

Cauzele conexate C-95/07 și C-96/07

Ecotrade SpA

împotriva

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Commissione tributaria provinciale di Genova)

„A se așeza directiv? TVA – Taxare invers? – Drept de deducere – Termen de dec?dere – Neregul? contabil? și privind declara?iile care afecteaz? opera?iunile supuse sistemului de taxare invers?”

Sumarul hotărârii

1. *Dispozi?ii fiscale – Armonizarea legisla?iilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată – Deducerea taxei achitate în amonte*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17, art. 18 alin. (2) și (3) și art. 21 alin. (1) lit. (b)]

2. *Dispozi?ii fiscale – Armonizarea legisla?iilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată – Deducerea taxei achitate în amonte*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 18 alin. (1) lit. (d) și art. 22]

1. Articolul 17, articolul 18 alineatele (2) și (3), precum și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A se așeza directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2000/17, nu se opun unei reglement?ri na?ionale care prevede un termen de dec?dere pentru exercitarea dreptului de deducere de c?tre o persoan? impozabil?, în m?sura în care sunt respectate principiul echivalen?ei, care impune ca termenul s? se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscal? întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul comunitar, și principiul efectivit?ii, în temeiul c?ruia termenul de dec?dere nu poate face practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului de deducere.

Principiul efectivit?ii nu este înc?lcat prin simplul fapt c? administra?ia fiscal? dispune, pentru a proceda la recuperarea taxei pe valoarea ad?ugată neachitate, de un termen care îl dep?ește pe cel acordat persoanelor impozabile pentru exercitarea dreptului lor de deducere, din moment ce situa?ia administra?iei fiscale nu poate fi comparat? cu aceea a unei persoane impozabile, iar faptul c? un termen de dec?dere începe s? curg? în privin?a administra?iei fiscale la o dată ulterioar? celei de la care începe s? curg? termenul de dec?dere aplicabil persoanei impozabile pentru exercitarea dreptului s?u de deducere nu este de natur? s? aduc? atingere principiului egalit?ii.

(a se vedea punctele 46, 51 și 54 și dispozitiv 1)

2. Articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din A se așeza directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2000/17, se opun unei practici de rectificare a declara?iilor și de recuperare a taxei pe valoarea ad?ugată care sanc?ioneaz? o nerespectare, pe de o parte, a

obligațiilor care rezultă din formalitățile stabilite de reglementarea națională în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării mecanismului de taxare inversă.

Astfel, nerespectarea de către o persoană impozabilă a formalităților impuse de un stat membru în temeiul articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere, din moment ce, în temeiul principiului neutralității fiscale, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor trebuie să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.

În plus, măsurile luate de statele membre pentru a se asigura că persoanele impozabile își îndeplinesc obligațiile privind declarațiile și plata sau pentru a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu pot să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, o practică de rectificare și de recuperare, care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a unor astfel de obligații în sensul articolului 22 alineatul (7) din A șasea directivă, din moment ce dreptul comunitar nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa nerespectarea obligațiilor amintite. Respectiva practică depășește totodată ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei pe valoarea adăugată și prevenirea evaziunii fiscale, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de deducere, dacă rectificarea declarației de către administrația fiscală nu se produce decât după expirarea termenului de decădere de care dispune persoana impozabilă pentru a proceda la deducere.

(a se vedea punctele 62, 63, 65-68 și 72 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

8 mai 2008(*)

„A șasea directivă TVA – Taxare inversă – Dreptul de deducere – Termen de decădere – Neregulă contabilă și privind declarațiile care afectează operațiunile supuse sistemului de taxare inversă”

În cauzele conexate C-95/07 și C-96/07,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia), prin Deciziile din 13 decembrie 2006, primite de Curte la 20 februarie 2007, în procedurile

Ecotrade SpA

împotriva

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, domnii U. L?hmus, A. Ó Caoimh, doamna P. Lindh ?i domnul A. Arabadjiev (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Str?mholm, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 16 ianuarie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Ecotrade SpA, de A. Lovisolo ?i N. Raggi, avvocati;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul cipriot, de doamna A. Pantazi-Lambrou, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnul A. Aresu ?i de doamna M. Afonso, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 13 martie 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererile de pronun?are a unei hot?râri preliminare privesc interpretarea articolului 17, a articolului 18 alineatul (1) litera (d), a articolului 21 alineatul (1) ?i a articolului 22 din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2000/17/CE a Consiliului din 30 martie 2000 (JO L 84, p. 24, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a dou? litigii între Ecotrade SpA (denumit? în continuare „Ecotrade”), pe de o parte, ?i Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (denumit? în continuare „Agenzia”), pe de alt? parte, cu privire la mai multe în?tiin??ri de plat? emise de aceasta din urm?, privind rectificarea, pentru calcularea taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”), a declara?iilor fiscale întocmite de aceast? societate comercial? pentru exerci?iile financiare 2000 ?i 2001.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 În ceea ce prive?te dreptul de deducere, articolul 17 alineatul (1) ?i alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?, în redactarea sa care rezult? din articolul 28f alineatul (1) din aceea?i directiv?, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.

(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care are obliga?ia de a o pl?ti:

(a) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau achitat? în interiorul statului pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?”. [traducere neoficial?]

4 Potrivit articolului 17 alineatul (6), atât timp cât Consiliul Uniunii Europene nu a stabilit cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA?ului, statele membre pot continua s? aplice toate excluderile prev?zute de legisla?iile lor na?ionale la momentul intr?rii în vigoare a celei de A ?asea directive, precizându?se totodat? c? nu se acord? dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economic? desf??urat?, precum cheltuielile de lux, de divertisment sau de spectacole. Articolul 17 alineatul (7) permite statelor membre, sub rezerva unei proceduri de consultare prev?zute la articolul 29 din aceea?i directiv?, s? exclud? total sau par?ial, din motive economice conjuncturale, din sistemul de deduceri o parte din bunurile de capital sau pe toate ori alte bunuri.

5 În conformitate cu articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv?, în redactarea sa care rezult? din articolul 28g din aceea?i directiv?, taxa pe valoarea ad?ugat? se pl?te?te, în cadrul sistemului intern, de c?tre client pentru un serviciu men?ionat, printre altele, la articolul 28b sec?iunea C din aceea?i directiv? dac? acest serviciu este prestat de c?tre o persoan? impozabil? stabilit? în str?in?tate. Articolul 28b sec?iunea C, la care se face trimitere în articol, se refer? la „prestarea de servicii în transportul intracomunitar de bunuri”. Acest sistem, care se aplic?, de altfel, ?i altor servicii, este bine cunoscut sub denumirea curent? de „procedura de taxare invers?”.

6 În ceea ce prive?te normele care reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere în circumstan?e precum cele descrise la punctul anterior, articolul 18 alineatul (1) litera (d) din a ?asea directiv?, în redactarea sa care rezult? din articolul 28f alineatul (2) din aceea?i directiv?, prevede c?, pentru a??i exercita dreptul de deducere, o persoan? impozabil? trebuie s? respecte formalit??ile stabilite de fiecare stat membru.

7 Articolul 18 alineatele (2) ?i (3) din A ?asea directiv? are urm?torul cuprins:

„(2) Persoana impozabil? efectueaz? deducerea sc?zând din valoarea total? a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate pentru o anumit? perioad? fiscal? valoarea total? a taxei pentru care, în aceea?i perioad?, dreptul de deducere a ap?rut ?i este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

(3) Statele membre stabilesc condi?iile ?i procedurile prin care o persoan? impozabil? poate fi autorizat? s? efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu alineatele (1) ?i (2).” [traducere neoficial?]

8 Pe de alt? parte, articolul 22 din A ?asea directiv?, în redactarea sa care rezult? din articolul 28h din aceasta, prevede anumite obliga?ii în sarcina persoanei impozabile. Printre aceste obliga?ii figureaz? aceea prev?zut? la articolul 22 alineatul (2) litera (a), în temeiul c?reia persoana impozabil? trebuie s? fac? înregistr?ri contabile suficient de detaliate pentru aplicarea taxei pe valoarea ad?ugat? ?i verificarea acesteia de c?tre autoritatea fiscal?, precum ?i obliga?ia prev?zut? la alineatul (4) literele (a) ?i (b) din acela?i articol, în temeiul c?reia persoana impozabil? trebuie s? depun?, în termenul stabilit, o declara?ie care trebuie s? includ? toate informa?iile necesare pentru calcularea taxei exigibile ?i a deducerilor care trebuie operate.

9 În sfâr?it, alineatele (7) ?i (8) din articolul 22 men?ionat au urm?torul cuprins:

„(7) Statele membre adopt? m?surile necesare pentru a se asigura c? persoanele care, în conformitate cu articolul 21 alineatul (1) literele (a) ?i (b), sunt considerate r?spunz?toare pentru plata taxei în locul unei persoane impozabile stabilite în str?in?tate [...] î?i îndeplinesc obliga?iile prev?zute mai sus privind declara?iile ?i plata.

(8) Statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru colectarea taxei ?i pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva respect?rii principiului tratamentului egal pentru opera?iunile interne ?i opera?iunile desf??urate între statele membre de persoane impozabile ?i cu condi?ia ca aceste obliga?ii s? nu implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalit??i la trecerea frontierei.” [traducere neoficial?]

Reglementarea na?ional?

10 În dreptul italian, principalele dispozi?ii relevante în materia TVA?ului sunt prev?zute, pe de o parte, în Decretul pre?edintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972, care instituie ?i reglementeaz? taxa pe valoarea ad?ugat? (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), astfel cum a fost modificat în mai multe rânduri (denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), ?i, pe de alt? parte, în Decretul?lege nr. 331 din 30 august 1993 (GURI nr. 203 din 30 august 1993, denumit în continuare „Decretul?lege nr. 331/93”).

11 Articolul 17 al treilea paragraf prima tez? din DPR nr. 633/72 prevede:

„Obliga?iile referitoare [...] la prest?rile de servicii efectuate pe teritoriul statului de c?tre operatori nereziden?i [...] sunt îndeplinite de cesionarii sau de beneficiarii, cu re?edin?a pe teritoriul statului, care [...] utilizeaz? serviciile în cadrul unei întreprinderi, a exercit?rii unei activit??i artistice sau a unei profesii.”

12 Articolul 19 primul paragraf din DPR nr. 633/72 prevede:

„[...] Dreptul de deducere a taxei referitoare la bunurile ?i la serviciile achizi?ionate sau importate ia na?tere în momentul în care taxa devine exigibil? ?i poate fi exercitat, cel mai târziu, în cadrul declara?iei pentru al doilea an care urmeaz? celui în care s?a n?scut dreptul de deducere ?i în condi?iile existente la momentul na?terii dreptului însu?i.”

13 Potrivit articolului 23 alineatele (1) și (2) din DPR nr. 633/72, intitulat „Înregistrarea facturilor”, în termen de 15 zile, contribuabilul trebuie să înscrie facturile emise într-un registru ad-hoc, prin indicarea, pentru fiecare factură în parte, a numărului de ordine și a datei de emitere, a sumei impozabile corespunzătoare operațiunii sau operațiunilor și a valorii TVA-ului, separate în funcție de cota aplicabilă, precum și a întreprinderii, a denumirii sociale a cesionarului bunului sau a beneficiarului serviciului sau, în situațiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din același decret, a cedentului sau a prestatorului.

14 Articolul 25 alineatul (1) din DPR nr. 633/72, intitulat „Înregistrarea achizițiilor”, impune contribuabililor obligația de a numerota în ordine progresivă facturile și borderourile vamale referitoare la bunurile și la serviciile achiziționate sau importate în cadrul întreprinderii lor, inclusiv facturile emise în temeiul articolului 17 alineatul (3) din decretul menționat, și de a le înscrie într-un registru înainte de închiderea periodică a conturilor sau de declarația anuală prin care contribuabilul își exercită dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor facturi.

15 În temeiul articolului 47 alineatul (1) din Decretul/lege nr. 331/93, intitulat „Înregistrarea operațiunilor intracomunitare”, facturile referitoare, printre altele, la serviciile de transport intracomunitar de bunuri și la prestarea de servicii aferente acestuia trebuie înscrise distinct în luna în care au fost recepționate sau ulterior, dar, în orice caz, în termen de 15 zile de la recepție, în registrul facturilor emise prevăzut la articolul 23 alineatele (1) și (2) din DPR nr. 633/72, precum și în registrul de achiziții prevăzut la articolul 25 alineatul (1) din același decret, fiind indicate luna recepției și, respectiv, luna în care au fost emise.

16 În sfârșit, articolul 57 primul paragraf prima teză din DPR nr. 633/72 prevede:

„Deciziile de rectificare sau întinderile de plată [...] trebuie notificate, sub sancțiunea decăderii, până la data de 31 decembrie a celui de al patrulea an care urmează celui în care a fost depusă declarația.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

17 Ecotrade este o societate comercială pe acțiuni de drept italian, specializată în comerțul de zgur, granulat de furnal și de alți aditivi, în special ipsos sintetic și cenușă, folosiți la producerea de ciment.

18 În cadrul exercițiilor financiare 2000 și 2001, Ecotrade a încredințat transportul acestor materiale din Italia în alte state membre ale Comunității Europene unor operatori care nu erau stabiliți în Italia. În facturile emise de către operatorii menționați pentru serviciile efectuate în favoarea Ecotrade, aceștia au descris serviciile respective ca fiind fie „navlosire de nave”, fie „transporturi” (denumite în continuare „operațiunile în cauză”). Aceste facturi nu indicau totuși valoarea TVA-ului, unele dintre ele menționând că operațiunile respective erau scutite.

19 Astfel, Ecotrade a considerat că operațiunile în cauză nu erau supuse TVA-ului. În consecință, societatea a înscris facturile referitoare la aceste operațiuni numai în registrul de achiziții, nu și în registrul de facturi emise, și aceasta cu scutirea de la plata TVA-ului. Aadar, TVA-ul aferent acestor operațiuni nu a figurat în declarațiile fiscale întocmite de Ecotrade pentru exercițiile financiare 2000 și 2001.

20 Cu prilejul unui control efectuat în cursul anului 2004, Agenzia a considerat că operațiunile în cauză reprezentau servicii de transport intracomunitar de bunuri, supuse TVA-ului, și că le era aplicabil sistemul de taxare inversă, fapt necontestat de Ecotrade, cu excepția unei facturi. Totodată, Agenzia a constatat că societatea comercială nu respectase cerințele contabile

corespunzătoare acestui sistem de taxare invers? pentru că facturile în discuție fuseser? înscrise numai în registrul de achiziții, nu și în registrul de facturi emise.

21 În consecință, prin mai multe înțineri de plată, Agenzia a procedat la rectificarea, pentru calcularea TVA-ului, a declarațiilor fiscale întocmite de Ecotrade pentru exercițiile financiare 2000 și 2001, cuantumul taxelor nedeclarate fiind calculat la aproximativ 321 000 de euro, iar penalitățile aplicate fiind în cuantum de aproximativ 361 000 de euro.

22 Ulterior, Agenzia a considerat că Ecotrade era decăzut? din dreptul de deducere a TVA-ului pentru că nu și-a exercitat dreptul în termenul de doi ani de la momentul la care această taxă a devenit exigibilă, astfel cum prevede articolul 19 primul paragraf a doua teză din DPR nr. 633/72, în timp ce administrația fiscală era încă în termen pentru recuperarea TVA-ului aferent serviciilor în discuție, întrucât, în temeiul articolului 57 primul paragraf din decretul menționat, deciziile de rectificare și înținerile de plată pot fi notificate în termen de patru ani de la depunerea declarațiilor fiscale referitoare la taxele contestate.

23 Prin mai multe acțiuni introduse la 13 februarie 2005 la Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade a contestat înținerile de plată în discuție și a solicitat anularea acestora. Pentru a justifica procedura contabilă pe care a urmat-o, societatea comercială a susținut că facturile referitoare la operațiunile în discuție au fost înregistrate în mod legal în registrul de achiziții, dar că aceste facturi nu au fost înscrise în registrul de facturi emise întrucât s-a considerat în mod eronat că operațiunile menționate erau scutite de la plata TVA-ului. Totuși, această neregulă nu ar fi trebuit să compromită exercitarea dreptului de deducere, întrucât nu a luat naștere nicio datorie față de administrația fiscală. În consecință, orice limitare în timp a dreptului de deducere ar fi inaplicabilă în speță.

24 Agenzia a răspuns în fața instanței de trimitere că Ecotrade ar fi trebuit să emită o „autofaktură” cu privire la operațiunile în cauză, să calculeze TVA-ul datorat, să îl înscrie în registrul de facturi emise, precum și în registrul de achiziții, obținând astfel un credit de TVA pentru deducerea taxei aferente intrărilor. Potrivit acestei metode, TVA-ul calculat în debit nu este plătitor efectiv de către beneficiar, fiind neutralizat prin TVA-ul calculat în credit. Or, dreptul de deducere ar trebui exercitat în termenul stabilit, sub sancțiunea decăderii. În consecință, Ecotrade, care nu a respectat procedura contabilă prevăzută de reglementarea națională, ar avea obligația să plătească TVA-ul datorat, întrucât a pierdut dreptul de deducere a acestuia ca urmare a intervenirii decăderii.

25 În aceste condiții, Commissione tributaria provinciale di Genova a hotărât să suspende judecarea cauzelor și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, al căror conținut este identic în cauzele C-95/07 și C-96/07:

„1) Interpretarea corectă a articolului 17, a articolului 21 alineatul (1) și a articolului 22 din a șasea directivă [...] se opune unei reglementări naționale, în speță, articolul 19 din DPR nr. 633/72, care condiționează exercitarea dreptului de a deduce [TVA-ul] datorat de o persoană imposibilă în exercitarea activității sale ca întreprindere de respectarea unui termen (de doi ani), sancțiunea nerespectării termenului fiind decăderea din drept, în special în cazurile în care obligația de plată a TVA-ului pentru achiziționarea de bunuri sau de servicii rezultă din aplicarea mecanismului de taxare inversă, care permite administrației să solicite plata taxei într-un termen (de patru ani, prevăzută la articolul 57 din DPR nr. 633/72) cu o durată mai mare decât cel prevăzută în favoarea întreprinderii pentru exercitarea dreptului său de deducere, aceasta fiind, dimpotrivă, decăzut? din drept la expirarea termenului care i se aplică?

2) Interpretarea corectă a articolului 18 alineatul (1) litera (d) din a șasea directivă se opune unei legislații naționale care, la stabilirea «formalităților» menționate la acest articol prin

intermediul mecanismului de taxare invers?, reglementat de dispozițiile coroborate ale articolului 17 al treilea paragraf și ale articolelor 23 și 25 din DPR nr. 633/72, prevede (doar în detrimentul contribuabilului) respectarea unui termen limită – astfel cum impune articolul 19 din DPR nr. 633/72 – pentru exercitarea dreptului de deducere stabilit la articolul 17 din a șasea directivă?”

26 Prin Ordonanța președintelui Curții din 27 aprilie 2007, cauzele C-95/07 și C-96/07 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Observațiile prezentate Curții

27 Ecotrade invocă faptul că A șasea directivă nu limitează în timp dreptul de deducere, având în vedere că întregul sistem de TVA, întemeiat pe principiul neutralității, este conceput astfel încât să asigure persoanei impozabile, în toate situațiile, acest drept fundamental inerent întregului sistem fiscal de TVA. În plus, reglementarea națională în cauză în acțiunile principale nu ar putea fi justificată prin invocarea articolului 17 alineatele (6) și (7) și a articolului 22 alineatul (7) și (8) din directiva menționată, care nu ar fi aplicabile în acțiunile principale.

28 În ceea ce privește „formalitățile” stabilite de fiecare stat membru în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, formalitățile care trebuie respectate de persoana impozabilă pentru a putea exercita dreptul de deducere în cadrul sistemului de taxare inversă, Ecotrade susține că aceste formalități nu ar putea fi disproporționate sau incompatibile cu mecanismul general al TVA-ului. Prin urmare, respectarea acestor formalități nu ar putea avea ca efect pierderea definitivă a dreptului de deducere de către persoana impozabilă. În orice caz, limitarea dreptului de deducere în dreptul italian nu ar fi proporțională, întrucât, pentru rectificarea declarațiilor eronate, administrația fiscală dispune de un termen mai lung decât cel acordat persoanei impozabile pentru a solicita deducerea.

29 Guvernele italian și cipriot subliniază că termenul prevăzut pentru exercitarea dreptului de deducere constituie o formalitate pe care statele membre o pot stabili în temeiul articolului 18 alineatul (1) litera (d) și alineatul (3), precum și al articolului 22 alineatul (8) din A șasea directivă. Articolul 18 nu ar conține nicio dispoziție care să contravină puterii discreționare a statelor membre de a stabili limitarea în timp a deducerii. Potrivit alineatului (2) din articolul 18, care se referă la „aceeași perioadă”, exercitarea dreptului de deducere ar trebui să se realizeze cât mai repede posibil, astfel încât, dacă persoana impozabilă nu își exercită dreptul de deducere în această perioadă, posibilitatea sa de a solicita deducerea într-o perioadă ulterioară să poată fi exercitată în anumite condiții, pe care statele membre le pot impune în temeiul articolului 18 alineatul (3).

30 În plus, aceste guverne apreciază că termenul acordat administrației pentru a recupera taxa nu poate fi egal cu cel de care dispune persoana impozabilă pentru exercitarea dreptului său de deducere, din motive obiective și de ordin practic, având în vedere că administrația are nevoie de timp, în urma depunerii declarației fiscale, pentru a controla și a verifica conținutul acesteia.

31 Pe de altă parte, guvernul italian admite că statele membre trebuie să respecte principiul efectivității, pentru a nu face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere. Totuși, acesta susține că termenul de doi ani este cât se poate de adaptat în acest sens.

32 Comisia Comunităților Europene arată că deducerea ar trebui să fie exercitată cu respectarea termenelor fiscale prevăzute. Aadar, exercitarea acesteia nu ar putea fi amânată la nesfârșit. Din această cauză, stabilirea de termene de decădere pentru exercitarea dreptului de

deducere nu ar fi incompatibil? cu obiectivele urm?rite de A ?asea directiv?, cu condi?ia ca aceste termene s? nu fie mai pu?in favorabile dec?t cele prev?zute pentru exercitarea unor drepturi similare ?n materie fiscal? (principiul echivalen?ei) ?i s? nu fie natur? s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? comunitar? (principiul efectivit??ii). Comisia concluzioneaz? c? principiul echivalen?ei nu este respectat, ?ntruc?t reglementarea ?n cauz? ?n ac?iunea principal? acord? un termen de patru ani administra?iei fiscale pentru a efectua rectific?ri sau recuper?ri, ?n timp ce pentru deducerea TVA?ului achitat nu se prevede dec?t un termen de doi ani. ?n ceea ce prive?te respectarea principiul efectivit??ii, Comisia subliniaz? c? un termen de dec?dere bienal pentru exercitarea dreptului de deducere ar putea, pentru acelea?i motive, s? fac? excesiv de dificil? exercitarea acestui drept.

33 ?n plus, Comisia consider? c? ar fi absolut excesiv ?i dispropor?ionat ca statul membru ?n discu?ie s? urm?reasc? s? se ?mbog??easc? nejustificat ca urmare a neexecut?rii unor simple formalit??i contabile, de?i trebuie s? ?i fie recunoscut? statului posibilitatea de a sanc?iona ?n mod adecvat neregulile ?n discu?ie.

34 ?n ipoteza ?n care Curtea ar decide c? articolul 19 din DPR nr. 633/72 nu este compatibil cu A ?asea directiv?, guvernul cipriot propune ca efectele ?n timp ale hot?rârii care se va pronun?a s? fie limitate, astfel ?nc?t aceasta s? nu se aplice dec?t pentru perioada ulterioar? pronun??rii.

R?spunsul Cur?ii

35 Cu titlu introductiv, trebuie ar?tat c? ?ntreb?rile instan?ei de trimitere urm?resc s? se stabileasc? dac? articolul 17, articolul 18 alineatul (1) litera (d), articolul 21 alineatul (1) ?i articolul 22 din a ?asea directiv? se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea ?n cauz? ?n ac?iunile principale, care, ?n situa?ia aplic?rii sistemului de taxare invers?, condi?ioneaz? exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului de respectarea unui termen de dec?dere care este inferior celui de care dispune administra?ia fiscal? pentru a proceda la recuperarea taxei.

36 Totu?i, din decizia de trimitere rezult? c?, ?n esen??, ac?iunile principale ?i au originea ?n neregula contabil? comis? de Ecotrade, respectiv ?n ?nscrierea eronat? a opera?iunilor ?n cauz? numai ?n registrul de achizi?ii, cu scutirea de la plata TVA?ului, o astfel de neregul? afect?nd ?i declara?iile fiscale referitoare la TVA ?ntocmite de societate, fapt care a condus Agenzia s? procedeze la rectificarea acestor declara?ii. Situa?ia ?n spe?? este clar distinct? de ipoteza ?n care contribuabilul, cunosc?nd caracterul impozabil al unei livr?ri, omite, prin introducerea unei cereri tardive sau din neglijen??, s? solicite deducerea de TVA aferent intr?rilor ?n termenul prev?zut de reglementarea na?ional?.

37 Trebuie amintit ?n aceast? privin?? c?, potrivit unei jurispruden?e constante, ?i revine Cur?ii s? furnizeze instan?ei na?ionale toate elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care pot fi utile pentru solu?ionarea cauzei cu care este sesizat?, indiferent dac? aceast? instan?? s?a referit sau nu la acestea ?n enun?ul ?ntreb?rilor sale (a se vedea ?n special Hot?r?rea din 2 februarie 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, a?a?numit? „Clinique”, C?315/92, Rec., p. I?317, punctul 7, Hot?r?rea din 4 martie 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C?87/97, Rec., p. I?1301, punctul 16, Hot?r?rea din 7 septembrie 2004, Trojani, C?456/02, Rec., p. I?7573, punctul 38, precum ?i Hot?r?rea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) ?i al?ii, C?452/03, Rec., p. I?3947, punctul 25).

38 Prin urmare, se impune reformularea ?ntreb?rilor adresate de instan?a de trimitere, care trebuie examinate ?mpreun?, ?n sensul c? aceasta din urm? solicit? s? se stabileasc?, ?n primul r?nd, dac? articolul 17, articolul 18 alineatele (2) ?i (3), precum ?i articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv? se opun stabilirii unui termen de dec?dere pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA?ului, astfel cum este cel prev?zut de reglementarea na?ional? ?n cauz? ?n

acțiunile principale, în situația aplicării sistemului de taxare invers (denumit în continuare „termenul de decedere”) și, în al doilea rând, dacă articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din aceeași directivă se opun unei practici de rectificare a declarațiilor și de recuperare a TVA-ului care sancționează o neregulă contabilă și privind declarațiile, precum cea în cauză în acțiunile principale, cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării sistemului de taxare invers (denumit în continuare „practica de rectificare și de recuperare”).

Cu privire la termenul de decedere

39 Trebuie subliniat de la bun început că o persoană impozabilă care datorează TVA în calitate de destinatar al unor servicii este în măsură să invoce dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec., p. I-3303, punctul 37). Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, precum și Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 38).

40 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1998, Comisia/Franța, 50/87, Rec., p. 4797, punctele 15-17, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 43, precum și Hotărârea Bockemühl, citată anterior, punctul 38).

41 Într-adevăr, astfel cum rezultă din modul de redactare a articolului 18 alineatul (2) din A șasea directivă, dreptul de deducere se exercită, în principiu, „în aceeași perioadă” pentru care acest drept a apărut.

42 O persoană impozabilă poate proceda totuși la deducerea taxei, în temeiul articolului 18 alineatul (3) din A șasea directivă, chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în cursul perioadei în care a luat naștere acest drept. Cu toate acestea, în această ipoteză, dreptul său de deducere poate fi exercitat în anumite condiții și prin anumite proceduri stabilite de statele membre.

43 Rezultă că statele membre pot impune ca dreptul de deducere să fie exercitat fie în perioada în care a luat naștere, fie într-o perioadă mai lungă, sub rezerva respectării anumitor condiții sau proceduri stabilite prin reglementările lor naționale.

44 În plus, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit.

45 În consecință, nu poate fi reținută teza potrivit căreia dreptul de deducere nu ar putea fi condiționat de niciun termen de decedere.

46 Trebuie adăugat că un termen de decedere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea de TVA aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu ar putea fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin A șasea directivă, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul comunitar (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (a se vedea Hotărârea din 27 februarie 2003, Santex, C-327/00, Rec., p. I-1877, punctul 55, și

Hotărârea din 11 octombrie 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rep., p. I-8415, punctul 52).

47 În ceea ce privește principiul echivalenței, nu rezultă din dosar și, în fond, nici nu s-a susținut în fața Curții că termenul de decedere prevăzut la articolul 19 primul paragraf din DPR nr. 633/72 nu respectă acest principiu.

48 În ceea ce privește principiul efectivității, trebuie să se sublinieze că un termen de decedere de doi ani, precum cel în cauză în acțiunile principale, nu poate, în sine, să facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere, dat fiind că articolul 18 alineatul (2) din Așasea directivă permite statelor membre să impună persoanei impozabile să își exercite dreptul de deducere în cursul aceleiași perioade în care a luat naștere acest drept.

49 Trebuie să se analizeze totodată dacă această concluzie nu este infirmată de faptul că, potrivit reglementării naționale, administrația fiscală dispune, pentru a solicita recuperarea TVA-ului datorat, de un termen mai lung decât cel acordat persoanei impozabile pentru a solicita deducerea taxei.

50 În această privință, trebuie să se sublinieze că administrația fiscală nu cunoaște informațiile necesare pentru a stabili valoarea TVA-ului exigibil și pe cea a deducerilor care trebuie operate decât în momentul în care primește declarația fiscală a persoanei impozabile. Aadar, în cazul în care declarația este inexactă sau se dovedește incompletă, numai din acest moment administrația poate proceda la rectificarea declarației respective și, eventual, la recuperarea taxei neachitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 1998, SFI, C-85/97, Rec., p. I-7447, punctul 32).

51 Aadar, situația administrației fiscale nu poate fi comparată cu aceea a unei persoane impozabile (Hotărârea SFI, citată anterior, punctul 32). Or, astfel cum deja s-a pronunțat Curtea, faptul că un termen de decedere începe să curgă în privința administrației fiscale la o dată ulterioară celei de la care începe să curgă termenul de decedere aplicabil persoanei impozabile pentru exercitarea dreptului său de deducere nu este de natură să aducă atingere principiului egalității (a se vedea în acest sens, Hotărârea SFI, citată anterior, punctul 33).

52 Prin urmare, un termen de decedere, precum cel în cauză în acțiunile principale, nu face practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului de deducere prin simplul fapt că administrația fiscală dispune, pentru a proceda la recuperarea TVA-ului neachitat, de un termen care îl depășește pe cel acordat persoanei impozabile pentru exercitarea unui astfel de drept.

53 Această concluzie rămâne valabilă în cazul în care, precum în acțiunile principale, se aplică sistemul de taxare inversă. Într-adevăr, articolul 18 alineatele (2) și (3) din Așasea directivă își găsesc aplicare și în cazul unui astfel de sistem. Aceasta rezultă fără echivoc din modul de redactare a acestor dispoziții, care fac trimitere, ambele, în mod expres la alineatul (1) din articolul 18, care, la litera (d), se referă la ipoteza taxării inverse.

54 În lumina celor care preced, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 17, articolul 18 alineatele (2) și (3), precum și articolul 21 alineatul (1) litera (b) din Așasea directivă nu se opun unei reglementări naționale care prevede un termen de decedere pentru exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este cel în cauză în acțiunile principale, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității. Principiul efectivității nu este încălcat prin simplul fapt că administrația fiscală dispune, pentru a proceda la recuperarea TVA-ului neachitat, de un termen care îl depășește pe cel acordat persoanelor impozabile pentru exercitarea dreptului lor de deducere.

Cu privire la practica de rectificare și de recuperare

55 Trebuie analizat întrebarea dacă A se asea directiv se opune unei practici de rectificare și de recuperare care sancționează o neregulă contabilă ce constă, astfel cum s-a amintit la punctul 36 din prezenta hotărâre, în înscrierea eronată a operațiunilor în cauză numai în registrul de achiziții, cu scutirea de la plata TVA-ului, neregulă care afectează și declarațiile fiscale întocmite de Ecotrade, cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării sistemului de taxare inversă.

56 Trebuie să se precizeze în această privință c, în conformitate cu sistemul de taxare inversă consacrat la articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A se asea directiv, Ecotrade, în calitate de destinatar al prestațiilor de servicii furnizate de persoanele impozabile stabilite în străinătate, era obligat la plata TVA-ului pentru operațiunile efectuate, cu alte cuvinte la TVA-ul aferent intrărilor, pstrând, în principiu, dreptul de a deduce exact aceeași taxă, astfel încât nicio sumă nu este datorată la bugetul public.

57 Totuși, în situația aplicării sistemului de taxare inversă, precum în acțiunile principale, articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A se asea directiv dă dreptul statelor membre să stabilească formalitățile pe care persoana impozabilă trebuie să le respecte pentru a-și putea exercita dreptul de deducere.

58 Din aplicarea unei astfel de formalități, consacrate în dreptul italian în special prin articolul 47 alineatul (1) din Decretul/lege nr. 331/93, rezultă că Ecotrade ar fi trebuit să emită o „autofaktură” privind operațiunile în cauză și să înscrie, separat, această autofaktură, precum și factura emisă de prestatorul de servicii respective în registrul facturilor emise și în cel al achizițiilor, astfel încât societatea comercială ar fi avut un credit de TVA care corespunde exact taxei datorate.

59 În plus, potrivit articolului 22 alineatele (2) și (4) din A se asea directiv, persoana impozabilă trebuie să facă înregistrări contabile suficient de detaliate pentru aplicarea TVA-ului și verificarea acestuia de către autoritatea fiscală și să depună o declarație care trebuie să cuprindă toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate. Pentru a se asigura că persoanele impozabile îndeplinesc aceste obligații, alineatul (7) din articolul 22 autorizează statele membre să adopte măsurile necesare în acest scop, inclusiv în situația taxării inverse.

60 Or, în acțiunile principale se pune problema nerespectării de către Ecotrade, pe de o parte, a obligațiilor sale care rezultă din formalitățile stabilite prin reglementarea națională adoptată în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) din A se asea directiv și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) din această directivă (denumită în continuare „nerespectarea obligațiilor contabile”).

61 Aadar, trebuie să se examineze dacă o astfel de nerespectare poate fi în mod valabil sancționată cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării taxării inverse.

62 În ceea ce privește obligațiile care decurg din articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A se asea directiv, deși este adevărat că această dispoziție permite statelor membre să stabilească formalitățile privind exercitarea dreptului de deducere în situația taxării inverse, nerespectarea acestora de către persoana impozabilă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere.

63 Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor

s? fie acordat? dac? cerin?ele de fond sunt îndeplinite, chiar dac? anumite cerin?e de form? au fost omise de c?tre persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 27 septembrie 2007, Collée, C?146/05, Rep., p. I?7861, punctul 31).

64 În consecin??, din moment ce administra?ia fiscal? dispune de informa?iile necesare pentru a stabili c? persoana impozabil?, în calitate de destinatar al prest?rii de servicii în cauz?, este obligat? la plata TVA?ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce prive?te dreptul persoanei impozabile de a deduce această tax?, condi?ii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercit?rii acestui drept (a se vedea Hot?rârea Bockemühl, citat? anterior, punctul 51).

65 Aceasta rezult? din articolul 22 alineatele (7) ?i (8) din A ?asea directiv?, în temeiul c?ruia statele membre adopt? m?suri necesare pentru a se asigura c? persoanele impozabile î?i îndeplinesc obliga?iile privind declara?iile ?i plata sau impun alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru colectarea taxei ?i pentru prevenirea evaziunii fiscale.

66 Într?adev?r, de?i aceste dispozi?ii permit statelor membre s? adopte anumite m?suri, acestea nu trebuie totu?i s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor men?ionate la punctul anterior. Aceste m?suri nu pot, prin urmare, s? fie folosite în a?a fel încât s? pun? în discu?ie în mod sistematic dreptul de deducere a TVA?ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legisla?ia comunitar? în materie (a se vedea Hot?rârea din 18 decembrie 1997, Molenheide ?i al?ii C?286/94, C?340/95, C?401/95 ?i C?47/96, Rec., p. I?7281, punctul 47, precum ?i Hot?rârea Gabalfrisa ?i al?ii, citat? anterior, punctul 52).

67 Or, o practic? de rectificare ?i de recuperare, precum cea în cauz? în ac?iunile principale, care sanc?ioneaz? nerespectarea de c?tre persoana impozabil? a obliga?iilor contabile ?i a celor privind declara?iile cu refuzul dreptului de deducere dep??e?te în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a execut?rii corecte a unor astfel de obliga?ii în sensul articolului 22 alineatul (7) din A ?asea directiv?, din moment ce dreptul comunitar nu împiedic? statele membre s? impun?, dac? este cazul, o amend? sau o sanc?iune pecuniar? propor?ional? cu gravitatea înc?lc?rii pentru a sanc?iona nerespectarea obliga?iilor amintite.

68 Respectiva practic? dep??e?te totodat? ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corect? a TVA?ului ?i prevenirea evaziunii fiscale în sensul articolului 22 alineatul (8) din A ?asea directiv?, întrucât poate determina chiar pierderea dreptului de deducere dac? rectificarea declara?iei de c?tre administra?ia fiscal? nu se produce decât dup? expirarea termenului de dec?dere de care dispune persoana impozabil? pentru a proceda la deducere (a se vedea prin analogie Hot?rârea Gabalfrisa ?i al?ii, citat? anterior, punctele 53 ?i 54).

69 O astfel de practic? de rectificare ?i de recuperare nu ar putea fi justificat? nici în temeiul articolului 17 alineatele (6) ?i (7) din A ?asea directiv?. Într?adev?r, cele dou? dispozi?ii nu se aplic? într?o situa?ie precum cea din ac?iunile principale, din moment ce ele reglementeaz? îns??i existen?a dreptului de deducere, ?i nu condi?iile de exercitare a acestuia. Astfel, alineatul (6) men?ionat nu se aplic? decât cheltuielilor care nu sunt legate strict de activitatea economic? desf??urat?, precum cheltuielile de lux, de divertisment sau de spectacole, or, este cert c? astfel de cheltuieli nu sunt în cauz? în ac?iunile principale. În ceea ce prive?te facultatea de care dispun statele membre în temeiul alineatului (7), este suficient s? se sublinieze c? acestea nu o pot invoca decât cu condi?ia de a fi recurs în prealabil la consultarea prev?zut? la articolul 29 din aceea?i directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 8 ianuarie 2002, Metropol ?i Stadler, C?409/99, Rec., p. I?81, punctele 61-63, precum ?i Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Stradasfalti, C?228/05, Rec., p. I?8391, punctul 29), ceea ce, potrivit actelor din dosar, nu este cazul Republicii Italiene.

70 Pe de alt? parte, nu rezult? din deciziile de trimitere ?i, în fond, nici nu s?a sus?inut în fa?a

Cur?ii c? nerespectarea de c?tre Ecotrade a obliga?iilor contabile se datoreaz? relei sale credin?e sau unei evaziuni fiscale comise de această societate.

71 În orice caz, buna?credin?? a persoanei impozabile nu este relevant? pentru r?spunsul care trebuie dat instan?ei de trimitere decât în m?sura în care exist?, din cauza conduitei acestei persoane impozabile, riscul pierderii de venituri fiscale pentru statul membru respectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârea Collée, citat? anterior, punctele 35 ?i 36). Totu?i, nu s?ar putea considera c? nerespectarea obliga?iilor contabile, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, determin? riscul pierderii de venituri fiscale, dat fiind c?, astfel cum s?a amintit la punctul 56 din prezenta hot?râre, în cadrul aplic?rii sistemului de taxare invers?, nicio sum? nu este datorat?, în principiu, la bugetul public. Pentru aceste motive, o astfel de nerespectare nu ar putea s? fie asimilat? unei opera?iuni viciate de o fraud? sau unei utiliz?ri abuzive a normelor comunitare, dac? nu a fost efectuat? cu scopul de a se ob?ine un avantaj fiscal necuvenit (a se vedea în acest sens Hot?rârea Collée, citat? anterior, punctul 39).

72 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? instan?ei de trimitere c? articolul 18 alineatul (1) litera (d) ?i articolul 22 din A ?asea directiv? se opun unei practici de rectificare ?i de recuperare care sanc?ioneaz? o nerespectare, precum cea comis? în ac?iunile principale, pe de o parte, a obliga?iilor care rezult? din formalit?ile stabilite de reglementarea na?ional? în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) ?i, pe de alt? parte, a obliga?iilor contabile, precum ?i a celor privind declara?iile care decurg din articolul 22 alineatul (2) ?i, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) cu refuzul dreptului de deducere în situa?ia aplic?rii sistemului de taxare invers?.

73 Având în vedere r?spunsul dat la punctul 54 din prezenta hot?râre, nu este necesar? pronun?area cu privire la propunerea guvernului cipriot de a limita în timp efectele prezentei hot?râri.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

74 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

1) **Articolul 17, articolul 18 alineatele (2) ?i (3), precum ?i articolul 21 alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2000/17/CE a Consiliului din 30 martie 2000, nu se opun unei reglement?ri na?ionale care prevede un termen de dec?dere pentru exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este cel în cauz? în ac?iunile principale, în m?sura în care sunt respectate principiile echivalen?ei ?i efectivit?ii. Principiul efectivit?ii nu este înc?lcat prin simplul fapt c? administra?ia fiscal? dispune, pentru a proceda la recuperarea taxei pe valoarea ad?ugat? neachitate, de un termen care îl dep?e?te pe cel acordat persoanelor impozabile pentru exercitarea dreptului lor de deducere.**

2) **Cu toate acestea, articolul 18 alineatul (1) litera (d) ?i articolul 22 din A ?asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2000/17/CE, se opun unei practici de rectificare a declara?iilor ?i de recuperare a taxei pe valoarea ad?ugat? care sanc?ioneaz? o nerespectare, precum cea comis? în ac?iunile principale, pe de o parte, a obliga?iilor care rezult? din formalit?ile stabilite de reglementarea na?ional? în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) ?i, pe de alt? parte, a obliga?iilor contabile, precum ?i a celor privind declara?iile care decurg din articolul 22 alineatul (2) ?i, respectiv, din articolul 22 alineatul**

(4) cu refuzul dreptului de deducere în situa?ia aplic?rii mecanismului de taxare invers?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: italiana.