 7 februarie 2019, Escibano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, punctul 32, ?i Hot?r?rea din 12 februarie 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, punctul 37).

Cu privire la primele dou? p?r?i ale ?ntreb?rii

20 Prin intermediul primelor dou? p?r?i ale ?ntreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? ?n esen?? s? se stabileasc? dac?, ?ntr-o situa?ie precum cea ?n discu?ie ?n litigiul principal, ?n care v?nz?ri fictive de energie electric? realizate ?n mod circular ?ntre aceea?i operatori ?i pentru acelea?i quantumuri nu au cauzat pierderi de venituri fiscale, Directiva TVA trebuie interpretat? ?n

sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care exclude deducerea TVA-ului aferent unor opera?iuni fictive, obligând totodat? persoanele care men?ioneaz? TVA-ul pe o factur? s? achite aceast? tax?, inclusiv pentru o opera?iune fictiv?.

21 Cu titlu introductiv, trebuie s? se arate c? cele dou? norme de drept na?ional men?ionate mai sus reflect? dispozi?ii analoage ale Directivei TVA.

22 Pe de o parte, nedeductibilitatea TVA-ului aferent opera?iunilor fictive reiese din articolul 168 din aceast? directiv?.

23 Astfel, din acest articol rezult? c? o persoan? impozabil? poate deduce TVA-ul care greveaz? bunurile ?i serviciile pe care le utilizeaz? în scopul opera?iunilor taxabile. Cu alte cuvinte, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizi?iilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizi?ia acestora s? fac? parte din elementele constitutive ale pre?ului opera?iunilor impozitate în aval (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 36).

24 Or, în cazul în care o opera?iune de achizi?ionare a unui bun sau a unui serviciu este fictiv?, aceasta nu poate avea vreo leg?tur? cu opera?iunile persoanei impozabile taxate în aval. În consecin??, în cazul în care realizarea efectiv? a livr?rii de bunuri sau a prest?rii de servicii lipse?te, nu poate lua na?tere niciun drept de deducere (Hot?rârea din 27 iunie 2018, SGI ?i Valériane, C-459/17 ?i C-460/17, EU:C:2018:501, punctul 36).

25 Prin urmare, este inerent mecanismului TVA-ului ca o opera?iune fictiv? s? nu poat? da na?tere dreptului la deducerea acestei taxe.

26 Pe de alt? parte, obliga?ia oric?rei persoane care men?ioneaz? TVA-ul pe o factur? de a achita aceast? tax? figureaz? în mod expres la articolul 203 din Directiva TVA. În aceast? privin??, Curtea a precizat c? TVA-ul men?ionat pe o factur? este datorat de emitentul acestei facturi, inclusiv în lipsa oric?rei opera?iuni impozabile reale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 38).

27 În principiu, cele dou? reguli men?ionate mai sus nu se aplic? aceluia?i operator. Emitentul unei facturi este cel care este obligat la plata TVA?ului men?ionat pe aceasta, în timp ce nedeductibilitatea TVA-ului aferent unor opera?iuni fictive este opozabil? destinatarului acestei facturi.

28 Cu toate acestea, în situa?ia particular? în discu?ie în litigiul principal, ambele cerin?e stabilite la articolele 168 ?i 203 din Directiva TVA se impun aceluia?i operator. Astfel, acelea?i cantit??i de energie electric? erau revândute în mod fictiv la acela?i pre? între societ??ile din acela?i grup, în mod circular, astfel încât aceste societ??i le vindeau ?i r?scump?rau la acela?i pre?. Astfel, fiecare operator era atât emitent al unei facturi care men?ioneaz? un quantum al TVA-ului cât ?i destinatar al unei alte facturi, aferent? achizi?ion?rii aceleia?i cantit??i de energie electric? la acela?i pre? ?i pe care se men?ioneaz? acela?i quantum al TVA-ului. Ca emitent? a unei facturi ?i în conformitate cu norma prev?zută la articolul 203 din Directiva TVA, EN.SA. avea astfel obliga?ia de pl?ti trezoreriei publice quantumul TVA-ului care figura pe aceasta. În schimb, având în vedere caracterul fictiv al opera?iunilor în cauz?, nu i se permitea acestei societ??i, în conformitate cu cerin?a care se desprinde din articolul 168 din aceast? directiv?, s? deduc? taxa de aceea?i valoare care figura pe factura a c?rei destinatar? era, pentru cump?rarea energiei electrice.

29 Din aceste motive, instan?a de trimitere se întreab? dac? aplicarea coroborat? a acestor cerin?e, care rezult? din dreptul na?ional ?i preluate din Directiva TVA, unui operator care se afl?

într-o situație precum cea a EN.SA., încalcă principiul neutralității TVA-ului.

30 Este adevărat că mecanismul deducerii TVA-ului, astfel cum este prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva TVA, vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice, din moment ce acestea sunt supuse TVA-ului. Prin urmare, sistemul comun de TVA garantează perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 27, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 38).

31 Cu toate acestea, lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este de asemenea un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 46). Or, riscul de pierdere a unor venituri fiscale nu este, în principiu, eliminat complet cât 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 (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 31).

32 Din această perspectivă, 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 (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 32).

33 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. Or, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care caracterul fictiv al operațiunilor împiedică deductibilitatea taxei, respectarea principiului neutralității TVA-ului este asigurat de competența statelor membre de a prevedea posibilitatea de corectare a oricărei taxe facturate fără a fi datorat, cu condiția ca emitentul facturii să demonstreze buna sa credință sau atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale (Hotărârea din 31 ianuarie 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punctul 43).

34 În speță, din explicațiile furnizate Curții de către instanța de trimitere reiese că EN.SA. a emis cu bună știință facturi care nu corespund niciunei operațiuni reale. În aceste împrejurări, această societate nu poate să invoce buna sa credință. În schimb, tot potrivit instanței de trimitere, vânzările fictive de energie electrică între societățile în cauză nu au dat naștere niciunei pierderi de venituri fiscale. Astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 47 din concluzii, acest lucru rezultă din faptul că societățile implicate au achitat în mod corespunzător TVA-ul care grevează vânzările lor de energie electrică și că, întrucât au cumpărat ulterior aceleași cantități de energie electrică la același preț, ele au dedus un cuantum al TVA-ului identic cu cel pe îl achitaseră.

35 În astfel de împrejurări, din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre rezultă că Directiva TVA, interpretată în lumina principiilor neutralității și proporționalității, obligă statele membre să permită emitentului unei facturi aferente unei operațiuni fictive să reclame rambursarea taxei, care figurează pe această factură, pe care a trebuit să o achite, atunci când acesta a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale.

36 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la primele două părți ale întrebării adresate că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care vânzări fictive de energie electrică realizate în mod circular între aceiași operatori și pentru aceleași cantități nu au cauzat pierderi de venituri fiscale, Directiva TVA, interpretată în lumina

principiilor neutralității și proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea TVA-ului aferent unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factură să achite această taxă, inclusiv pentru o operațiune fictivă, cu condiția ca dreptul național să permită rectificarea datoriei fiscale care rezultă din această obligație atunci când emitentul facturii respective, care nu era de bună-credință a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la a treia parte a întrebării

37 Prin intermediul părții a treia a întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul proporționalității trebuie interpretat în sensul că se opune, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu quantumul deducerii efectuate.

38 În temeiul articolului 273 din Directiva TVA, 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 aleagă sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea în acest sens 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, precum și jurisprudența citată).

39 Ele sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale, în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59 și jurisprudența citată). Astfel, sancțiunile nu trebuie nici să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la articolul 273 din Directiva TVA, nici să repună în discuție neutralitatea acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 62).

40 În primul rând, pentru a aprecia dacă o sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a quantumului acesteia (Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 60 și jurisprudența citată).

41 În această privință, trebuie să se arate că, în speță, dreptul național prevede, pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a evita fraudă, o amendă al cărei quantum nu este calculat în funcție de datoria fiscală a persoanei impozabile, ci este egal cu quantumul taxei deduse în mod nelegal de aceasta din urmă. Astfel, întrucât datoria fiscală a persoanei impozabile în scopuri de TVA este egală cu diferența dintre taxa datorată pentru bunuri și servicii furnizate în aval și taxa deductibilă aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în amonte, quantumul taxei deduse în mod nelegal nu corespunde, în mod necesar, acestei datorii.

42 Această situație se regăsește în particular în litigiul principal. Astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 63 din concluzii, întrucât EN.SA. a cumpărat și a vândut în mod fictiv aceleași cantități de energie electrică la același preț, datoria sa fiscală cu titlu de TVA, pentru operațiunile respective, era nulă. În această situație, o amendă egală cu 100 % din quantumul taxei deduse în mod nelegal în amonte, aplicată fără a se ține seama de faptul că același quantum al TVA-ului fusese achitat în mod corespunzător în aval și că trezoreria publică nu

suferise, prin urmare, nicio pierdere de venituri fiscale, constituie o sancțiune disproporționată în raport cu obiectivul pe care îl urmărește.

43 În al doilea rând, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, principiul neutralității TVA-ului se opune, de asemenea, aplicării unei sancțiuni precum cea prevăzută de dreptul național. Astfel, în această situație, după cum s-a precizat la punctul 33 din prezenta hotărâre, 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 buna sa credință sau să fi eliminat complet, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

44 Or, astfel cum a arătat doamna avocat general la punctul 57 din concluzii, aplicarea unei amenzi egale cu 100 % din quantumul taxei deduse în mod nelegal face ca posibilitatea de a rectifica datoria fiscală născută în temeiul articolului 203 din Directiva TVA să fie lipsită de conținut. Astfel, chiar dacă această 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.

45 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a treia parte a întrebării adresate celor două principii proporționalității și neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, se opune unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu quantumul deducerii efectuate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 întâi) declară:

1) **Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care vânzări fictive de energie electrică realizate în mod circular între aceiași operatori și pentru aceleași quantumuri nu au cauzat pierderi de venituri fiscale, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, înțeleasă în lumina principiilor neutralității și proporționalității, trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care exclude deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor operațiuni fictive, obligând totodată persoanele care menționează TVA-ul pe o factură să achite această taxă, inclusiv pentru o operațiune fictivă, cu condiția ca dreptul național să permită rectificarea datoriei fiscale care rezultă din această obligație atunci când emitentul facturii, care nu era de bună-credință, a eliminat complet, în timp util, riscul de pierderi ale unor venituri fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

2) **Principiile proporționalității și neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, se opune unei norme de drept național în temeiul căreia deducerea nelegală a TVA-ului se sancționează cu o amendă egală cu quantumul deducerii efectuate.**

Semnături

* Limba de procedur?: italiana.