

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-247 din 2021, Luxury Trust Automobil GmbH. Importanța completării corecte a unei facturi. Consecințele completării incorecte a unei facturi în cadrul unei livrări intracomunitare triunghiulară.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

8 decembrie 2022

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 42 litera (a) – Articolul 197 alineatul (1) litera (c) – Articolul 226 punctul (11a) – Articolul 141 – Scutire – Operațiune triunghiulară – Desemnarea destinatarului final al unei livrări ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului – Facturi – Mențiunea «Taxare inversă» – Caracter obligatoriu – Omiterea acestei mențiuni pe o factură – Rectificarea retroactivă a facturii”

În cauza C-247/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 8 aprilie 2021, primită de Curte la 20 aprilie 2021, în procedura privind

Luxury Trust Automobil GmbH

împotriva

Finanzamt Österreich,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna K. Jürimäe (raportoare), președintă a Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii N. Piçarra și N. Jääskinen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Luxury Trust Automobil GmbH, de M. Huber, consilier fiscal și expert contabil, și S. Lacha, consilier fiscal;
- pentru guvernul austriac, de M. Augustin, A. Posch și J. Schmoll, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 14 iulie 2022,

pronunță prezenta

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 42 litera (a) din Directiva 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directivă și cu articolul 219a din directiva menționată.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Luxury Trust Automobil GmbH, pe de o parte, și Finanzamt Österreich (administrația fiscală din Austria, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (TVA) cerută acestei societăți pentru exercițiul fiscal aferent anului 2014.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii Europene

Directiva TVA

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;

4 Titlul V din această directivă este intitulat „Locul operațiunilor taxabile”. În cadrul capitolului 2 din acest titlu, articolele 40-42 din directiva menționată definesc locul unei achiziții intracomunitare de bunuri.

5 Potrivit articolului 40 din aceeași directivă, „[l]ocul unei achiziții intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează”.

6 Articolul 41 din Directiva TVA precizează:

„Fără să aducă atingere articolului 40, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri menționate la articolul 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i) este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile, cu excepția cazului în care persoana care achiziționează bunurile dovedește că achiziția a fost supusă TVA în conformitate cu articolul 40.

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

În cazul în care achiziția este supusă TVA în conformitate cu primul paragraf, ulterior în temeiul articolului 40 achiziția fiind supusă TVA în statul membru în care se încheie transportul sau expediția bunurilor, baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în statul membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile.”

7 Articolul 42 din această directivă are următorul cuprins:

„Articolul 41 primul paragraf nu se aplică și se consideră că TVA a fost aplicată achiziției intracomunitare de bunuri în conformitate cu articolul 40 atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40, pentru care persoana căreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolul 197;
- (b) persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 265 privind depunerea declarației recapitulative.”

8 Titlul IX din directiva menționată este intitulat „Scutiri”. Capitolul 4 din acest titlu este consacrat scutirilor pentru operațiunile intracomunitare. Secțiunea 2 din acest capitol vizează scutirile pentru achizițiile intracomunitare de bunuri. În cadrul acestei secțiuni, articolul 141 din aceeași directivă prevede:

„Fiecare stat membru adoptă măsuri specifice pentru a se asigura că TVA nu este aplicată achiziției intracomunitare de bunuri pe teritoriul lui, efectuată în conformitate cu articolul 40, atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (a) achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în cauză, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;
- (b) achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în statul membru în cauză, de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a);
- (c) bunurile astfel achiziționate de către persoana impozabilă prevăzută la litera (a) sunt expediate sau transportate direct, dintr-un alt stat membru decât cel în care persoana este identificată în scopuri de TVA, persoanei căreia urmează să-i efectueze livrarea ulterioară;
- (d) persoana căreia urmează să-i fie efectuată livrarea ulterioară este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în cauză;
- (e) destinatarul prevăzut la litera (d) a fost desemnat în conformitate cu articolul 197 ca persoana obligată la plata TVA pentru livrarea efectuată de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este datorată taxa.”

9 În cadrul titlului XI din Directiva TVA, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, articolul 197 alineatul (1) din aceasta prevede:

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

„TVA este datorată de persoana căreia îi sunt livrate bunurile, în cazul în care se îndeplinesc următoarele condiții:

- (a) operațiunea taxabilă este o livrare de bunuri efectuată în conformitate cu condițiile stabilite la articolul 141;
- (b) persoana căreia îi sunt livrate bunurile este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, identificată în scopuri de TVA în statul membru în care este efectuată livrarea;
- (c) factura emisă de persoana impozabilă nestabilită în statul membru în care este stabilită persoana căreia îi sunt livrate bunurile este întocmită în conformitate cu capitolul 3 secțiunile 3-5.”

10 Articolul 219a din această directivă prevede:

„Fără a aduce atingere articolelor 244-248, se aplică următoarele dispoziții:

- 1. Facturarea face obiectul normelor aplicabile în statele membre în care se consideră că este efectuată livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, în conformitate cu dispozițiile titlului V.
- 2. Prin derogare de la punctul 1, facturarea face obiectul normelor aplicabile în statul membru în care furnizorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau în care acesta dispune de un sediu comercial fix de la care este efectuată livrarea/prestarea sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, în statul membru în care își are domiciliul permanent sau reședința obișnuită, în cazul în care:
 - (a) furnizorul nu este stabilit în statul membru în care urmează să aibă loc livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, în conformitate cu dispozițiile titlului V, sau sediul furnizorului în statul membru respectiv nu participă la livrare/prestare în sensul articolului 192a, și persoana obligată la plata TVA este persoana căreia i se livrează bunurile sau i se prestează serviciile.

Cu toate acestea, în situația în care clientul este cel care emite factura (autofacturare), se aplică punctul 1;

- (b) se consideră că livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor nu are loc în Comunitate, în conformitate cu dispozițiile titlului V.”

11 Conținutul facturilor este precizat în secțiunea 4 din capitolul 3 din titlul XI din directiva menționată. Printre dispozițiile acestei secțiuni, articolul 226 din aceeași directivă prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

- (11a) în cazul în care clientul este obligat la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;

[...]

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

Directiva 2010/45

12 Considerentul (7) al Directivei 2010/45 are următorul cuprins:

„Anumite cerințe privind informațiile care trebuie să apară pe facturi ar trebui modificate pentru a permite un control mai bun al taxei, a crea condiții pentru un tratament mai uniform între livrările/prestările interne și cele transfrontaliere și a contribui la promovarea facturării electronice.”

Dreptul austriac

13 Articolul 3 alineatul 8 din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994) din 23 august 1994 (BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabilă pentru anul 2014 (BGBl. I, 112/2012) (denumită în continuare „UStG 1994”), intitulat „Locul achiziției intracomunitare”, are următorul cuprins:

„Achiziția intracomunitară se efectuează pe teritoriul statului membru în care se finalizează expedierea sau transportul bunului. În cazul în care, în raporturile sale cu furnizorul, clientul utilizează un număr de identificare în scopuri de TVA atribuit de alt stat membru, până la data la care clientul face dovada că achiziția a fost supusă TVA-ului în statul membru menționat în prima frază, se consideră că achiziția s-a efectuat pe teritoriul statului membru care a atribuit numărul de identificare în scopuri de TVA. În cazul prezentării dovezii, articolul 16 se aplică *mutatis mutandis*.”

14 Articolul 25 din UStG 1994, intitulat „Operațiunea triunghiulară”, prevede:

„Noțiune

Articolul 25 (1) O operațiune triunghiulară are loc atunci când trei întreprinderi din trei state membre diferite efectuează operațiuni referitoare la același bun care ajunge de la primul furnizor direct la ultimul client și sunt îndeplinite cerințele de la alineatul (3). O astfel de operațiune are loc și atunci când ultimul client este o persoană juridică ce nu este întreprinzător sau nu achiziționează bunul pentru întreprinderea sa.

Locul achiziției intracomunitare în cazul unei operațiuni triunghiulare

(2) Se consideră că o achiziție intracomunitară, în sensul articolului 3 alineatul (8) a doua teză, a fost supusă TVA-ului atunci când întreprinzătorul (clientul) probează operațiunea triunghiulară, precum și faptul că și-a îndeplinit obligația privind depunerea unei declarații în sensul alineatului 6. În cazul în care întreprinzătorul nu își îndeplinește obligația de depunere a declarației, scutirea va fi anulată cu efect retroactiv.

Scutirea în cazul achiziției intracomunitare de bunuri

(3) Achiziția intracomunitară este scutită de TVA în următoarele situații:

a) atunci când întreprinzătorul (clientul) nu are domiciliul sau sediul pe teritoriul național, dar este totuși identificat în scopuri de TVA pe teritoriul Comunității;

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

- b) atunci când achiziția se efectuează în scopul unei livrări ulterioare efectuate de întreprinzător (client) pe teritoriul național către o întreprindere sau către o persoană juridică identificată în scopuri de TVA pe teritoriul național;
- c) atunci când bunurile achiziționate provin dintr-un alt stat membru decât cel în care întreprinzătorul (clientul) este identificat în scopuri de TVA;
- d) atunci când dreptul de a dispune de bunurile achiziționate este transferat direct de la prima întreprindere sau de la primul client către ultimul client (destinatar);
- e) atunci când, potrivit alineatului (5), taxa este datorată de destinatar.

Emiterea facturii de către client

(4) Emiterea facturii se va face pe baza dispozițiilor aplicabile în statul membru din care persoana care a efectuat achiziția își desfășoară activitatea de întreprinzător. În cazul în care livrarea se efectuează de la sediul permanent al persoanei care a efectuat achiziția, se aplică dreptul statului membru în care este situat sediul permanent. În cazul în care clientul cărui i se transferă obligația de plată a TVA-ului achită prin notă de credit, emiterea facturii va respecta dispozițiile statului membru în care este efectuată livrarea.

În cazul în care dispozițiile prezentei legi federale sunt aplicabile emiterii facturii, aceasta trebuie să conțină în plus următoarele mențiuni:

- o indicație expresă referitoare la existența unei operațiuni triunghiulare intracomunitare și la obligația de plată a TVA-ului ce revine ultimului cumpărător;
- numărul de identificare în scopuri de TVA pe baza căruia întreprinzătorul (clientul) a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor, precum și
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării.

Persoana obligată la plata TVA-ului

(5) În cazul unei operațiuni triunghiulare, taxa este datorată de destinatarul livrării taxabile atunci când factura emisă de client corespunde dispozițiilor alineatului (4).

Obligațiile clientului

(6) În scopul îndeplinirii obligației de declarare în sensul alineatului (2), întreprinderea trebuie să includă în declarația recapitulativă următoarele mențiuni:

- numărul de identificare în scopuri de TVA de pe teritoriul național, pe baza căruia a efectuat achiziția intracomunitară și livrarea ulterioară a bunurilor;
- numărul de identificare în scopuri de TVA al destinatarului livrării ulterioare efectuate de întreprinzător, care i-a fost atribuit acestuia în statul membru de destinație a bunurilor expediate sau transportate;

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 fiecare dintre acești destinatari, valoarea totală a livrărilor efectuate în acest mod de întreprinzător în statul membru de destinație al bunurilor expediate sau transportate. Se vor indica sumele aferente trimestrului calendaristic în care a luat naștere datoria fiscală.

Obligațiile destinatarului

(7) În cadrul calculului taxei în temeiul articolului 20, la valoarea stabilită se va adăuga valoarea datorată în temeiul alineatului (5).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Luxury Trust Automobil este o societate cu răspundere limitată stabilită în Austria, care desfășoară activități de intermediere și de vânzare de vehicule de lux în mai multe țări, atât în cadrul Uniunii Europene, cât și în țări terțe.

16 În cursul anului 2014, Luxury Trust Automobil a cumpărat de la un furnizor stabilit în Regatul Unit vehicule pe care le-a revândut societății M s. r. o. (denumită în continuare „societatea M”), ce are sediul în Republica Cehă. Aceste vehicule au fost transportate direct din Regatul Unit în Republica Cehă.

17 Întreprinderile implicate în aceste livrări au intervenit cu numărul de identificare în scopuri de TVA al statului lor de stabilire. Trei facturi emise de Luxury Trust Automobil și cu date din luna martie 2014 (denumite în continuare „facturile în litigiu”) menționau, așadar, numărul de identificare în scopuri de TVA austriac al acestei societăți, numărul de identificare în scopuri de TVA ceh al societății M și numărul de identificare în scopuri de TVA al furnizorului stabilit în Regatul Unit. Aceste facturi conțineau de asemenea mențiunea „Operațiune triunghiulară intracomunitară scutită”.

18 În declarația recapitulativă pentru luna martie a anului 2014, Luxury Trust Automobil a indicat numărul de identificare în scopuri de TVA ceh al societății M și a declarat că era vorba despre operațiuni triunghiulare intracomunitare.

19 În cadrul unui control fiscal, s-a constatat totuși că regimul operațiunii triunghiulare nu era aplicabil întrucât, contrar celor prevăzute la articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994, facturile în litigiu nu conțineau nicio indicație cu privire la transferul datoriei fiscale. Ar fi existat, așadar, o operațiune triunghiulară deficitară care nu ar putea fi regularizată *a posteriori*. Ținând seama de utilizarea numărului de identificare în scopuri de TVA austriac al Luxury Trust Automobil, ar trebui admisă existența unei achiziții intracomunitare în Austria, conform articolului 3 alineatul (8) din UStG 1994. Pe baza acestor elemente, administrația fiscală a stabilit, printr-o decizie din 25 aprilie 2016, TVA-ul datorat de Luxury Trust Automobil pentru anul 2014.

20 Instanța de trimitere arată că, ulterior acestui control fiscal, Luxury Trust Automobil ar fi rectificat facturile în litigiu prin note rectificative din 23 mai 2016 adăugând la aceste facturi o mențiune referitoare la transferul datoriei fiscale către societatea M. Cu toate acestea, nu ar exista dovada emiterii efective a acestor note rectificative către societatea respectivă. În plus, aceasta din urmă ar fi calificată drept „Missing Trader” de administrația fiscală cehă. Astfel, deși societatea M ar fi fost înregistrată în Republica Cehă în scopuri de TVA în perioada de executare a livrărilor în cauză, administrația fiscală cehă nu ar fi reușit să o contacteze, iar societatea M nici nu ar fi declarat, nici nu ar fi plătit TVA-ul în Republica Cehă pentru aceste livrări.

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

21 Decizia administrației fiscale din 25 aprilie 2016 a făcut obiectul unei contestații care a fost respinsă de Finanzamt Baden Mödling (administrația fiscală din Baden Mödling, Austria). Luxury Trust Automobil a formulat ulterior o acțiune la Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria).

22 Potrivit acestei instanțe, aplicarea dispozițiilor referitoare la operațiunile triunghiulare nu este obligatorie într-o situație precum cea vizată la articolul 25 alineatul (1) din UStG 1994. Clientul intermediar al unei operațiuni triunghiulare precum, în speță, Luxury Trust Automobil ar avea dreptul de a alege dacă, în ceea ce privește o livrare determinată, dorește sau nu dorește ca aceste dispoziții să fie aplicate. Acest drept ar trebui exercitat la momentul realizării operațiunii în cauză.

23 În acest context, dacă acest client intermediar dorește să obțină scutirea unei achiziții intracomunitare în statul membru de destinație și transferul datoriei fiscale aferente acestei achiziții către destinatarul final al acesteia din urmă, el ar trebui să întocmească o factură care să conțină indicațiile prevăzute la articolul 25 alineatul (4) din UStG 1994. Or, indicația că ultimul client este obligat la plata TVA-ului, prevăzută la această dispoziție, nu figura pe facturile în litigiu.

24 În consecință, articolul 25 din UStG 1994 nu ar fi aplicabil, astfel încât operațiunea în cauză ar trebui tratată în raport cu dispozițiile generale ale acestei legi. În temeiul acestora, întrucât Luxury Trust Automobil a utilizat numărul său de identificare în scopuri de TVA austriac, aceasta a procedat la o achiziție intracomunitară în Austria. Astfel, achiziția ar trebui considerată ca fiind realizată în Austria până când această societate demonstrează că achiziția respectivă a fost impozitată în Republica Cehă. Întrucât această condiție nu este îndeplinită, societatea menționată nu ar avea dreptul la deducerea TVA-ului în amonte pentru respectiva achiziție.

25 Luxury Trust Automobil a formulat recurs împotriva hotărârii Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), care este instanța de trimitere în prezenta cauză.

26 Litigiul principal are ca obiect taxa datorată în temeiul articolului 3 alineatul (8) a doua teză din UStG 1994, și anume impozitarea suplimentară a unei achiziții intracomunitare considerate ca atare ca urmare a utilizării unui număr de identificare în scopuri de TVA austriac.

27 În acest context, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) ridică trei dificultăți.

28 În primul rând, această instanță constată că din articolul 41 primul paragraf din Directiva TVA rezultă că se consideră că o achiziție intracomunitară are loc pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA utilizat în scopul acestei achiziții. Cu toate acestea, conform articolului 42 din această directivă, situația ar fi diferită atunci când destinatarul unei livrări ulterioare a fost desemnat ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului în temeiul articolului 197 din directiva menționată.

29 În această privință, articolul 197 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA ar prevedea că factura aferentă unei astfel de operațiuni trebuie întocmită în conformitate cu dispozițiile secțiunilor 3-5 din capitolul 3 din titlul XI al acestei directive.

30 Prin urmare, ar exista o „desemnare” a destinatarului unei livrări ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului, în sensul articolului 42 din directiva menționată, atunci când factura conține o indicație precum cea menționată la articolul 226 punctul 11 a din aceeași directivă, și anume mențiunea „taxare inversă”.

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

31 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că, deși considerentul (7) al Directivei 2010/45 pledează în favoarea respectării stricte a dispozițiilor privind facturarea, obiectivul mențiunii „taxare inversă” pe facturile referitoare la operațiuni triunghiulare este de a asigura că ultimul client în cadrul unei astfel de operațiuni poate recunoaște cu claritate și cu ușurință că datoria fiscală îi este transferată. Or, potrivit acestei instanțe, acest obiectiv poate fi asigurat și prin mențiunea „operațiune triunghiulară intracomunitară scutită” care figurează pe facturile în litigiu, cu atât mai mult cu cât se ține seama de faptul că acestea nu indică niciun quantum al TVA-ului, dar quantumul menționat în aceste facturi este desemnat în mod expres ca fiind „valoarea netă a facturii”.

32 În aceste împrejurări, nu ar fi exclus ca mențiunea inițială care figurează pe facturile în litigiu să poată îndeplini condițiile prevăzute de dreptul Uniunii pentru desemnarea destinatarului unei livrări ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului.

33 În al doilea rând, în cazul în care situația ar fi diferită, instanța de trimitere arată că, la punctul 49 din Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), Curtea a statuat că articolul 42 litera (a) din Directiva TVA privește condiția de fond cerută pentru a se considera că o achiziție precum cea în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din această directivă. În schimb, articolul 42 litera (b) din directiva menționată ar preciza modalitățile privind dovada impozitării în statul membru de destinație, care ar trebui considerate condiții de formă.

34 Una dintre condițiile materiale prevăzute la acest articol 42 litera (a) ar impune ca destinatarul unei livrări în temeiul articolului 197 din Directiva TVA să fi fost desemnat ca persoană obligată la plata TVA-ului pe factura aferentă acestei livrări.

35 În aceste împrejurări, facturile ar trebui, în ceea ce privește o deducere a taxei în amonte, să fie considerate ca reprezentând condiții de formă care pot, ca regulă generală, să fie rectificate, rectificarea aplicându-se retroactiv anulului în cursul căruia a fost întocmită inițial factura. În plus, chiar dacă TVA-ul a fost facturat în mod greșit, o factură ar putea fi rectificată dacă autorul demonstrează buna sa credință sau a înlăturat în întregime, în timp util, riscul de pierdere a unor venituri fiscale.

36 Instanța de trimitere ridică totuși problema dacă o astfel de posibilitate de rectificare există și în privința unei condiții materiale, și aceasta cu atât mai mult cu cât aplicarea reglementării privind operațiunile triunghiulare nu este obligatorie, persoanele impozabile putând decide să nu utilizeze regimul simplificării pe care îl instituie această reglementare.

37 În acest context, ar trebui să se stabilească de asemenea dacă este suficient ca autorul unei facturi să o rectifice și să o trimită destinatarului livrării în cauză sau dacă este necesar, în plus, ca rectificarea să ajungă la acesta din urmă. Eventualul efect retroactiv al unei astfel de rectificări ar trebui de asemenea stabilit, în conformitate cu Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 În al treilea rând, instanța de trimitere arată că Luxury Trust Automobil invocă aplicabilitatea dreptului ceh. Acesta, contrar dreptului austriac, nu ar impune ca facturile să conțină o mențiune referitoare la transferul datoriei fiscale. Stabilirea dreptului aplicabil ar necesita însă interpretarea articolului 219a din Directiva TVA.

39 În aceste împrejurări, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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

„1) Articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directivă trebuie interpretat în sensul că destinatarul livrării trebuie considerat persoană obligată la plata TVA-ului și atunci când pe factura în care nu este menționat niciun quantum TVA se precizează: «operațiune triunghiulară intracomunitară neimpozabilă»?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare:

a) O astfel de mențiune pe factură poate fi regularizată în mod valabil *a posteriori* (prin mențiunea «Operațiune triunghiulară intracomunitară în conformitate cu articolul 25 din UStG [1994]. Obligația de plată a TVA-ului se transferă destinatarului prestației»)?

b) Pentru ca regularizarea să fie valabilă, este necesar ca factura regularizată să parvină destinatarului facturii?

c) Regularizarea are efect retroactiv de la data facturării inițiale?

3) Articolul 219a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că trebuie aplicate normele privind facturarea ale statului membru ale cărui dispoziții ar fi aplicabile dacă în factură nu a fost (încă) desemnată nicio «persoană care a achiziționat bunurile» ca persoană obligată la plata TVA-ului sau trebuie să se aplice dispozițiile statului membru ale cărui dispoziții s-ar aplica în cazul în care se prezumă validitatea stabilirii «persoanei care a achiziționat bunurile» ca persoană obligată la plata TVA-ului?»

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei operațiuni triunghiulare, clientul final este desemnat în mod valabil ca persoană obligată la plata TVA-ului atunci când factura emisă de clientul intermediar nu conține mențiunea „taxare inversă”.

41 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că o operațiune triunghiulară este o operațiune prin care un bun este livrat de un furnizor, identificat în scopuri de TVA într-un prim stat membru, unui client intermediar, identificat în scopuri de TVA într-un al doilea stat membru, care, la rândul său, livrează acest bun unui client final, identificat în scopuri de TVA într-un al treilea stat membru, bunul respectiv fiind transportat direct din primul stat membru în al treilea stat membru.

42 Această operațiune triunghiulară poate beneficia de un regim derogatoriu de la regula – prevăzută la articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA – potrivit căreia achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru sunt supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 27).

43 Acest regim derogatoriu constă, pe de o parte, în scutirea achiziției intracomunitare efectuate de clientul intermediar, care este identificat în scopuri de TVA în al doilea stat membru, și, pe de altă parte, în amânarea impozitării acestei achiziții la nivelul clientului final, stabilit și identificat în scopuri de TVA în al treilea stat membru, clientul intermediar fiind scutit de obligația de înregistrare în scopuri

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

de TVA în acest din urmă stat membru. Regimul menționat rezultă din corelarea normei prevăzute la articolul 40 din această directivă și derogarea care decurge din articolul 42 din aceasta.

44 Astfel, articolul 40 din Directiva TVA prevede regula potrivit căreia locul de impozitare a unei achiziții intracomunitare este locul unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor către persoana care le achiziționează. Pentru a garanta aplicarea corectă a acestei reguli, articolul 41 din această directivă prevede că, în cazul în care persoana care achiziționează bunurile nu dovedește că achiziția a fost supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din directiva menționată, locul achiziției intracomunitare este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis numărul de identificare în scopuri de TVA sub care a efectuat achiziția persoana care a achiziționat bunurile.

45 Articolul 42 din aceeași directivă derogă de la aplicarea regulii menționate în cadrul operațiunilor triunghiulare definite la articolul 141 din Directiva TVA atunci când, pe de o parte, persoana care a achiziționat bunurile dovedește că a efectuat achiziția intracomunitară în cauză în scopul unei livrări ulterioare, pe teritoriul statului membru identificat în conformitate cu articolul 40 din această directivă și pentru care persoana căreia îi sunt livrate bunurile a fost desemnată ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 197 din directiva menționată și, pe de altă parte, persoana care a achiziționat bunurile a îndeplinit obligațiile prevăzute la articolul 265 din aceeași directivă privind depunerea declarației recapitulative.

46 Conform articolului 197 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, factura emisă de clientul intermediar trebuie să fie întocmită în conformitate cu dispozițiile secțiunilor 3-5 din capitolul 3 din titlul XI din această directivă. Printre aceste dispoziții, articolul 226 punctul (11a) din directiva menționată impune ca factura să conțină mențiunea „taxare inversă” atunci când clientul este obligat la plata TVA-ului.

47 În acest cadru, pentru a răspunde la prima întrebare, trebuie să se țină seama nu numai de termenii articolului 42 litera (a) din Directiva TVA, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 33).

48 În primul rând, în ceea ce privește modul de redactare a articolului 42 din Directiva TVA, din acesta rezultă, pe de o parte, că este vorba despre o derogare de la articolul 41 primul paragraf din această directivă și, pe de altă parte, că aplicarea acestei derogări este subordonată îndeplinirii celor două condiții cumulative prevăzute la acest articol 42 literele (a) și (b) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 45).

49 În timp ce articolul 42 litera (a) din Directiva TVA precizează condiția de fond cerută pentru a se considera că o achiziție realizată în cadrul unei operațiuni triunghiulare este supusă TVA-ului în conformitate cu articolul 40 din această directivă, articolul 42 litera (b) din directiva menționată enunță condițiile de formă potrivit cărora trebuie să facă dovada impozitării în statul membru de destinație a transportului sau a expedierii intracomunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 49).

50 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 42 din Directiva TVA, reiese din jurisprudența Curții că acest articol precizează și completează condițiile de aplicare a măsurii de simplificare prevăzute la articolul 141 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 37). Or, atât articolul 42 litera (a) din Directiva TVA, cât și articolul 141 litera (e) din această directivă fac trimitere la articolul 197

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

din directiva menționată, care impune, la rândul său, respectarea dispozițiilor capitolului 3 din titlul XI din aceeași directivă, din care face parte articolul 226 din aceasta din urmă.

51 Rezultă că, în cadrul specific al regimului derogatoriu aplicabil operațiunilor triunghiulare, clientul intermediar al unei operațiuni triunghiulare nu poate înlocui mențiunea „taxare inversă” cu o altă indicație, în condițiile în care articolul 226 punctul (1 la) din Directiva TVA impune în mod expres această mențiune.

52 În al treilea rând, obiectivele urmărite de regimul derogatoriu prevăzut la articolele 42 și 141 din Directiva TVA confirmă această interpretare.

53 Astfel, deși obiectul articolului 141 din această directivă este de a se evita ca clientul intermediar să fie nevoit să îndeplinească obligații de identificare și de declarare în statul membru de destinație a bunurilor (Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 41), articolele 41 și 42 din Directiva TVA urmăresc să garanteze aplicarea TVA-ului în cazul achiziției intracomunitare în cauză la nivelul cumpărătorului final, evitând totodată dubla impozitare a acestei operațiuni (Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 50 și jurisprudența citată).

54 Or, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 46 din concluzii, rațiunea de a fi a mențiunilor pe care trebuie să le conțină o factură în temeiul articolului 226 din Directiva TVA este de a-l informa pe destinatarul acesteia cu privire la calificarea juridică a operațiunii realizate de emitentul său. Acest obiectiv este cu atât mai imperativ în cazul în care emitentul consideră că, în mod excepțional, nu acesta este obligat la plata TVA-ului, ci destinatarul livrării.

55 Întrucât regimul derogatoriu prevăzut la articolele 42 și 141 din Directiva TVA este facultativ, formalitatea impusă la articolul 226 punctul (11a) din această directivă permite să se garanteze că destinatarul final al unei livrări are cunoștință de obligațiile sale fiscale. Astfel, caracteristica regimului de taxare inversă constă tocmai în faptul că nu se efectuează nicio plată a TVA-ului între furnizor și persoana impozabilă destinatară a unei livrări pentru că aceasta din urmă datorează această taxă pentru livrarea respectivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punctul 22). Prin urmare, nu poate exista incertitudine în această privință.

56 Ținând seama de motivele care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 42 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din această directivă trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei operațiuni triunghiulare, clientul final nu a fost desemnat în mod valabil drept persoană obligată la plata TVA-ului atunci când factura emisă de clientul intermediar nu conține mențiunea „taxare inversă” prevăzută la articolul 226 punctul (11a) din directiva menționată.

Cu privire la a doua întrebare

57 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că omiterea pe o factură a mențiunii „taxare inversă” impuse la această dispoziție poate fi rectificată ulterior prin adăugarea unei indicații care să precizeze că această factură privește o operațiune triunghiulară intracomunitară și că datoria fiscală este transferată destinatarului livrării.

58 În cazul unui răspuns afirmativ la această a doua întrebare, această instanță solicită, pe de o parte, să se stabilească dacă validitatea unei astfel de rectificări este condiționată de faptul ca aceasta

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

să ajungă la destinatarul său și, pe de altă parte, dacă factura astfel rectificată are efect retroactiv de la data emiterii facturii inițiale.

59 În această privință, trebuie amintit că, deși Curtea a recunoscut că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile, este cu condiția ca cerințele de fond să fi fost, pe de altă parte, îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 punctul 31, Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctele 50 și 51, precum și Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punctul 76).

60 Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 30 și jurisprudența citată).

61 În consecință, nu poate fi vorba despre o rectificare a facturii atunci când lipsește o condiție de aplicare a regimului derogatoriu aplicabil operațiunilor triunghiulare, precum mențiunea impusă la articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA. Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 57 și 61 din concluzii, realizarea *a posteriori* a unei condiții de aplicare necesare pentru transferul datoriei de TVA către destinatarul unei livrări nu constituie o rectificare. Este vorba despre prima emiterie a facturii solicitate, care nu poate avea efect retroactiv.

62 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că omiterea pe o factură a mențiunii „taxare inversă” impuse la această dispoziție nu poate fi rectificată ulterior prin adăugarea unei indicații care să precizeze că această factură privește o operațiune triunghiulară intracomunitară și că datoria fiscală este transferată destinatarului livrării.

Cu privire la a treia întrebare

63 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 219a din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că impune aplicarea dispozițiilor privind facturarea ale statului membru al clientului intermediar sau a celor ale statului membru al clientului final.

64 Instanța de trimitere ridică problema acestui aspect întrucât, în cadrul procedurii principale, Luxury Trust Automobil arată că dreptul ceh este cel care ar trebui aplicat. Or, acesta nu ar impune ca facturile să conțină o mențiune referitoare la transferul datoriei fiscale.

65 Cu toate acestea, din răspunsurile date la primele două întrebări reiese că răspunsul la a treia întrebare nu poate avea incidență asupra soluționării litigiului principal.

66 Astfel, ca urmare a lipsei mențiunii „taxare inversă” pe facturile în litigiu, desemnarea clientului final ca fiind persoană obligată la plata TVA-ului nu a fost efectuată în mod valabil. În consecință, clientul intermediar trebuie considerat ca fiind persoană obligată la plata acestei taxe în statul membru care i-a atribuit numărul de identificare pe care l-a utilizat în scopul achiziției intracomunitare în cauză, conform articolului 41 primul paragraf din Directiva TVA.

67 În orice caz, cerințele prevăzute la articolul 42, la articolul 141 litera (e) și la articolul 226 punctul (11a) din Directiva TVA nu pot varia de la un stat membru la altul. Instanța de trimitere are

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

obligația de a interpreta dreptul aplicabil litigiului principal, indiferent dacă este vorba despre dreptul statului membru al clientului intermediar sau despre cel al clientului final, în conformitate cu dreptul Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 noiembrie 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, punctul 51).

68 Având în vedere motivele care precedă, nu este necesar, așadar, să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 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 opta) declară:

1) Articolul 42 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, coroborat cu articolul 197 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare,

trebuie interpretat în sensul că,

în cadrul unei operațiuni triunghiulare, clientul final nu a fost desemnat în mod valabil drept persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) atunci când factura emisă de clientul intermediar nu conține mențiunea „taxare inversă” prevăzută la articolul 226 punctul (11a) din Directiva 2006/112, cu modificările ulterioare.

2) Articolul 226 punctul (11a) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45,

trebuie interpretat în sensul că

omiterea pe o factură a mențiunii „taxare inversă” impuse la această dispoziție nu poate fi rectificată ulterior prin adăugarea unei indicații care să precizeze că această factură privește o operațiune triunghiulară intracomunitară și că datoria fiscală este transferată destinatarului livrării.