Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NILS WAHL
prezentate la 22 martie 2018 [1]

Cauza C-648/16

Fortunata Silvia Fontana
împotriva
Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Reggio Calabria

[cerere de decizie preliminară formulată de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Reggio Calabria, Italia)]

„Taxa pe valoarea adăugată – Suspiciune de evaziune fiscală – Studii sectoriale – Stabilirea prin metode inductive a TVA-ului datorat – Principiul proporționalității – Principiul neutralității – Control jurisdicțional – Dreptul la apărare – Standarde aplicabile în materie de probațiune”

1. Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] și principiile care guvernează sistemul TVA-ului se opun unei reglementări naționale care permite autorităților să evalueze TVA-ul datorat de un contribuabil despre care se presupune că ar fi declarat o valoare mai mică a TVA-ului, printr-o metodă inductivă bazată pe studii sectoriale care estimează veniturile probabile ale anumitor categorii de contribuabili?

2. Aceasta este în esență întrebarea ridicată de prezenta procedură, formulată cu titlu preliminar de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Reggio Calabria, Italia).

I. Cadrul juridic

A. 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.”

1 Limba originală: engleza.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7 (denumită în continuare „Directiva TVA”).

4. 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 urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5. Articolul 242 din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale.”

6. Articolul 244 din aceeași directivă prevede:

„Fiecare persoană impozabilă se asigură de stocarea copiilor facturilor pe care le-a emis sau care au fost emise de un client ori care au fost emise de un terț în numele său și în contul său, precum și a tuturor facturilor pe care le-a primit.”

7. Potrivit articolului 250 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

8. Articolul 273 din Directiva TVA prevede:

„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.

[…]”

B. Dreptul național

9. Articolul 39 din Decreto del Presidente della Repubblica nr. 600 din 29 septembrie 1973[3] (Decretul nr. 600/1973 al Președintelui Republicii) prevede:

„În cazul impozitului pe veniturile realizate de persoanele fizice, biroul [administrației fiscale] va efectua ajustări:

[…]

(d) în cazul în care din inspecția registrelor contabile și din orice alte controale prevăzute la articolul 33 sau din verificările privind caracterul complet, acuratețea și veridicitatea înregistrărilor contabile pe baza facturilor și a altor documente referitoare la întreprindere și a datelor și informațiilor colectate de biroul [administrației fiscale] în conformitate cu articolul 32, se constată că elementele indicate în declarație și în anexele sale sunt incomplete, false sau

3 Gazzetta Ufficiale nr. 268 din 16 octombrie 1973.

inexacte. Existența unor activități nedeclarate sau inexistența unor cheltuieli declarate poate fi dedusă inclusiv pe baza unor prezumții simple, cu condiția ca acestea să fie serioase, precise și concordante.

[…]”

10. Articolul 54 din Decreto del Presidente della Repubblica nr. 633 din 26 octombrie 1972 [4] (Decretul nr. 633/1972 al Președintelui Republicii) prevede în esență că verificarea veridicității declarațiilor de TVA poate fi efectuată printr-o rectificare formală a declarației depuse de întreprindere sau printr-un control de fond, pe baza informațiilor și datelor aflate la dispoziția administrației fiscale sau colectate de administrație, în temeiul competențelor sale de investigare.

11. Articolul 62 bis din Decreto-legge nr. 331 din 30 august 1993 [5] (Decretul-lege nr. 331/93) prevede:

„Birourile Departamentului de administrare fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor, după consultarea asociațiilor profesionale și a celor de ramură, elaborează, […] cu privire la diversele sectoare economice, studii sectoriale speciale în scopul de a face mai eficace acțiunea de verificare 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 […] În acest scop, aceleași birouri identifică eșantioane semnificative de contribuabili aparținând acelorași 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 […], pot fi modificate și sunt valabile în vederea verificării începând din perioada fiscală 1995.”

12. Articolul 62 sexies alineatul 3 din Decretul-lege nr. 331/93 prevede:

„Verificările prevăzute la articolul 39 alineatul 1 litera d) din [Decretul Președintelui Republicii nr. 600/1973] și la articolul 54 din [Decretul Președintelui Republicii nr. 633/1972] 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.”

13. Potrivit articolului 10 din Legge nr. 146 din 8 mai 1998 [6] (Legea nr. 146/1998):

„1. Verificările fiscale bazate pe studiile sectoriale […] se vor aplica contribuabililor în conformitate cu procedurile prevăzute de prezentul articol în situația în care cuantumul veniturilor sau al remunerațiilor declarate este inferior în comparație cu cuantumul veniturilor sau al remunerațiilor ce poate fi determinat pe baza acestor studii.

[…]

3 bis. În cazurile menționate la alineatul 1, biroul [administrației fiscale] 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.

4 Gazzetta Ufficiale nr. 292 din 11 noiembrie 1972.

5 Gazzetta Ufficiale nr. 203 din 30 august 1993.

6 Gazzetta Ufficiale nr. 110 din 14 mai 1998.

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 diferențe între cele declarate și indicatorii economici identificați prin studiile menționate mai sus. Un astfel de certificat se poate emite la cererea contribuabililor […]

[…]

5. În scopuri de [TVA], la cuantumul veniturilor sau remunerațiilor celor mai mari, stabilit pe baza respectivelor studii sectoriale, ținând seama de existența unor operațiuni neimpozabile sau supuse unui regim special, se aplică rata medie care rezultă din raportul între taxa aplicată operațiunilor taxabile, din care se scade taxa aplicată livrărilor de bunuri amortizabile, și cifra de afaceri declarată.

[…]

7. Prin decret al Ministerului de Finanțe se instituie o comisie de experți, care vor fi numiți de ministru, cu luarea în considerare și a rapoartelor elaborate de organizațiile economice profesionale și de ordinele profesionale. Înainte de aprobarea și publicarea fiecărui studiu sectorial, comisia va emite un aviz cu privire la capacitatea acestor studii de a reflecta realitatea la care se referă. […]

[…]”

II. Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

14. Doamna Fortunata Silvia Fontana a fost supusă unei proceduri de rectificare fiscală pentru exercițiul 2010, ce a vizat, printre altele, TVA-ul acesteia.

15. La 14 mai 2014, Agenzia delle Entrate (administrația fiscală, Italia) i-a trimis o invitație să se prezinte în fața acesteia, care a condus la deschiderea unei proceduri *inter partes*, în cadrul căreia doamna Fontana a prezentat observații și documente pentru a contesta concluziile prin care s-a prezumat că veniturile obținute de aceasta erau mai mari decât cele declarate. Cu toate acestea, administrația fiscală a considerat că argumentele și documentele prezentate nu erau convingătoare, iar pe 24 decembrie 2014 a trimis doamnei Fontana o decizie de impunere pentru anul 2010 având ca obiect, printre altele, și TVA-ul neachitat.

16. Această procedură de rectificare fiscală rezulta din aplicarea, în privința doamnei Fontana, a studiului sectorial aferent categoriei contabililor și consultanților fiscali.

17. Reclamanta a introdus o acțiune la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Reggio Calabria) contestând, printre altele, sumele restante datorate cu titlu de TVA care îi erau reclamate de administrația fiscală. În special, aceasta a susținut că administrația fiscală a aplicat în mod eronat situației sale studiul sectorial care privește contabilii și consultanții fiscali, în loc să aplice studiul ce privește consilierii de resurse umane, domeniu în care aceasta considera că își desfășoară activitatea principală. În plus, aceasta a susținut că valoarea TVA care era pretinsă de administrația fiscală a fost determinată luând în considerare doar un studiu sectorial care nu ținea cont de activitățile economice pe care aceasta le-a desfășurat în realitate.

18. Având îndoieli cu privire la interpretarea corectă a dreptului Uniunii, această instanță a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este sau nu este compatibilă 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 [transformat în Legea] nr. 427 din 29 octombrie 1993, în măsura în care permite aplicarea TVA-ului unei cifre de afaceri globale stabilite prin metoda inductivă, sub aspectul respectării obligației de deducere și a obligației de repercutare a taxei și, mai general, în raport cu principiile neutralității și transferării taxei?”

19. Guvernul italian și Comisia au prezentat observații scrise. Acestea au prezentat de asemenea observații orale în ședința din 18 ianuarie 2018.

III. Analiză

20. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA, precum și principiile care reglementează sistemul TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal care permite autorităților să determine TVA-ul datorat de un contribuabil despre care se presupune că ar fi declarat un cuantum mai mic al TVA-ului, printr-o metodă inductivă bazată pe studii sectoriale care estimează veniturile probabile ale anumitor categorii de contribuabili.

21. Din cunoștințele noastre, până în prezent, Curtea nu a examinat niciodată compatibilitatea unei legislații naționale similare cu cea în discuție în litigiul principal cu normele și principiile care reglementează sistemul TVA-ului. Din păcate, în pofida faptului că această legislație are o serie de caracteristici specifice, instanța de trimitere nu oferă mai multe explicații privind eventuala incompatibilitate a acestei legislații cu normele și principiile sistemului TVA-ului.

22. În orice caz, din decizia de trimitere, se pare că îndoielile instanței de trimitere privesc, în principal, o posibilă încălcare a principiilor care stau la baza Directivei TVA, respectiv principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale. În special, instanța de trimitere ridică problema dacă un sistem în cadrul căruia TVA-ul datorat de contribuabil nu este evaluat pe baza tranzacțiilor individuale efectuate de acesta, ci calculat în raport cu cifra de afaceri globală estimată a acestuia, ar putea afecta în mod negativ capacitatea acestui contribuabil, pe de o parte, de a deduce TVA-ul pentru operațiunile în amonte și, pe de altă parte, de a „transfera” către clienții săi TVA-ul pentru operațiunile în aval. În special, instanța de trimitere subliniază că persoana impozabilă datorează întreaga sumă calculată ca TVA datorat de autoritățile fiscale, inclusiv cota-parte de TVA pe care ar fi trebuit să îl factureze clienților săi.

23. În acest context, având în vedere caracterul succint, menționat mai sus, al explicațiilor din decizia de trimitere și observațiile nu foarte detaliate prezentate de guvernul italian, ne vom concentra analiza pe aceste aspecte specifice, lăsând deoparte alte elemente care nu au fost aduse în mod expres în atenția Curții și care în consecință nu au fost supuse dezbaterii părților.

24. Totuși, înainte de a examina aceste aspecte, considerăm că este util să prezentăm pe scurt cum funcționează legislația națională în discuție în litigiul principal.

A. Studiile sectoriale

25. După cum înțelegem, studiile sectoriale în discuție în litigiul principal sunt pregătite și aprobate de ministerul de finanțe italian, după consultarea organizațiilor comerciale și profesionale relevante.

26. Studiile respective se bazează pe analize economice și pe tehnici statistice și matematice, fiind folosite pentru a estima veniturile probabile ale anumitor categorii de contribuabili. Această estimare este realizată prin identificarea capacității potențiale a acestor categorii de contribuabili de a genera venituri, în funcție de factori interni și externi care ar putea afecta capacitatea respectivă (cum ar fi programul de activitate, situația pieței etc.). Mai concret, studiile sectoriale sunt realizate prin monitorizarea, pentru fiecare categorie, a relației dintre variabilele contabile și structurale, atât cele intrinseci întreprinderii (procesul de producție, zona de vânzări etc.), cât și extrinseci (evoluții ale cererii, nivelul prețurilor, concurența). Studiile sectoriale iau în considerare de asemenea caracteristicile zonei teritoriale în care contribuabilii respectivi își desfășoară activitatea.

27. Studiile sectoriale pot fi utilizate de către contribuabili ca punct de reper atunci când depun declarațiile la administrația fiscală și sunt de asemenea utilizate de aceasta din urmă pentru verificări. Studiul sectorial aplicabil într-o situație dată este cel relevant pentru „activitatea predominantă” a contribuabilului: activitatea care a generat cea mai mare parte a veniturilor în perioada relevantă.

B. Cadrul general

28. După ce am evidențiat principalele caracteristici ale legislației naționale în cauză, considerăm că este util să reiterăm pe scurt dispozițiile relevante din dreptul Uniunii, precum și jurisprudența Curții aferentă acestora. Într-adevăr, în mai multe cauze, Curtea a oferit deja clarificări cu privire la diverse aspecte ale dreptului în materie de TVA care prezintă importanță în speță.

1. Rolul contribuabililor și baza de impozitare

29. În primul rând, ar trebui subliniat faptul că principiul de bază al sistemului de TVA este că se urmărește să se taxeze exclusiv consumatorul final. În consecință, baza de impozitare pentru TVA-ul ce urmează a fi colectat de autoritățile fiscale *nu poate depăși* contravaloarea efectiv plătită de consumatorul final, care stă la baza de calcul a TVA-ului suportat, în cele din urmă, de acesta. Într-adevăr, persoanele impozabile însele nu suportă sarcina TVA-ului. Singura cerință impusă acestora atunci când intervin în procesele de producție și de distribuție anterioare etapei impozitării finale este ca, în fiecare etapă a procesului, să colecteze TVA-ul în contul administrației fiscale, căreia i-l restituie [7].

30. Articolul 73 din Directiva TVA prevede că pentru livrările de bunuri sau pentru prestările de servicii baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator de la client [8]. Astfel, această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective [9]. În cazul în care autoritățile fiscale ar percepe o sumă mai mare decât TVA-ul plătit de consumatorul final, principiul neutralității TVA-ului față de persoanele impozabile nu ar fi respectat [10].

31. Pentru a garanta neutralitatea completă a mecanismului în raport cu persoanele impozabile, Directiva TVA stabilește un sistem de deduceri conceput pentru a exonera persoana impozabilă de plata unui TVA nedatorat. O caracteristică de bază a sistemului de TVA este aceea că, la fiecare operațiune, TVA este exigibilă doar după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului bunurilor și serviciilor [11].

7 A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 19 și 22).

8 A se vedea Hotărârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, punctul 31 și jurisprudența citată).

9 A se vedea Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33 și jurisprudența citată).

10 A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 24 și 28).

11 A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 23).

2. Obligațiile contribuabililor

32. În al doilea rând, conform articolului 242 din Directiva TVA, fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale. Articolul 244 din această directivă prevede de asemenea ca persoanele impozabile să asigure stocarea copiilor facturilor pe care le-au emis sau pe care le-au primit. În plus, potrivit articolului 250 alineatul (1) din aceeași directivă, persoanele impozabile trebuie să depună o declarație privind TVA-ul în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă.

33. Conform unei jurisprudențe constante a Curții, din articolul 2, din articolul 250 alineatul (1) și din articolul 273 din Directiva TVA, precum și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că statele membre au obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul lor și pentru a combate frauda. Comportamentul fraudulos al persoanei impozabile, precum disimularea unor livrări și a unor venituri, nu poate să împiedice colectarea TVA-ului. În acest caz, autoritățile statelor membre trebuie să acționeze astfel încât să restabilească situația astfel cum ar fi fost aceasta în lipsa fraudei fiscale [12].

34. Curtea a decis de asemenea 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 amintite mai sus. Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva TVA în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective (proporționalitate) și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului [13].

35. Aceleași principii se aplică în ceea ce privește sancțiunile pe care statele membre le pot aplica în cazul încălcării obligațiilor ce rezultă din legislația privind TVA-ul. În lipsa unui sistem de sancțiuni în Directiva TVA, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile pe care le consideră adecvate. Acestea sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale. În special, aceste sancțiuni nu pot încălca principiul proporționalității [14] și nu pot periclita neutralitatea TVA-ului [15].

C. Problemele ridicate în prezenta procedură

36. În acest context vom analiza aspectele ridicate prin intermediul prezentei proceduri. Cu toate acestea, vom examina numai dacă o reglementare națională care permite autorităților fiscale să evalueze taxa datorată de un contribuabil despre care se presupune că ar fi declarat o valoare mai mică a TVA-ului, printr-o metodă inductivă bazată pe studii sectoriale, încalcă *per se* principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale.

37. Într-adevăr, ca urmare a repartizării competențelor între Curtea de Justiție și instanțele naționale, este de competența instanțelor naționale să se pronunțe, ținând seama de orientările furnizate de Curtea de Justiție, dacă aplicarea concretă a legislației respective la un caz particular poate încălca aceste principii, având în vedere ansamblul împrejurărilor din cauza principală [16].

12 Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctele 41, 42 și jurisprudența citată).

13 Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctele 43 și 44).

14 Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 44).

15 Hotărârea din 20 iunie 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punctul 32).

16 A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 36), și Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 46).

1. Principiul proporționalității

38. În ceea ce privește principiul proporționalității, vom arăta mai jos motivele pentru care considerăm că un sistem precum cel instituit prin reglementarea națională în discuție nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea integrală a TVA-ului datorat și pentru a preveni evaziunea.

39. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în caz de fraudă sau de evaziune fiscală, autoritățile fiscale pot (și, fără îndoială, ar trebui) să nu ia în considerare deconturile de TVA inexacte depuse de un contribuabil și, în cazul în care este necesar, să se abată de la rezultatele consemnate de acesta în evidențele sale contabile. Autoritățile fiscale trebuie să calculeze cuantumul TVA-ului datorat de contribuabil pe baza tranzacțiilor reale efectuate de acesta, chiar dacă nu a fost emisă nicio factură și nicio înregistrare a acestor operațiuni nu poate fi identificată în evidențele contabile.

40. În opinia noastră, în vederea combaterii eficiente a evaziunii fiscale rezultate din „economia subterană”, autoritățile fiscale ar putea fi adesea nevoite să utilizeze metode inductive sau să recurgă la un anumit număr de prezumții atunci când estimează rezultatele economice ale contribuabililor suspectați de comiterea de erori sau de nereguli. În special în cazurile în care nu există documente pentru a se reconstitui situația reală, pare aproape inevitabil ca uneori autoritățile fiscale să considere la prima vedere stabilite fapte care, ținând seama de toate circumstanțele relevante, par a fi foarte probabile.

41. În opinia noastră, nu există niciun motiv pentru care autoritățile fiscale nu ar putea, în acest context, să utilizeze date statistice și economice pentru a genera criterii de referință realiste și pentru a identifica eventualele anomalii. Alegerea de a utiliza un instrument precum studiile sectoriale pentru a identifica contribuabilii care *probabil* au declarat o valoare mai mică a TVA-ului și pentru a evalua sumele *eventual* datorate pare, prin urmare, să intre sub incidența marjei de apreciere pe care Directiva TVA o acordă statelor membre pentru a asigura colectarea integrală a TVA și pentru a preveni evaziunea fiscală.

42. Cu toate acestea, aproape că nu mai este necesar să arătăm că concluziile finale ale autorității fiscale ce privesc orice taxă rămasă datorată trebuie să reflecte fidel realitatea rezultatelor economice ale contribuabililor. Cu alte cuvinte, orice rectificare efectuată de către autoritățile fiscale trebuie, în mod evident, să fie corectă în sine. Pentru ca situația să se prezinte astfel, dacă o metodă inductivă este utilizată pentru a estima cifra de afaceri a unui contribuabil, acea metodă trebuie să fie de natură să conducă la rezultate exacte. Mai precis, în cazul în care studiile sectoriale sunt folosite pentru a produce anumite prezumții, aceste studii trebuie, prin urmare, să fie exacte, de încredere și actualizate.

43. Într-adevăr, așa cum s-a menționat anterior, făcând abstracție de orice sancțiune care poate fi impusă în mod legitim pentru fraudă sau evaziune fiscală, autoritățile fiscale nu pot pretinde ca TVA nedeclarat o sumă mai mare decât cea pe care un contribuabil a primit-o (sau ar fi trebuit să o primească) de la clienții săi. Autoritățile fiscale nu pot confunda recuperarea TVA-ului neachitat cu impunerea de sancțiuni pentru încălcarea normelor în materie de TVA. Acestea sunt instrumente distincte, de natură diferită și cu funcții diferite [17].

44. În consecință, în cazul în care nu există date exacte referitoare la operațiunile impozabile relevante, statele membre trebuie să utilizeze instrumentele procedurale care să reconcilieze necesitatea identificării TVA-ului nedeclarat și a facilitării calculării acestuia cu cerința ca sumele care vor fi considerate neachitate să fie cât se poate de aproape și să nu le depășească pe cele permise în temeiul

17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 ianuarie 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11, punctele 18 și 19), Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 49), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 52).

articolului 73 din Directiva TVA [18]. O astfel de poziție pare a fi confirmată de considerentul (59) al Directivei TVA, care recunoaște în mod expres statelor membre o marjă de apreciere, în anumite limite și sub rezerva anumitor condiții, pentru adoptarea de măsuri cu scopul de a simplifica perceperea taxei sau de a preveni evaziunea sau frauda fiscală.

45. În acest context, o legislație națională care ar permite autorităților fiscale să constate existența unui TVA nedeclarat și să determine cuantumul acestuia doar (sau în principal) pe baza unor prezumții care decurg din divergențele dintre veniturile declarate de contribuabil și cele estimate pe baza unui studiu sectorial nu ne pare a respecta echilibrul care trebuie să existe între cele două cerințe. Pe de o parte, un astfel de sistem ar simplifica sarcina administrației fiscale de colectare a impozitelor și de prevenire a evaziunii și a fraudei fiscale. Pe de altă parte însă, acest sistem nu pare a fi de natură să reflecte fidel realitatea economică în fiecare caz în parte. Astfel, acesta ar conduce, după toate probabilitățile, la erori frecvente, adesea în detrimentul contribuabililor. Un astfel de sistem ar depăși ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea integrală a TVA-ului datorat și pentru a preveni evaziunea sau frauda.

46. Cu toate acestea, având în vedere elementele cuprinse în dosar, nu pare a fi cazul legislației naționale în discuție în litigiul principal. Observăm două motive principale pentru care această legislație nu pare problematică din perspectiva proporționalității.

47. În primul rând, legislația națională în discuție, astfel cum a fost interpretată de instanțele italiene, implică faptul că studiile sectoriale oferă doar indicii ale unei posibile anomalii în declarațiile unui contribuabil. În consecință, o abatere semnificativă de la rezultatele acestor studii nu conduce în mod automat la o decizie nefavorabilă a autorităților. Ea poate pur și simplu conduce la deschiderea unei proceduri *inter partes*, în scopul de a stabili adevărata situație economică a unui contribuabil. Prin urmare, revizuirea și „corectarea” acestor rezultate cu luarea în considerare a elementelor prezentate de contribuabil permit autorităților fiscale să stabilească dacă, într-un caz particular, a existat evaziune fiscală sau fraudă și să cuantifice suma datorată. Important este faptul că implicarea contribuabilului în cauză în cursul procedurii administrative, care trebuie să beneficieze de suficient timp pentru a-și pregăti apărarea, este, potrivit jurisprudenței naționale, o cerință procedurală esențială pentru legalitatea evaluării efectuate de administrația fiscală [19].

48. În al doilea rând, diferențele dintre datele economice declarate de un contribuabil și cele care ar putea rezulta din aplicarea unui studiu sectorial nu dau naștere unei prezumții *legale*. Într-adevăr, aplicarea studiului sectorial într-o situație specifică poate să determine numai o prezumție *simplă* („*presunzione semplice*”) în sensul articolul 2729 alineatul (1) din Codice Civile (Codul civil italian). În conformitate cu prevederea respectivă, evaluarea unor astfel de prezumții este lăsată la „aprecierea instanței”, care trebuie să le admită doar dacă acestea sunt „serioase, precise și concordante”.

49. Astfel, aplicarea studiului sectorial într-o situație specifică nu produce o schimbare reală în sarcina probei: în continuare, administrația fiscală este cea care are sarcina de a dovedi, corespunzător cerințelor legale, orice pretinsă încălcare săvârșită de un contribuabil. Aplicarea studiului sectorial generează însă, pentru contribuabil, o obligație de probă: acesta trebuie să prezinte argumente și documente justificative care pot explica motivul pentru care rezultatele sale diferă de cele care ar fi putut fi așteptate în mod normal din partea unei întreprinderi similare. În opinia noastră, administrația fiscală trebuie să țină seama de elementele respective și, în cazul în care le consideră neconvingătoare, trebuie să explice în cuprinsul deciziei sale finale motivele pentru care a ajuns la această concluzie. În cazul unui litigiu ulterior, va rămâne, în cele din urmă, la latitudinea instanței să aprecieze în mod liber elementele prezentate de ambele părți, fără a fi ținută de vreo prezumție.

18 A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 10 iulie 2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, punctul 39), și Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 48).

19 A se vedea în special hotărârile nr. 26635, 26636, 26637 și 26638 din 18 decembrie 2009 și hotărârea nr. 18184 din 29 iulie 2013 pronunțate de Corte di Cassazione, Sezioni Unite (Curtea de Casație, Secțiile Unite, Italia).

50. Acestea fiind spuse, trebuie amintit că normele naționale care privesc colectarea TVA-ului nedeclarat reprezintă punerea în aplicare a dispozițiilor Directivei TVA și, ca atare, trebuie să fie interpretate și aplicate în conformitate cu Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „Carta”) [20].

51. Acest aspect este, în opinia noastră, destul de important în cazul de față. Într-adevăr, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal crește, într-o măsură deloc neglijabilă, puterile autorităților față de contribuabili. Autoritățile au dreptul, în ceea ce privește anumiți contribuabili, să emită anumite prezumții *prima facie*, recurgând la date statistice și economice care nu privesc respectivii contribuabili. În opinia noastră, pentru ca un astfel de sistem să respecte principiul proporționalității, trebuie să respecte cu strictețe dispozițiile articolului 47 („Dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil”) și ale articolului 48 („Prezumția de nevinovăție și dreptul la apărare”) din Cartă.

52. Aceasta înseamnă, în primul rând, că, înainte ca autoritățile fiscale să adopte un act care cauzează un prejudiciu unui contribuabil, acestei persoane trebuie să i se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia. Persoanei respective ar trebui să i se acorde suficient timp să își pregătească apărarea [21]. În al doilea rând, orice evaluare efectuată de autoritățile fiscale trebuie să fie supusă unei căi de atac în fața unei instanțe care poate examina toate chestiunile de fapt și de drept invocate de persoana respectivă.

53. În această privință, în ceea ce privește aplicabilitatea studiului sectorial, considerăm că un contribuabil trebuie să poată în special să conteste atât corectitudinea intrinsecă a studiului [22], cât și relevanța sa pentru evaluarea situației sale specifice (de exemplu, din cauza unor elemente luate sau neluate în considerare în studiu care pot afecta estimările obținute).

54. În acest context, problema esențială este, în mod evident, standardul pe care un contribuabil trebuie să îl atingă pentru a-și îndeplini sarcina ce îi revine sub aspect probatoriu și pentru a răsturna prezumția simplă care decurge din aplicarea studiului respectiv. În opinia noastră, acest standard trebuie să țină cont proporțional de elementele identificate de administrația fiscală care sprijină rezultatele studiului: cu cât sunt mai numeroase și mai credibile aceste elemente, cu atât trebuie să fie mai ridicat standardul în materie de probațiune pe care contribuabilul trebuie să îl atingă, și viceversa.

55. Cu toate acestea, în acest context nu trebuie trecut cu vederea faptul că toate întreprinderile nu sunt supuse numai riscurilor și incertitudinilor specifice, ci pot fi afectate și de evenimente externe imprevizibile. Nu orice deteriorare și orice rezultat negativ al unei întreprinderi poate fi prevăzut cu ușurință *ex ante* și explicat logic *ex post* (și cu atât mai puțin dovedit corespunzător cerințelor legale în procedurile în fața instanței). Pentru a răsturna o prezumție care rezultă din aplicarea unui studiu sectorial, un contribuabil poate fi astfel obligat să dovedească fapte negative (cum ar fi absența sau un număr redus de operațiuni taxabile într-o anumită perioadă), ceea ce, în anumite circumstanțe, se poate dovedi un obiectiv greu de atins. Instanța națională sesizată trebuie să ia acest aspect în considerare atunci când evaluează argumentele și elementele de probă prezentate de contribuabil pentru a contesta o evaluare care se întemeiază, printre altele, pe un studiu care are la bază date statistice și economice.

20 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 27).

21 A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctele 30, 33 și 38 și jurisprudența citată).

22 Din acest motiv, considerăm că un grad maxim de transparență este indispensabil în ceea ce privește metodologiile urmate în pregătirea studiului și elementele și parametrii utilizați în acesta.

56. Astfel, considerăm că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal nu constituie *per se* o încălcare a principiului proporționalității, în măsura în care este aplicată în conformitate cu articolele 47 și 48 din Cartă.

2. Principiul neutralității fiscale

57. În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, nu vedem niciun motiv să se considere că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal încalcă *per se* acest principiu, având în vedere în special două motive.

58. Pe de o parte, nimic nu împiedică un contribuabil care face obiectul unei decizii de rectificare întemeiate pe aplicarea unui studiu sectorial să solicite deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru care are suficiente dovezi. Cu alte cuvinte, nu vedem niciun motiv pentru care posibilitatea administrației fiscale de a stabili și cuantifica TVA-ul nedeclarat prin intermediul, printre altele, al prezumțiilor rezultate din studii sectoriale ar avea un impact asupra dreptului de deducere al contribuabilului.

59. În orice caz, rezultă din principiile menționate mai sus că autoritățile fiscale sunt obligate să evalueze exact situația economică a contribuabilului și că, indiferent de sancțiunile aplicabile, acestea nu pot pretinde cu titlu de taxă neachitată un cuantum ce depășește suma efectiv datorată.

60. Pe de altă parte, nu suntem convinși nici de argumentul privind „transferarea taxei” invocat în decizia de trimitere. În caz de evaziune sau de fraudă fiscală, TVA-ul datorat solicitat de administrația fiscală constituie fracțiunea din contrapartida efectiv primită de contribuabil care corespunde ratei de TVA aplicabile în cadrul operațiunii nedeclarate [23].

61. În orice caz, într-o situație precum cea din litigiul principal, un contribuabil responsabil de fraudă și evaziune fiscală nu poate invoca principiul neutralității, comparând situația sa cu cea a unui contribuabil care a respectat în mod corespunzător obligațiile ce îi revin în temeiul dreptului Uniunii și al dreptului național privind TVA-ul. Astfel cum Curtea a statuat în Hotărârea Maya Marinova, contribuabilii care au săvârșit o fraudă fiscală care constă, printre altele, în disimularea unor operațiuni taxabile și a veniturilor aferente acestora nu se află într-o situație comparabilă cu cea a contribuabililor care își respectă obligațiile în materie de contabilitate, de declarare și de plată a TVA-ului. În acest context, principiul neutralității nu poate fi invocat în mod valabil de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o asemenea fraudă și a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului [24].

62. Prin urmare, considerăm că un sistem precum cel prevăzut în reglementarea națională în discuție nu încalcă *per se* nici principiul neutralității fiscale.

23 A se vedea articolul 73, articolul 78 litera (a) și articolul 96 din Directiva TVA.

24 Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 49).

IV. Concluzie

63. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebarea formulată cu titlu preliminar de Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisia Fiscală Provincială din Reggio Calabria, Italia) după cum urmează:

„Principiile proporționalității și neutralității fiscale care stau la baza Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se opun unei legislații naționale care permite autorităților să evalueze taxa datorată de un contribuabil despre care se presupune că ar fi declarat o valoare mai mică a taxei pe valoarea adăugată, printr-o metodă inductivă bazată pe studii sectoriale care estimează veniturile probabile ale anumitor categorii de contribuabili, cu condiția ca o astfel de legislație să fie aplicată în conformitate cu articolele 47 și 48 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene.

Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aplicarea concretă a acestei legislații într-un caz particular încalcă principiile menționate, având în vedere ansamblul împrejurărilor din procedura principală.”