Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

26 aprilie 2012*

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 73 și articolul 80 alineatul (1) — Vânzarea de bunuri imobile între societăți legate între ele — Valoarea operațiunii — Legislație națională care prevede pentru operațiuni realizate de persoane legate între ele că baza impozabilă în scopuri de TVA este valoarea de piață a operațiunii”

În cauzele conexate C-621/10 și C-129/11,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin deciziile din 17 decembrie 2010 și din 1 martie 2011, primite de Curte la 29 decembrie 2010 și, respectiv, la 14 martie 2011, în procedurile

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Provadinvest OOD (C-129/11)

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues (raportor), președinte de cameră, domnii U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de E. Petranova (C-621/10), în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de S. Petrova și de L. Lozano Palacios (C-621/10), precum și de L. Lozano Palacios și de V. Savov (C-129/11), în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 ianuarie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: bulgara.

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA").

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Balkan and Sea Properties ADSITS (denumită în continuare „Balkan and Sea Properties") și, respectiv, Provadinvest OOD (denumită în continuare „Provadinvest"), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării" – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Statului, denumit în continuare „Direktor"), pe de altă parte, privind o decizie de rectificare fiscală prin care li s-a refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul") achitate în amonte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Din considerentul (3) al Directivei TVA rezultă că, „[î]n vederea asigurării prezentării acestor prevederi într-o formă clară și logică, în conformitate cu principiul unei mai bune legiferări, este necesară reformarea structurii și formulării [D]irectivei [77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1)], deși acest lucru nu antrenează, în principiu, modificări de fond în legislația existentă […]".

4 Din considerentul (26) al Directivei TVA rezultă că, „[c]u scopul de a preveni pierderea de venituri fiscale prin operațiuni realizate de părțile legate între ele în scopul obținerii de avantaje fiscale, este necesar, în condiții limitate specifice, ca statele membre să aibă posibilitatea de a interveni în ceea ce privește baza de impozitare a livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii și a achizițiilor intracomunitare de bunuri".

5 Articolul 12 din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre."

6 Articolul 73 din Directiva TVA prevede că, „[p]entru 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".

7 Articolul 80 din directiva menționată prevede:

„(1) Pentru a preveni evaziunea fiscală sau frauda, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:

(a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177;

(b) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177, iar livrarea sau prestarea este supusă unei scutiri în temeiul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) sau articolelor 380-390;

(c) atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177.

În sensul primului paragraf, legăturile juridice pot include relația dintre un angajator și un angajat sau familia angajatului sau orice alte persoane care îi sunt apropiate.

(2) Atunci când statele membre își exercită opțiunea prevăzută la alineatul (1), ele pot restricționa categoriile de furnizori/prestatori sau beneficiari cărora li se aplică măsurile.

(3) Statele membre informează comitetul TVA cu privire la măsurile legislative naționale adoptate în temeiul alineatului (1), în măsura în care nu sunt măsuri autorizate de Consiliu înainte de 13 august 2006 în conformitate cu articolul 27 alineatele (1)-(4) din Directiva 77/388/CEE și care sunt menținute în temeiul alineatului (1) din prezentul articol."

8 Potrivit articolului 135 alineatul (1) punctele (j) și (k) din Directiva TVA, statele membre scutesc următoarele operațiuni:

„(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b)."

9 Articolul 273 din directiva menționată 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 dintre 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 național

10 Articolul 12 alineatul (1) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS") prevede:

„Prin operațiune impozabilă se înțelege livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu în sensul articolelor 6 și 9, în măsura în care aceasta a fost realizată de o persoană impozabilă în sensul prezentei legi, iar locul operațiunii se află pe teritoriul național, precum și orice livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată de o persoană impozabilă căreia i se aplică cota zero de TVA, dacă prin prezenta lege nu se prevede altfel."

11 Articolul 27 alineatul (3) punctul 1 din ZDDS prevede că, pentru orice operațiune între părți legate între ele, baza de impozitare este valoarea de piață.

12 Potrivit articolului 45 alineatul (1) din ZDDS, „constituie o operațiune scutită transferul dreptului de proprietate asupra unui teren, constituirea sau transferul unor drepturi reale limitate asupra unui teren, precum și leasingul sau închirierea acestuia".

13 Articolul 45 menționat prevede la alineatul (5) punctul 2 că „alineatul (1) nu se aplică transferului dreptului de proprietate sau al altor drepturi reale și nici închirierii de echipamente, de mașini, de instalații sau de structuri care sunt fixate pe pământ sau care sunt construite în subteran".

14 Articolul 67 alineatul (1) din ZDDS prevede că „valoarea taxei se stabilește multiplicând baza de impozitare cu cota de impozitare".

15 Potrivit articolului 70 alineatul (5) din ZDDS, „o taxă percepută nelegal nu conferă un drept de deducere".

16 La articolul 1 punctul 3 din dispozițiile de completare a Codului de procedură privind impozitele și securitatea socială (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr. 105 din 29 decembrie 2005) se prevede că prin „părți legate între ele" se înțelege:

„a) soții, rudele în linie directă, rudele colaterale până la gradul al treilea inclusiv –, afinii – până la gradul al doilea inclusiv – și, în sensul articolului 123 alineatul 1 punctul 2, în măsura în care locuiesc și gospodăresc împreună;

b) angajatorii și angajații;

c) asociații;

d) persoanele în cazul cărora una participă la administrarea celeilalte sau a filialei acesteia;

e) persoanele în al căror organism de conducere sau de supraveghere este membră una și aceeași persoană fizică sau juridică, inclusiv atunci când persoana fizică reprezintă o altă persoană;

f) o societate și o persoană care dețin împreună mai mult de 5 % din părțile sociale sau din acțiunile care conferă un drept de vot în societate;

g) persoanele în cazul cărora una exercită controlul asupra celeilalte;

h) persoanele a căror activitate este controlată de o terță persoană sau de o filială a acesteia;

i) persoanele care controlează în comun o terță persoană sau o filială a acesteia;

j) persoanele în cazul cărora una este reprezentantul comercial al celeilalte;

k) persoanele în cazul cărora una a făcut o donație celeilalte;

l) persoanele care participă direct sau indirect la administrarea, la supravegherea sau la capitalul unei alte persoane sau al altor persoane, fapt pentru care pot conveni între ele condiții care derogă de la condițiile obișnuite."

17 Potrivit articolului 1 punctul 4 din dispozițiile de completare sus-menționate, există „control" atunci când persoana care controlează:

„a) dispune, direct sau indirect ori în temeiul unui acord cu alte persoane, de peste jumătate din voturi în adunarea generală a unei alte persoane sau

b) dispune de posibilitatea de a desemna, direct sau indirect, peste jumătate din membrii organismului de conducere sau de supraveghere al unei alte persoane sau

c) dispune de posibilitatea ca, pe baza unui statut sau a unui contract, să conducă activitatea altei persoane, inclusiv prin intermediul unei filiale sau împreună cu o filială sau

d) controlează în mod independent, în calitate de acționar sau de asociat al unei societăți, în temeiul unei operațiuni cu alți asociați sau cu alți acționari ai acestei societăți, peste jumătate din numărul de voturi în adunarea generală a societății sau

e) poate exercita în alt mod o influență decisivă asupra luării deciziilor privind activitatea societății."

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-621/10

18 Balkan and Sea Properties este o societate pe acțiuni care exercită activitatea de investiții de fonduri dobândite prin emiterea unor titluri de plasament imobiliar.

19 Prin acte notariale, Balkan and Sea Properties a achiziționat în martie 2009 bunuri imobile de la societatea Ravda tur EOOD pentru suma totală de 21 318 852 BGN. Această societate este deținută de Holding Varna AD, care deține ea însăși 27,98 % din capitalul Balkan and Sea Properties.

20 TVA-ul a fost dedus la momentul încheierii contractului definitiv și al întocmirii facturilor finale.

21 Întrucât legislația națională prevede că baza impozabilă corespunde valorii de piață a bunurilor în cazul unei vânzări între părți legate între ele, s-a solicitat efectuarea a două expertize, una de către Balkan and Sea Properties și cealaltă de către serviciile administrației fiscale. Aceasta din urmă a concluzionat că valoarea de piață a bunurilor, evaluată la 21 216 300 BGN, era mai mică decât prețul de vânzare efectiv al bunurilor.

22 Administrația fiscală a apreciat, așadar, că TVA-ul calculat la un preț mai mare decât valoarea de piață a bunurilor constituia o taxă nelegal percepută care nu putea fi dedusă și, prin urmare, că, pentru perioada de impozitare aferentă lunii iulie 2009, Balkan and Sea Properties nu avea dreptul de deducere a TVA-ului plătit în amonte aferent diferenței dintre această valoare de piață și prețul de vânzare efectiv al bunurilor în cauză.

23 Decizia de impunere rectificativă a făcut obiectul unei căi de atac administrative la Direktor. Acesta din urmă a confirmat refuzul unui drept de deducere a TVA-ului.

24 Balkan and Sea Properties a sesizat Administrativen sad Varna (Tribunalul administrativ din Varna).

25 Societatea menționată susține în special faptul că dispozițiile ZDDS nu sunt în concordanță cu articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA și solicită aplicarea acestei dispoziții a dreptului Uniunii.

26 În acest context, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 80 alineatul (1) litera (c) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, în cazul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii între părți legate între ele, în măsura în care contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, baza de impozitare este considerată valoarea de piață a operațiunii numai atunci când furnizorul nu are drept complet de deducere a TVA-ului aferent achiziționării și, respectiv, vânzării bunurilor care fac obiectul livrării?

2) Articolul 80 alineatul (1) litera (c) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, dacă furnizorul și-a exercitat dreptul complet de deducere a TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor care fac obiectul unei livrări de bunuri sau al unei prestări de servicii ulterioare între părți legate între ele, la o valoare care depășește valoarea de piață, și acest drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor nu a fost regularizat conform articolelor 173-177 din directivă, statul membru nu poate să prevadă măsuri potrivit cărora baza de impozitare o constituie exclusiv valoarea de piață?

3) La articolul 80 alineatul (1) din Directiva [TVA] sunt enumerate în mod exhaustiv cazurile în care sunt îndeplinite condițiile în care statul membru poate să adopte măsuri conform cărora baza de impozitare aferentă livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii o constituie valoarea de piață a operațiunii?

4) Este admisibilă o reglementare de drept național, precum articolul 27 alineatul (3) punctul 1 din [ZDDS], în alte cazuri decât cele enumerate la articolul 80 alineatul (1) literele (a)-(c) din Directiva [TVA]?

5) Într-o situație precum cea în speță, dispoziția de la articolul 80 alineatul (1) litera (c) din Directiva [TVA] are efect direct și trebuie aplicată în mod direct de instanța națională?”

Cauza C-129/11

27 Provadinvest este o societate cu răspundere limitată care are drept principală activitate arendarea terenurilor agricole și închirierea de structuri din oțel pentru sere din polietilenă.

28 Prin acte notariale, această societate a vândut în iunie 2009 două terenuri folosite pentru exploatarea de sere unuia dintre asociații săi și un teren reprezentantului său. Aceste terenuri au fost vândute împreună cu structurile din polietilenă ridicate pe acestea și cu toate îmbunătățirile și culturile perene aflate pe acestea, la un preț de 25 000 BGN fiecare.

29 Provadinvest a emis facturi fără TVA pentru aceste vânzări.

30 Administrația fiscală a considerat că vânzările de bunuri imobile includeau o livrare de terenuri scutită de TVA, dar și o livrare impozabilă de instalații, de îmbunătățiri și de culturi perene.

31 Potrivit legislației naționale, în cazul în care vânzările respective sunt vânzări între persoane legate între ele, baza de impozitare în scopuri de TVA este valoarea de piață, astfel cum este stabilită de un expert. Acesta a evaluat valoarea de piață globală doar a structurilor din polietilenă aflate pe cele trei terenuri la 392 700 BGN, adică o sumă mai mare decât cea plătită în realitate în contrapartidă.

32 Administrația fiscală a emis o decizie de impunere rectificativă pentru perioada fiscală aferentă lunii iunie 2009. Această decizie a făcut obiectul unei căi de atac administrative la Direktor, care a confirmat cuantumul TVA-ului la plata căruia a fost obligată Provadinvest.

33 Provadinvest a introdus o acțiune la Administrativen sad Varna.

34 Instanța de trimitere apreciază că vânzarea terenurilor agricole în cauză reprezintă o livrare de bunuri scutită în temeiul articolului 45 alineatul (1) din ZDDS și că vânzarea instalațiilor ridicate pe aceste terenuri reprezintă o livrare impozabilă, întrucât acestea se regăsesc printre excepțiile prevăzute la alineatul (5) punctul 2 al aceluiași articol.

35 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, în cazul unor livrări între părți legate între ele, în măsura în care contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, baza de impozitare este considerată valoarea de piață a operațiunii numai atunci când furnizorul sau beneficiarul nu au drept complet de deducere a TVA-ului aferent achiziționării și/sau fabricării bunurilor care fac obiectul livrării?

2) Articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, dacă furnizorul și-a exercitat dreptul complet de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent bunurilor și serviciilor care fac obiectul unei livrări de bunuri sau prestări de servicii ulterioare între părți legate între ele, la o valoare mai mică decât valoarea de piață, și acest drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor nu a fost regularizat conform articolelor 173-177 din [această] directivă, iar livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu intră în sfera scutirii de taxă în sensul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, al articolului 378 alineatul (2), al articolului 379 alineatul (2) sau al articolelor 380-390 din directiva [menționată], statul membru nu poate să prevadă măsuri potrivit cărora baza de impozitare o constituie exclusiv valoarea de piață?

3) Articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care cumpărătorul și-a exercitat dreptul complet de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent bunurilor și serviciilor care fac obiectul unei livrări de bunuri sau prestări de servicii ulterioare între părți legate între ele, la o valoare mai mică decât valoarea de piață, și acest drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor nu a fost regularizat conform articolelor 173-177 din directivă, statul membru nu poate să prevadă măsuri potrivit cărora baza de impozitare o constituie exclusiv valoarea de piață?

4) La articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva [TVA] sunt enumerate în mod exhaustiv cazurile în care sunt îndeplinite condițiile în care statul membru poate să adopte măsuri conform cărora baza de impozitare aferentă livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii o constituie valoarea de piață a operațiunii?

5) Este admisibilă o reglementare de drept național, precum articolul 27 alineatul (3) punctul 1 din ZDDS, în alte cazuri decât cele enumerate la articolul 80 alineatul (1) literele (a)-(c) din Directiva [TVA]?

6) Într-o situație precum cea în speță, dispoziția de la articolul 80 alineatul (1) literele (a) și (b) din Directiva [TVA] are efect direct și trebuie aplicată în mod direct de instanța națională?”

36 Prin Ordonanța președintelui Curții din 13 iulie 2011, cele două cauze, C-621/10 și C-129/11, au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

37 În cauza C-129/11, instanța de trimitere consideră că, pentru a se pronunța cu privire la legalitatea deciziei de impunere rectificative care face obiectul acțiunii principale, este necesar să se stabilească, pe lângă cuantumul taxei datorate, dacă erau îndeplinite condițiile pentru a supune la plata TVA-ului vânzările de terenuri agricole și instalațiile ridicate pe acestea.

38 În acest scop, ar trebui apreciat dacă livrările de structuri, respectiv de sere din polietilenă, și a terenului de sub acestea, în discuție în prezenta cauză, sunt scutite în temeiul articolului 135 din Directiva TVA. Răspunsul la această întrebare variază după cum aceste structuri pot fi sau nu pot fi calificate drept „clădiri" în sensul articolului 12 alineatul (2) primul paragraf din aceeași directivă.

39 În cazul unui răspuns afirmativ, dacă livrările respectivelor bunuri pot fi considerate anterioare primei ocupări, este vorba despre o operațiune impozabilă, în timp ce în ipoteza contrară, operațiunea trebuie să fie scutită conform articolului 135 alineatul (1) litera (j) din această directivă, sub rezerva unui eventual drept de opțiune pentru taxare.

40 Dacă respectivele structuri și terenul pe care se află acestea nu ar putea fi calificate drept „clădiri" în sensul articolului 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, ar trebui să se facă deosebire după cum este vorba despre livrări separate de terenuri și despre livrări ale celorlalte elemente sau despre o operațiune unică, alcătuită în principal din livrarea de terenuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rep., p. I-11079, punctele 35-38). Ar trebui în plus să se verifice dacă terenurile în cauză se circumscriu noțiunii „teren construibil" în sensul articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA. Într-un astfel de caz, livrările ar fi impozabile. În caz contrar, livrările ar fi scutite conform articolului 135 alineatul (1) litera (k) din aceeași directivă, sub rezerva unui eventual drept de opțiune pentru taxare.

41 Astfel de aprecieri de fapt intră în competența instanței de trimitere în cadrul procedurii instituite la articolul 267 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 1978, Oehlschläger, 104/77, Rec., p. 791, punctul 4, Hotărârea din 2 iunie 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Rec., p. I-2305, punctele 16 și 17, precum și Hotărârea din 22 iunie 2000, Fornasar și alții, C-318/98, Rec., p. I-4785, punctele 31 și 32).

Cu privire la prima-a patra întrebare din cauza C-621/10 și la prima-a cincea întrebare din cauza C-129/11

42 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că condițiile pe care le prevede sunt exhaustive sau dacă se poate admite că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii dintre persoane legate între ele și în alte cazuri decât cele expres prevăzute de această dispoziție, în special atunci când persoana impozabilă dispune de un drept complet de deducere.

43 Conform regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este contrapartida primită în mod real în acest scop de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 21, și Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rep., p. I-5059, punctul 28).

44 Articolul 73 din directiva menționată reprezintă expresia unui principiu fundamental al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctul 15).

45 Prin faptul că permite în anumite cazuri să se considere că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii, articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA instituie o excepție de la regula generală prevăzută la articolul 73 din directivă, care este, în sine, de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig, C-453/05, Rep., p. I-5083, punctul 21, și Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos, C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 58 și jurisprudența citată).

46 Trebuie amintit că, în conformitate cu textul considerentului (26) al Directivei TVA, articolul 80 alineatul (1) din aceasta are ca obiectiv prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei.

47 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 30 din concluzii, atunci când se livrează bunuri sau se prestează servicii la un preț redus sau majorat în mod artificial între părți care beneficiază deopotrivă de un drept complet de deducere a TVA-ului, nu există evaziune fiscală sau fraudă în această etapă. Numai la nivelul consumatorului final – sau în cazul unei persoane impozabile „mixte" care beneficiază de un drept proporțional de deducere –, un preț redus sau majorat în mod artificial poate determina o pierdere fiscală.

48 Prin urmare, numai atunci când persoana vizată de operațiune nu beneficiază de un drept complet de deducere, există un risc de evaziune fiscală sau de fraudă, cu privire la care articolul 80 alineatul (1) din această directivă conferă statelor membre dreptul de a-l preveni.

49 O astfel de constatare nu aduce în niciun fel atingere posibilității statelor membre de a prevedea alte obligații pentru a evita frauda în temeiul și cu respectarea condițiilor prevăzute la articolul 273 din Directiva TVA.

50 Această interpretare se coroborează cu redactarea articolului 11 secțiunea A alineatul (6) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247), ale cărui dispoziții sunt reluate, în esență, la articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA [a se vedea considerentul (3) al acesteia], potrivit căruia posibilitatea prevăzută „se poate aplica numai în următoarele situații".

51 Reiese din cele de mai sus că condițiile de aplicare prevăzute la articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA sunt exhaustive și, prin urmare, o legislație națională nu poate să prevadă, în temeiul acestei dispoziții, că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii și în alte cazuri decât cele enumerate în dispoziția menționată, în special atunci când prestatorul, furnizorul sau cumpărătorul au dreptul complet de deducere a TVA-ului.

52 În consecință, trebuie să se răspundă la prima-a patra întrebare din cauza C-621/10 și la prima-a cincea întrebare din cauza C-129/11 că articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că condițiile de aplicare pe care le prevede sunt exhaustive și că, prin urmare, o legislație națională nu poate să prevadă, în temeiul acestei dispoziții, că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii și în alte cazuri decât cele enumerate în dispoziția menționată, în special atunci când persoana impozabilă are dreptul complet de deducere a TVA-ului, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.

Cu privire la a cincea întrebare din cauza C-621/10 și la a șasea întrebare din cauza C-129/11

53 Prin intermediul acestor întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA are efect direct și dacă instanța națională poate, în consecință, să îl aplice în mod direct în acțiunile principale.

54 Instanța de trimitere are obligația ca, în limitele de apreciere conferite de dreptul național, să interpreteze și să aplice o dispoziție de drept intern în conformitate cu cerințele dreptului Uniunii și, în cazul în care o astfel de interpretare nu este posibilă, instanța de trimitere are obligația să înlăture aplicarea oricărei dispoziții de drept intern care ar fi contrară acestor cerințe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Rep., p. I-12311, punctul 28, precum și Hotărârea din 10 iunie 2010, Bruno și alții, C-395/08 și C-396/08, Rep., p. I-5119, punctul 74).

55 Astfel cum s-a constatat la punctele 42-51 din prezenta hotărâre, articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA nu permite derogarea de la regula generală prevăzută la articolul 73 din această directivă decât în cazurile pe care le enumeră.

56 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rep., p. I-5999, punctul 23, și Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Rep., p. I-1083, punctul 61).

57 Din jurisprudența Curții rezultă de asemenea că împrejurarea că o dispoziție a unei directive oferă o posibilitate de alegere statelor membre nu exclude în mod necesar posibilitatea determinării cu o precizie suficientă, exclusiv pe baza dispozițiilor directivei, a conținutului drepturilor conferite astfel particularilor (a se vedea Hotărârea Flughafen Köln/Bonn, citată anterior, punctul 30, și Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, Rep., p. I-731, punctul 61).

58 Articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește în mod neechivoc și exhaustiv condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca un stat membru să poată prevedea în legislația sa posibilitatea de corectare a bazei de impozitare a unei operațiuni între persoane legate între ele.

59 În această situație, deși operațiunile în discuție în acțiunile principale, care fac obiectul articolului 27 alineatul (3) din ZDDS, corespund uneia sau alteia dintre situațiile prevăzute la articolul 80 alineatul (1) menționat, statul membru în cauză poate considera că a uzat de posibilitatea prevăzută la acest alineat (1).

60 Dimpotrivă, dacă operațiunile menționate nu corespund celor menționate la articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA, acest articol trebuie interpretat în sensul că conferă unor societăți precum reclamantele din acțiunile principale dreptul de a-l invoca în mod direct pentru a se opune aplicării de către instanța de trimitere a dispozițiilor legislației naționale care sunt contrare acestuia (a se vedea prin analogie Hotărârea Flughafen Köln/Bonn, citată anterior, punctul 33). În această ipoteză, în măsura în care o interpretare a dispozițiilor relevante din ZDDS conformă cu articolul 80 alineatul (1) din această directivă s-ar dovedi imposibilă, instanța națională ar trebui să înlăture aplicarea acestor dispoziții pentru motivul că sunt incompatibile cu articolul 80 alineatul (1) menționat.

61 Consecința ar fi că articolul 73 din Directiva TVA ar trebui aplicat pentru a se stabili că, sub rezerva derogărilor prevăzute de aceeași directivă, baza de impozitare a operațiunilor în cauză în acțiunile principale este contrapartida percepută în mod real. După cum a statuat Curtea referitor la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69, devenit articolul 73 din Directiva TVA, această dispoziție are efect direct (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctele 34-36, și Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec., p. I-6325, punctul 47).

62 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare din cauza C-621/10 și la a șasea întrebare din cauza C-129/11 că, în împrejurări precum cele din acțiunile principale, articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA conferă societăților în cauză dreptul de a-l invoca în mod direct pentru a se opune aplicării unor dispoziții naționale incompatibile cu această dispoziție. În cazul în care nu este posibilă interpretarea legislației naționale în conformitate cu acest articol 80 alineatul (1), instanța de trimitere ar trebui să înlăture aplicarea oricărei dispoziții din legislația respectivă care este contrară acestuia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) **Articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că condițiile de aplicare pe care le prevede sunt exhaustive și că, prin urmare, o legislație națională nu poate să prevadă, în temeiul acestei dispoziții, că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii și în alte cazuri decât cele enumerate în dispoziția menționată, în special atunci când persoana impozabilă are dreptul complet de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.**

2) **În împrejurări precum cele din acțiunile principale, articolul 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112 conferă societăților în cauză dreptul de a-l invoca în mod direct pentru a se opune aplicării unor dispoziții naționale incompatibile cu această dispoziție. În cazul în care nu este posibilă interpretarea legislației naționale în conformitate cu acest articol 80 alineatul (1), instanța de trimitere ar trebui să înlăture aplicarea oricărei dispoziții din legislația respectivă care este contrară acestuia.**

Semnături