

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-590 din 2013, Idexx Laboratories Italia Srl. Nerespectarea unor obligații formale nu împiedică exercitarea drepturilor fundamentale în domeniul TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

11 decembrie 2014

„Trimitere preliminară – Impozitare indirectă – TVA – A șasea directivă – Articolele 18 și 22 – Drept de deducere – Achiziții intracomunitare – Taxare inversă – Cerințe de fond – Cerințe de formă – Nerespectarea cerințelor de formă”

În cauza C-590/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 7 octombrie 2013, primită de Curte la 20 noiembrie 2013, în procedura

Idexx Laboratories Italia Srl

împotriva

Agenzia delle Entrate,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna C. Toader, îndeplinind funcția de președinte de cameră, și domnii E. Jarașiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Idexx Laboratories Italia Srl, de F. Tesauro, avvocato;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. De Socio, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Recchia, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 18 și 22 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul a două litigii – conexe de instanța de trimitere – între Idexx Laboratories Italia Srl (denumită în continuare „Idexx”) și Agenzia delle Entrate – Ufficio di Milano 1 (Administrația Fiscală – Biroul din Milano 1, denumită în continuare „Agenzia”), în legătură, pe de o parte, cu înștiințarea de plată emisă de această administrație prin care s-a dispus rectificarea declarației în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) întocmite de Idexx pentru anul 1998 și, pe de altă parte, cu respingerea cererii de soluționare a litigiului prezentate de această societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A șasea directivă conține titlul XVIa, „Regim tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre”, care a fost introdus prin Directiva 91/680 și care cuprinde printre altele articolele 28f și 28h.

4 Articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.” [traducere neoficială]

5 În redactarea care rezultă din articolul 28f din A șasea directivă, articolul 17 alineatul (2) din aceasta prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA] datorată sau plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;

(b) [TVA] datorată sau plătită pentru bunurile importate pe teritoriul țării;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

(c) [TVA] datorată în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a), articolul 6 alineatul (3) și articolul 28a alineatul (6);

(d) [TVA] datorată în conformitate cu articolul 28a alineatul (1) litera (a)."

6 În redactarea care rezultă din articolul 28f din A șasea directivă, articolul 18 din aceasta, referitor la „normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, prevede la alineatul (1) litera (d):

„Pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie:

[...]

(d) să respecte formalitățile stabilite de fiecare stat membru dacă trebuie să plătească taxa în calitate de client sau achizitor în cazurile care intră sub incidența articolului 21 alineatul (1);”

7 În ceea ce privește persoanele plătitoare de TVA, articolul 21 alineatul (1) litera (d) din această directivă, în redactarea care rezultă din articolul 28g din aceasta, prevede că TVA-ul se datorează, în cadrul sistemului intern, de către „orice persoană care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă”.

8 Potrivit articolului 22 din A șasea directivă, în redactarea care rezultă din articolul 28h din aceasta, intitulat „Obligațiile în cadrul sistemului intern”:

„[...]

(2) (a) Fiecare persoană impozabilă face înregistrări contabile suficient de detaliate pentru aplicarea [TVA] și verificarea acestora de către autoritatea fiscală.

(b) [...]

Fiecare persoană impozabilă ține un registru al materialelor care i-au fost expediate dintr-un alt stat membru de către sau în numele unei persoane impozabile identificate pentru [TVA] în statul membru în cauză în vederea executării pentru persoana impozabilă respectivă a unor lucrări în antrepriză.

[...]

(4) (a) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație până la termenul limită stabilit de statele membre. [...]

(b) declarația include toate informațiile necesare pentru calcularea taxei exigibile și a deducerilor care trebuie operate, inclusiv, dacă este cazul și în măsura în care se dovedește necesar pentru stabilirea bazei de impozitare,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

cuantumul total al tranzacțiilor relevante supusei taxei și deducerilor și cuantumul tuturor tranzacțiilor scutite.

(c) declarația include, de asemenea:

[...]

– pe de altă parte, valoarea totală, exclusiv [TVA], a achizițiilor intracomunitare de bunuri menționate la articolul 28a alineatul (1) și (6) pentru care taxa a devenit exigibilă.

[...]

(8) Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale, sub rezerva principiului tratamentului egal pentru tranzacțiile interne și tranzacțiile desfășurate între statele membre de persoane impozabile și cu condiția ca aceste obligații să nu implice, în schimburile comerciale dintre statele membre, formalități la trecerea frontierei.

[...]”

Dreptul italian

9 Partea esențială a dispozițiilor relevante în materie de TVA este prevăzută, pe de o parte, prin Decretul nr. 633 al Președintelui Republicii privind instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) din 26 octombrie 1972 (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972, denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), modificat de mai multe ori, și, pe de altă parte, prin Decretul-lege nr. 331 privind armonizarea dispozițiilor în materie de impozite pentru uleiuri minerale, alcool, băuturi alcoolice și tutun prelucrat, precum și în materie de TVA, cu dispozițiile instituite prin directivele CEE și modificările care decurg din această armonizare, precum și dispoziții referitoare la regimul centrelor autorizate de asistență fiscală, la procedurile de rambursare a impozitului, la excluderea din ILOR (impozitul local pe venit) a profitului întreprinderilor până la valoarea corespunzătoare impozitelor profesionale directe, la instituirea pentru anul 1993 a unei taxe de consum extraordinare asupra anumitor bunuri și alte dispoziții fiscale (decreto-legge n. 331 – armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie) din 30 august 1993 (GURI nr. 203 din

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

30 august 1993), convertit în lege prin Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993 (GURI nr. 255 din 29 octombrie 1993, denumit în continuare „DL nr. 331/93”).

10 Dispozițiile relevante în ceea ce privește modalitățile și condițiile generale referitoare la facturare, precum și la înregistrarea facturilor și a achizițiilor sunt cele care figurează la articolele 21, 23 și 25 din DPR nr. 633/72.

11 În ceea ce privește dreptul de deducere aferent operațiunilor intracomunitare, articolul 45 din DL nr. 331/93 prevede:

„În aplicarea articolului 19 și următoarele din [DPR nr. 633/72] și sub rezerva limitărilor prevăzute de acestea, taxa datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate în cadrul exercitării unei activități economice, artistice sau profesionale dă naștere unui drept de deducere.”

12 Potrivit articolului 46 alineatul 1 din DL nr. 331/93, intitulat „Facturarea operațiunilor intracomunitare”, factura privind achiziția intracomunitară trebuie numerotată și completată de cesionar sau de comitent indicând contravaloarea în lire a contraprestației și a celorlalte elemente constitutive ale bazei de impozitare a operațiunii, calculată în funcție de cota aplicabilă bunurilor și serviciilor achiziționate.

13 Sub titlul „Înregistrarea operațiunilor intracomunitare”, articolul 47 din DL nr. 331/93 prevede:

„1. Facturile aferente achizițiilor intracomunitare menționate la articolul 38 alineatele 2 și 3 litera b) și operațiunilor menționate la articolul 46 alineatul 1 a doua teză, după ce au fost completate în conformitate cu prima teză a aceluiași alineat, trebuie să fie înscrise, în luna primirii lor sau ulterior, dar în orice caz în termen de 15 zile de la primire și raportat la luna corespunzătoare, în mod distinct în registrul prevăzut la articolul 23 din [DPR nr. 633/72], în ordinea numerotării și indicând de asemenea contraprestația operațiunilor în moneda străină. Facturile menționate la articolul 46 alineatul 5 trebuie să fie înregistrate în luna emiterii lor. Ele trebuie să fie înregistrate distinct, în termenele prevăzute la tezele precedente, și în registrul prevăzut la articolul 25 din decretul citat anterior, prin referire la luna primirii sau, respectiv, a emiterii lor.

2. Contribuabilii menționați la articolul 22 din [DPR nr. 633/72] pot înregistra facturile prevăzute la alineatul 1 în registrul menționat la articolul 24 din decret în loc de registrul facturilor emise, fără a aduce atingere prevederilor privind termenele și modalitățile indicate la alineatul 1.

3. Contribuabilii menționați la articolul 4 alineatul 4 din [DPR nr. 633/72] care nu sunt persoane supuse taxei trebuie să înregistreze, după numerotarea în ordine cronologică, facturile prevăzute la alineatul 1 al prezentului articol într-un registru ad-hoc, ținut și păstrat conform articolului 39 din [DPR nr. 633/72], în

luna următoare celei în care le-au obținut sau în cursul lunii de emiteră pentru facturile prevăzute la articolul 46 alineatul 5.

4. Facturile aferente achizițiilor intracomunitare menționate la articolul 46 alineatul 2 trebuie înscrise distinct în registrul prevăzut la articolul 23 din [DPR nr. 633/72], în ordinea numerotării și cu referire la data lor de emiteră.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 În cursul anului 1998, Idexx a efectuat achiziții intracomunitare de la o societate franceză și de la o societate olandeză, fără a îndeplini totuși formalitățile cerute de dreptul național.

15 Reiese din dosarul prezentat Curții că Idexx nu a înscris în registrul TVA anumite facturi întocmite de societatea franceză.

16 În ceea ce privește facturile întocmite de societatea olandeză, acestea nu au fost înscrise în registrul facturilor emise de Idexx, ci numai în registrul achizițiilor, cu mențiunea „nu se aplică TVA”.

17 În urma unui control efectuat de Agenzia în cursul anului 2000, aceasta a considerat că operațiunile menționate reprezentau achiziții intracomunitare pentru care se datorează TVA și supuse ca atare regimului de taxare inversă. În acest context, Agenzia a întocmit un proces-verbal în privința Idexx pentru nerespectarea reglementării italiene privind înregistrarea operațiunilor intracomunitare.

18 Ca urmare a procesului-verbal menționat, Agenzia a notificat Idexx, la 27 mai 2004, o înștiințare de plată a TVA-ului pentru anul 1998, precum și a unei sume egale cu 100 % din taxă, cu titlu de sancțiune pentru nerespectarea obligațiilor prevăzute la articolele 46 și 47 din DL nr. 331/93. Această autoritate a respins ulterior cererea de soluționare a litigiului prezentată de Idexx.

19 Societatea respectivă a formulat două acțiuni distincte împotriva actului de impunere și a refuzului admiterii cererii sale de soluționare a litigiului. Prin două hotărâri, Commissione tributaria provinciale di Milano a admis aceste două acțiuni și, prin urmare, a anulat înștiințarea de plată și respingerea cererii de soluționare.

20 Agenzia a formulat apel împotriva acestor două decizii, care a fost admis de Commissione tributaria regionale della Lombardia. Această instanță a arătat că dispozițiile dreptului italian referitoare la achizițiile intracomunitare, în special articolele 46 și 47 din DL nr. 331/93, impuneau cesionarului sau comitentului nu numai obligația de numerotare și de completare a facturii la achiziția intracomunitară cu toate elementele constitutive ale bazei de impozitare a

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

operațiunii, ci și obligația de a înscrie separat în termenul stabilit facturile astfel completate în diferitele registre prevăzute la articolele 23 și 25 din DPR nr. 633/72.

21 Agenzia a considerat că lipsa înregistrării constituia o neîndeplinire a obligațiilor care nu ținea de formă, ci de fond și reprezenta o încălcare de natură să justifice o rectificare și/sau o recuperare.

22 Idexx a formulat două recursuri la Corte di cassazione, care a hotărât să conexeze cele două cauze. În cadrul recursurilor, această societate a prezentat două motive identice, prin care reproșa Commissione tributaria regionale della Lombardia că a calificat în mod nelegal ca fiind „încălcare esențială” lipsa facturării și a înregistrării facturilor în cadrul achizițiilor intracomunitare.

23 Idexx susține că achizițiile intracomunitare nu au efecte esențiale întrucât nu creează nici debite, nici credite de impozit, ci doar debite și credite „aparente”, precum și obligații formale de înscriere a unei compensări în cele două registre TVA, fără consecințe cu privire la fond.

24 În consecință, consideră că neîndeplinirea unor astfel de obligații nu permite Agenzia să rectifice declarația TVA a dobânditorului și să îi impună plata unei taxe care nu ar fi decât teoretică, fără a ține seama de dreptul de deducere care, în speță, nu ar putea fi contestat.

25 Instanța de trimitere consideră că răspunsul în litigiile aflate pe rolul său depinde de interpretarea care trebuie dată Hotărârii Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267). Aceasta explică faptul că respectiva hotărâre a făcut obiectul a două interpretări diferite, care coexistă în cadrul Corte di cassazione și, prin urmare, al ordinii juridice naționale și care conduc la două abordări diferite.

26 Potrivit unei prime abordări, dreptul de deducere impune să fie îndeplinite obligațiile de autofacturare și de înregistrare prevăzute în cadrul regimului de taxare inversă de norme naționale și de dreptul Uniunii, aceste obligații fiind considerate obligații de fond.

27 Potrivit celei de a doua abordări, dreptul de deducere s-ar naște în momentul exigibilității TVA-ului, mai exact nu ca urmare a îndeplinirii formalităților prevăzute pentru exercitarea dreptului menționat, ci, în principiu, în momentul realizării operațiunii de cesiune a bunurilor sau a prestării serviciilor. Prin urmare, neîndeplinirea obligațiilor formale de care este ținută persoana impozabilă în vederea exercitării acestui drept nu ar putea determina pierderea dreptului însuși, din moment ce ar fi făcută dovada, și prin alte mijloace, că suma datorată a fost plătită efectiv și că elementele constitutive ale dreptului la deducere nu sunt contestate. Neîndeplinirea obligațiilor formale ar putea totuși, în anumite cazuri, să justifice aplicarea unor amenzi administrative.

28 În aceste condiții, Corte di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Principiile stabilite de [Curte] prin Hotărârea [Ecotrade (EU:C:2008:267)], potrivit cărora articolul 18 alineatul (1) [litera] (d) și articolul 22 din [A șasea directivă] se opun unei practici de rectificare a declarațiilor și de recuperare a [TVA-ului] care sancționează nerespectarea, pe de o parte, a obligațiilor care rezultă din formalitățile introduse de legislația națională în aplicarea articolului 18 alineatul (1) [litera] (d) din această directivă și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile și de declarare care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, alineatul (4) din directiva menționată cu refuzul dreptului de deducere în situația aplicării regimului de taxare inversă, sunt aplicabile și în situația unei totale nerespectări a obligațiilor prevăzute de aceeași legislație atunci când nu există în orice caz nicio îndoială în ceea ce privește poziția persoanei obligate la plata taxei și dreptul său de deducere?

2) Expresiile «obblighi sostanziali», «substantive requirements» și «exigences de fond», utilizate de [Curte] în diversele versiuni lingvistice ale Hotărârii [Ecotrade (EU:C:2008:267)], se referă, în ceea ce privește ipotezele «taxării inverse» prevăzute în materie de TVA, la necesitatea plății TVA-ului sau la asumarea debitului fiscal ori la existența condițiilor de fond care justifică supunerea persoanei impozabile aceleiași taxe și care guvernează dreptul de deducere merit să protejeze principiul neutralității taxei respective, care rezultă din dreptul Uniunii – de exemplu condițiile referitoare la caracterul inerent, la caracterul impozabil și la deductibilitatea deplină?”

Cu privire la întrebările preliminare

29 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că aceste dispoziții cuprind cerințe de formă ale dreptului de deducere sau, dimpotrivă, cerințe de fond ale acestui drept, a căror nerespectare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, ar conduce la pierderea acestuia.

30 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care sunt obligate să îl plătească TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 23 și jurisprudența citată).

31 Astfel cum Curtea a subliniat în mod repetat, acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, el se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea Tóth, EU:C:2012:549, punctul 24 și jurisprudența citată).

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

32 Regimul de deduceri astfel stabilit vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca respectivele activități să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea Tóth, EU:C:2012:549, punctul 25 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 31 și jurisprudența citată).

33 În cadrul achizițiilor intracomunitare de bunuri impozabile, trebuie amintit în primul rând că, în aplicarea regimului de taxare inversă instituit prin articolul 21 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă, nu are loc nicio plată a TVA-ului între vânzătorul și dobânditorul bunului, acesta din urmă fiind obligat să plătească TVA-ul în amonte pentru achiziția efectuată, putând, în principiu, să deducă aceeași taxă, astfel încât nu se datorează nicio sumă administrației fiscale.

34 În al doilea rând, atunci când este aplicabil regimul de taxare inversă, articolul 18 alineatul (1) litera (d) din A șasea directivă permite statelor membre să stabilească formalitățile privind modalitățile de exercitare a dreptului de deducere.

35 Totuși, formalitățile astfel stabilite de statul membru în cauză și care trebuie să fie respectate de persoana impozabilă pentru a-și exercita acest drept nu pot depăși ceea ce este strict necesar pentru a controla aplicarea corectă a procedurii de taxare inversă (Hotărârea Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 50, precum și Hotărârea Fatorie, EU:C:2014:50, punctul 34 și jurisprudența citată).

36 În plus, în scopul aplicării TVA-ului și al controlului său de către administrația fiscală, articolul 22 din A șasea directivă prevede anumite obligații care revin persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe, cum ar fi efectuarea de înregistrări contabile și depunerea unei declarații. Potrivit alineatului (8) al acestui articol, statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

37 Cu toate acestea, asemenea măsuri nu pot să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Ecotrade, EU:C:2008:267, punctul 66 și jurisprudența citată).

38 În al treilea rând, rezultă din cuprinsul punctului 63 din Hotărârea Ecotrade (EU:C:2008:267) și din jurisprudența ulterioară a Curții (a se vedea printre altele Hotărârea Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 42, Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 62, precum și

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

Hotărârea Fatorie, EU:C:2014:50, punctul 35) că, în cadrul regimului de taxare inversă, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoana impozabilă.

39 Situația poate fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 71 și jurisprudența citată).

40 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 62 și jurisprudența citată).

41 În această privință, trebuie precizat că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute la articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere” (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Țările de Jos, C-338/98, EU:C:2001:596, punctul 71, Hotărârea Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctele 26 și 33, Hotărârea Comisia/Ungaria, C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 44, precum și Hotărârea Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punctele 43 și 44).

42 Cerințele de formă ale dreptului menționat reglementează, în schimb, modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare. Aceste cerințe figurează la articolele 18 și 22 din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Țările de Jos, EU:C:2001:596, punctul 71, Hotărârea Collée, EU:C:2007:549, punctele 25 și 26, Hotărârea Ecotrade, EU:C:2008:267, punctele 60-65, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, punctele 47-51, Hotărârea Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, EU:C:2012:107, punctele 41 și 48, precum și Hotărârea Tóth, EU:C:2012:549, punctul 33).

43 În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri impozabile, cerințele de fond impun, astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă, ca aceste achiziții să fi fost efectuate de o persoană impozabilă, ca aceasta să fie de asemenea obligată la plata TVA-ului datorat pentru achizițiile menționate și ca bunurile în cauză să fie utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile.

44 Din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, Agenzia dispunea de toate datele necesare pentru a stabili că erau îndeplinite aceste cerințe de fond.

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

45 În aceste condiții, rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că dreptul de deducere, prevăzut la articolul 17 alineatul (2) litera (d) din A șasea directivă, a TVA-ului datorat, referitor la achizițiile intracomunitare în discuție în litigiul principal, nu poate fi refuzat Idexx pentru motivul că nu a îndeplinit obligațiile care rezultă din formalitățile instituite de legislația națională adoptată în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) și a articolului 22 din A șasea directivă. Acest drept de deducere ia naștere, în conformitate cu alineatul (1) al acestui articol, în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

46 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că aceste dispoziții cuprind cerințe de formă ale dreptului de deducere, a căror nerespectare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, nu poate conduce la pierderea acestui drept.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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:

Articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretate în sensul că aceste dispoziții cuprind cerințe de formă ale dreptului de deducere, a căror nerespectare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, nu poate conduce la pierderea acestui drept.

Semnături