

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

**Cauza C-146 din 2021 VB. Condiția fundamentală pentru aplicarea măsurii de taxare inversă este ca ambele părți să fie înregistrate în scopuri de TVA. Situația în care furnizorul nu este înregistrat în scopuri de TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

30 iunie 2022

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deciziile de punere în aplicare 2010/583/UE și 2013/676/UE de autorizare a României să deroge de la articolul 193 din directiva menționată – Mecanismul taxării inverse – Livrări de produse din lemn – Reglementare națională care impune o condiție de înregistrare în scopuri de TVA pentru aplicarea mecanismului menționat – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-146/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 9 decembrie 2020, primită de Curte la 3 martie 2021, în procedura

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice**

împotriva

**VB,**

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1,**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. Passer, președinte de cameră, domnul F. Biltgen și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru VB, de A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu și S. Ilie, avocați;
- pentru guvernul român, de E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de O. Serdula, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice (România), pe de o parte, și VB și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1 (România), pe de altă parte, în legătură cu decizia administrației fiscale competente de a-i impune plata retroactivă a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente vânzării de masă lemnoasă pe picior, refuzându-i aplicarea mecanismului taxării inverse.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva TVA*

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directivă:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 193 din directiva menționată prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

6 Potrivit articolului 199 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„(1) Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

[...]

(2) Atunci când se aplică opțiunea prevăzută la alineatul (1), statele membre pot specifica livrările de bunuri și servicii reglementate și categoriile de furnizori sau beneficiari pentru care se pot aplica aceste măsuri.”

7 Articolul 213 din Directiva TVA prevede:

„(1) Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

Statele membre permit și pot solicita ca declarația să se facă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1) primul paragraf, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri ce nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) are obligația de a declara că efectuează aceste achiziții, în cazul în care condițiile pentru a nu le supune taxei, stabilite de dispoziția respectivă, nu mai sunt îndeplinite.”

8 Potrivit articolului 214 din această directivă:

„(1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

(b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare;

(c) orice persoană impozabilă care efectuează, pe teritoriul său respectiv, achiziții intracomunitare de bunuri în scopul unor operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și pe care le efectuează în afara respectivului.

(2) Statele membre nu au obligația de a identifica anumite persoane impozabile care desfășoară tranzacții ocazional, prevăzute la articolul 12.”

9 Articolul 395 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă.

Măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA nu pot influența, decât în mică măsură, valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.”

*Decizia de punere în aplicare 2010/583/UE*

10 Considerentele (6)-(8) ale Deciziei de punere în aplicare 2010/583/UE a Consiliului din 27 septembrie 2010 de autorizare a României de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112 (JO 2010, L 256, p. 27) aveau următorul cuprins:

„(6) De asemenea, România întâmpină probleme pe piața lemnului, din cauza naturii acesteia și a societăților implicate. Pe piața respectivă operează un număr mare de societăți mici pe care autoritățile române le controlează cu dificultate. Forma cea mai răspândită de evaziune fiscală implică facturarea de către furnizor pentru furnizările de produse sau servicii și apoi dispariția acestuia fără a plăti taxa către autoritățile competente, lăsând însă clientului o factură valabilă care poate fi utilizată pentru a solicita deducerea taxei.

(7) Desemnând beneficiarul ca persoană obligată la plata TVA în cazul furnizării de produse din lemn de către persoane impozabile și în cazul furnizării de produse și servicii de către persoane impozabile, cu excepția comercianților cu amănuntul, care fac obiectul unei proceduri de insolvență, derogarea înlătură dificultățile apărute fără a afecta suma totală a taxei datorate. Această măsură are drept efect împiedicarea anumitor tipuri de evaziune fiscală sau de evitare a plății taxelor.

(8) Măsura este proporțională cu obiectivele urmărite, deoarece nu se intenționează aplicarea sa generală, ci numai pentru anumite operațiuni și sectoare specifice care pun probleme considerabile de taxare, de evaziune fiscală sau de evitare a plății taxelor.”

11 Articolul 1 din această decizie de punere în aplicare prevedea:

„Prin derogare de la articolul 193 din Directiva [TVA], România este autorizată până la 31 decembrie 2013 să desemneze persoana impozabilă căreia îi sunt furnizate produsele sau serviciile menționate la articolul 2 din prezenta decizie drept persoana obligată la plata TVA.”

12 Potrivit articolului 2 din decizia de punere în aplicare menționată:

„Derogarea prevăzută la articolul 1 se aplică la:

(a) furnizarea de către persoane impozabile de produse din lemn, inclusiv masă lemnoasă pe picior, lemn de lucru rotund sau despicat, lemn de foc, produse din cherestea, lemn ecarisat sau pelete de lemn, lemn în stare brută, lemn procesat sau semiprelucrat;

(b) furnizarea de produse sau servicii de către persoane impozabile, cu excepția comercianților cu amănuntul, care fac obiectul unei proceduri de insolvență.”

*Decizia de punere în aplicare 2013/676*

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

13 Considerentul (5) al Deciziei de punere în aplicare 2013/676/UE a Consiliului din 15 noiembrie 2013 de autorizare a României să aplice în continuare o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112 (JO 2013, L 316, p. 31), astfel cum a fost modificată prin Decizia de punere în aplicare (UE) 2016/1206 a Consiliului din 18 iulie 2016 (JO 2016, L 198, p. 47) (denumită în continuare „Decizia de punere în aplicare 2013/676”), are următorul cuprins:

„Înainte de autorizarea anterioară referitoare la aplicarea taxării inverse pentru livrările de lemn, România s-a confruntat cu probleme pe piața lemnului din cauza naturii pieței și a întreprinderilor implicate. În acest sector există un număr mare de întreprinderi mici pe care autoritățile române le controlează cu dificultate. Desemnarea destinatarului drept persoana obligată la plata TVA are ca efect, potrivit autorităților române, prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale în acest sector și rămâne justificată.”

14 Articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2013/676 prevede:

„Prin derogare de la articolul 193 din Directiva [TVA], România este autorizată, până la 31 decembrie 2019, să desemneze persoana impozabilă căreia îi sunt furnizate produsele sau serviciile menționate la articolul 2 din prezenta decizie drept persoana obligată la plata TVA.”

15 Potrivit articolului 2 din această decizie de punere în aplicare:

„Derogarea prevăzută la articolul 1 se aplică furnizării de către persoane impozabile de produse din lemn, inclusiv masă lemnoasă pe picior, lemn de lucru rotund sau despicat, lemn de foc, produse din cherestea, lemn ecarisat sau pelete de lemn, lemn în stare brută, lemn procesat sau semiprelucrat.”

### ***Dreptul român***

16 Articolul 127 alineatul (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

17 Articolul 160 din Codul fiscal prevede:

„(1) Prin excepție de la prevederile articolului 150 alineatul (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alineatul (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA [...]”

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

(b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase [...]

[...]”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 18 VB este proprietara unor terenuri forestiere în România.
- 19 În cursul anilor 2011-2017, aceasta a exploatat terenurile respective pe baza unor contracte de vânzare de masă lemnoasă pe picior încheiate cu mai multe societăți specializate în domeniul exploatarii forestiere.
- 20 În urma unei inspecții fiscale efectuate între 5 decembrie 2017 și 2 februarie 2018, administrația fiscală competentă a constatat că cifra de afaceri realizată de VB în luna septembrie 2011 depășise plafonul stabilit prin „regimul special de scutire” prevăzut de Codul fiscal în favoarea întreprinderilor mici. Din dosarul prezentat Curții reiese că, atunci când o persoană impozabilă atinge sau depășește acest plafon de scutire în cursul unui an calendaristic, ea este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în cursul căreia a atins sau a depășit plafonul respectiv.
- 21 Dat fiind că VB nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în perioada supusă inspecției fiscale, și anume între 1 octombrie 2011 și 30 septembrie 2017, inspectorii fiscali au procedat retroactiv la recalcularea TVA-ului datorat începând de la 1 noiembrie 2011 aplicând procedeele sutei mărite, care constă în a considera că prețul de vânzare includea și TVA-ul.
- 22 Inspecția fiscală menționată s-a finalizat prin emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere din data de 16 februarie 2018, în temeiul căreia VB era obligată să plătească suma de 196 634 de lei românești (RON) (aproximativ 41 300 de euro), precum și dobânzile și penalități aferente acesteia.
- 23 VB a formulat o contestație împotriva deciziei menționate, arătând că vânzările de masă lemnoasă pe picior erau supuse mecanismului taxării inverse, a cărui aplicare ar fi condiționată numai de calitatea de persoane impozabile a ambilor operatori în cauză, însă nu în mod obligatoriu de existența unui cod de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului.
- 24 Prin decizia din 12 iulie 2018, contestația formulată de VB a fost respinsă pentru motivul că aplicarea mecanismului taxării inverse este supusă, în temeiul articolului 160 din Codul fiscal, condiției ca atât furnizorul, cât și cumpărătorul să fi fost înregistrați în prealabil în scopuri de TVA.
- 25 Prin sentința din 24 iunie 2019, Tribunalul București (România) a admis acțiunea introdusă de VB având ca obiect anularea deciziei de impunere din 16 februarie 2018, precum și a deciziei din 12 iulie 2018.
- 26 Sentința menționată face obiectul unui recurs formulat în fața instanței de trimitere, Curtea de Apel București (România) de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice.
- 27 Această instanță arată că, dacă VB ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA în luna septembrie 2011, ea ar fi fost supusă mecanismului taxării inverse, în conformitate cu derogarea de la sistemul de percepere a TVA-ului prevăzut la articolul 193 din Directiva TVA, aprobat pentru România în temeiul Deciziilor de punere în aplicare 2010/583 și 2013/676. Astfel, VB nu ar fi fost obligată la plata TVA-ului pentru vânzările de masă lemnoasă pe picior, această taxă fiind datorată, în temeiul mecanismului respectiv, de cumpărătorii persoane impozabile.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

28 În acest context, instanța de trimitere observă că Curtea a statuat, printre altele în Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punctele 32 și 33), că înregistrarea în scopuri de TVA nu constituie decât o cerință de formă a dreptului de deducere a TVA-ului și, în consecință, nu poate constitui o condiție materială care să împiedice o persoană impozabilă să exercite dreptul menționat.

29 Instanța de trimitere adaugă că refuzul de a-i permite unei persoane precum VB să aplice mecanismul taxării inverse are de asemenea drept consecință că persoanele impozabile care au achiziționat de la aceasta masă lemnoasă pe picior nu pot deduce TVA-ul aferent operațiunilor respective, întrucât această taxă nu ar fi fost corect facturată la momentul faptului generator. Prin urmare, instanța menționată ridică problema dacă jurisprudența Curții se opune ca înregistrarea în scopuri de TVA să constituie o condiție pentru aplicarea mecanismului taxării inverse.

30 În aceste împrejurări, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva [TVA] și principiul neutralității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia nu ar fi aplicabil unei persoane inspectate și înregistrate postinspectie, în scop de TVA, mecanismul de taxare inversă (măsuri de simplificare) – reglementat imperativ pentru vânzarea de material lemnos pe picior – pe motiv că persoana inspectată nu solicitase și nu obținuse, anterior realizării tranzacțiilor sau la data depășirii plafonului, înregistrarea în scop de TVA?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

31 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA și principiul neutralității fiscale se opun unei reglementări naționale potrivit căreia mecanismul taxării inverse nu este aplicabil unei persoane impozabile care nici nu a solicitat, nici nu a obținut din oficiu, înainte de realizarea operațiunilor impozabile, înregistrarea sa în scopuri de TVA.

32 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că mecanismul taxării inverse constituie o excepție de la principiul care figurează la articolul 193 din Directiva TVA, potrivit căruia TVA-ul este datorat de persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă și că, prin urmare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 februarie 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, punctul 30 și jurisprudența citată).

33 Astfel, în conformitate cu mecanismul menționat, nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul și cumpărătorul bunurilor, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, TVA-ul în amonte și având posibilitatea, în principiu, dacă este o persoană impozabilă, să deducă această taxă astfel încât, într-o asemenea ipoteză, nicio sumă nu este datorată administrației fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 41 și jurisprudența citată).

34 În această privință, trebuie să se constate că articolul 1 al fiecăreia dintre Deciziile de punere în aplicare 2010/583 și 2013/676 permite României să deroge, în conformitate cu articolul 395 din Directiva TVA, de la principiul taxării care figurează la articolul 193 din această directivă, desemnând drept persoană obligată la plata TVA-ului persoana impozabilă destinatară a livrării de produse din lemn prevăzută la articolul 2 din fiecare dintre aceste decizii de punere în aplicare, dat fiind că activitățile respective nu figurează printre operațiunile menționate la articolul 199 alineatul (1) din Directiva TVA.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

35 Or, în speță, aplicarea mecanismului taxării inverse este supusă, în temeiul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, și anume articolul 160 alineatul (1) din Codul fiscal, condiției ca persoanele impozabile vizate de acest mecanism să fie înregistrate în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor impozabile. Guvernul român a subliniat, în observațiile sale scrise, că dificultățile întâmpinate pe piața românească a lemnului referitoare la combaterea fraudei fiscale sunt cele care au determinat legiuitorul național să impună această condiție. Cerința înregistrării în scopuri de TVA ar asigura, pe de altă parte, controlul eficace al respectării obligațiilor fiscale, precum și perceperea exactă a TVA-ului.

36 În această privință, trebuie subliniat, în primul rând, că nici din Directiva TVA, nici din Deciziile de punere în aplicare 2010/583 sau 2013/676 nu reiese că, atunci când un stat membru este autorizat să deroge de la articolul 193 din Directiva TVA, desemnând ca persoană obligată la plata TVA-ului persoana impozabilă destinată a livrării de bunuri în cauză, aplicând astfel mecanismul taxării inverse anumitor operațiuni impozabile, legiuitorul național al statului membru respectiv este împiedicat să stabilească, cu ocazia punerii în aplicare a acestei derogări, condiții de aplicare a mecanismului menționat, cu condiția ca acestea să nu fie contrare principiului neutralității fiscale.

37 Pe de o parte, o astfel de interpretare este confirmată de articolul 199 alineatul (2) din Directiva TVA, care permite statelor membre să definească categoriile de furnizori, de prestatori, de cumpărători sau de beneficiari cărora li se poate aplica mecanismul taxării inverse.

38 Pe de altă parte, întrucât mecanismul taxării inverse constituie o excepție de la principiul prevăzut la articolul 193 din Directiva TVA, acesta trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 32 din prezenta hotărâre. Or, întrucât supune aplicarea mecanismului menționat condiției ca persoanele impozabile să fie înregistrate în prealabil în scopuri de TVA, limitarea prevăzută de reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca efect tocmai delimitarea domeniului de aplicare al acestei excepții.

39 În al doilea rând, contrar celor susținute de VB și de Comisie în observațiile lor scrise, reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu este contrară jurisprudenței Curții potrivit căreia principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestei taxe în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 47 și jurisprudența citată].

40 Desigur, din această jurisprudență reiese că înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva TVA, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot repune în discuție, printre altele, dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (Hotărârea din 18 noiembrie 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, punctul 35 și jurisprudența citată).

41 Curtea a statuat astfel că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (Hotărârea din 18 noiembrie 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, punctul 36 și jurisprudența citată).

42 Cu toate acestea, trebuie subliniat că jurisprudența menționată urmărește să asigure respectarea principiului fundamental al neutralității fiscale, impunând ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

poată fi efectuată de persoana impozabilă dacă cerințele de fond ale unei astfel de deduceri sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă respectivă.

43 Or, dreptul de deducere al beneficiarului livrării trebuie, în același mod, să fie respectat, în principiu, atât în cadrul mecanismului taxării inverse, cât și în sistemul comun al TVA-ului. Prin urmare, dreptul menționat nu este afectat de refuzul opus prestatorului de a supune o livrare mecanismului taxării inverse. În această privință, trebuie arătat că o facturare eronată a TVA-ului la momentul faptului generator, printre altele atunci când, precum în speță, a fost întocmită fără TVA, nu poate fi suficientă, în sine, pentru a priva o persoană impozabilă de dreptul său de deducere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 47).

44 Așadar, trebuie să se constate că jurisprudența rezultată din Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere) (C-895/19, EU:C:2021:216), nu se aplică într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, din moment ce un refuz de aplicare a mecanismului taxării inverse nu aduce atingere nici dreptului de deducere a TVA-ului în amonte de către beneficiarul prestației în cauză, nici, prin urmare, principiului neutralității fiscale.

45 În al treilea și ultimul rând, trebuie amintit că principiul neutralității fiscale, care constituie transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament, se opune printre altele posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 48 și jurisprudența citată).

46 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul general menționat impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv. O diferență de tratament este justificată atât timp cât este întemeiată pe un criteriu obiectiv și rezonabil, mai precis dacă are legătură cu un scop admisibil din punct de vedere legal urmărit de reglementarea în cauză, iar această diferență este proporțională cu scopul urmărit de tratamentul în cauză (Hotărârea din 3 februarie 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, punctul 95 și jurisprudența citată).

47 Trebuie să se constate că, în speță, criteriul care justifică limitarea aplicării mecanismului taxării inverse are un caracter obiectiv, dat fiind că reglementarea națională în discuție în litigiul principal obligă fără deosebire toate persoanele impozabile, atât pe cele care vând, cât și pe cele care cumpără, implicate într-o livrare de produse din lemn vizate la articolul 2 al fiecăreia dintre Deciziile de punere în aplicare 2010/583 și 2013/676 să se înregistreze în scopuri de TVA.

48 Scopul urmărit de această limitare este securitatea juridică și claritatea juridică. În împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, beneficiarul unei livrări de bunuri are obligația de a plăti TVA-ul dacă operațiunea este supusă acestei taxe, ceea ce depinde, printre altele, de cifra de afaceri a furnizorului, care poate beneficia de regimul special de scutire prevăzut de reglementarea română privind întreprinderile mici. Or, această condiție este dificil de verificat pentru beneficiarul livrării. În acest sens, trebuie subliniat că, în speță, reiese printre altele din considerentul (6) al Deciziei de punere în aplicare 2010/583 că pe piața lemnului din România operează un număr mare de întreprinderi mici pe care autoritățile române le controlează cu dificultate.

49 Ca urmare a impunerii în sarcina persoanelor impozabile a unei condiții de înregistrare în scopuri de TVA, beneficiarul operațiunii impozabile dispune de un criteriu mai accesibil pentru a cunoaște, în

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

mod exact, întinderea obligațiilor sale fiscale, întrucât dreptul român exclude de la obligația de înregistrare în scopuri de TVA persoanele impozabile care beneficiază de scutirea aplicabilă întreprinderilor mici și care nu efectuează, așadar, operațiuni care dau drept de deducere.

50 Rezultă, prin urmare, că diferența de tratament este proporțională cu scopul urmărit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în măsura în care, pe de o parte, înregistrarea în scopuri de TVA decurge chiar din dreptul Uniunii, și anume din cuprinsul articolului 214 din Directiva TVA, și, pe de altă parte, dreptul de deducere al persoanelor impozabile vizate nu este, în principiu, repus în discuție.

51 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA și principiul neutralității fiscale nu se opun unei reglementări naționale potrivit căreia mecanismul taxării inverse nu îi este aplicabil unei persoane impozabile care nu a solicitat și nici nu a obținut din oficiu, înainte de realizarea operațiunilor impozabile, înregistrarea sa în scopuri de TVA.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale nu se opun unei reglementări naționale potrivit căreia mecanismul taxării inverse nu îi este aplicabil unei persoane impozabile care nu a solicitat și nici nu a obținut din oficiu, înainte de realizarea operațiunilor impozabile, înregistrarea sa în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.**