

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-461 din 2021, Cartrans Preda SRL Justificarea scutirii de TVA pentru importul de bunuri și clasificarea serviciului de recuperare TVA din alte state raportat la impozitul datorat de nerezidenți în România.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

7 septembrie 2023

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Scutiri – Operațiuni de transport rutier legate direct de importul de bunuri – Regim probatoriu – Articolele 56 și 57 TFUE – Libera prestare a serviciilor – Recuperarea TVA-ului efectuată de un nerezident – Impozitarea contravalorii plătite cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente – Reținere la sursă de la rezident”

În cauza C-461/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Prahova (România), prin decizia din 17 iunie 2021, primită de Curte la 27 iulie 2021, în procedura

SC Cartrans Preda SRL

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, și domnii M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (raportor) și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: doamna A. Lamote, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 noiembrie 2022,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SC Cartrans Preda SRL, de R. Popescu și C. Preda;
- pentru guvernul român, de E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, T. Isacu de Groot și E. A. Stamate, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 ianuarie 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

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 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea, pe de o parte, a articolului 144 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), citit în lumina articolului 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2) din această directivă, precum și, pe de altă parte, a articolelor 56 și 57 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Cartrans Preda SRL (denumită în continuare „Cartrans”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (România) (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu obligația stabilită în sarcina Cartrans de a plăti, în primul rând, o taxă pe valoarea adăugată (TVA) suplimentară aferentă unor servicii de transport de bunuri destinate importului în România și, în al doilea rând, un impozit cu reținere la sursă pe veniturile plătite de Cartrans unei societăți nerezidente cocontractante pentru servicii de recuperare a TVA-ului din străinătate.

Cadrul juridic

Dreptul internațional

CMR

3 România a aderat la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificată prin protocolul semnat la Geneva la 5 iulie 1978 (denumită în continuare „CMR”), prin Decretul nr. 451 din 20 noiembrie 1972 privind aderarea României la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR).

4 Articolul 4 din CMR prevede:

„Proba contractului de transport se face prin scrisoare de trăsură. Absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport, care rămâne supus dispozițiilor prezentei convenții.”

5 Articolul 6 alineatul (1) din CMR prevede:

„Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;
- b) numele și adresa expeditorului;
- c) numele și adresa transportatorului;
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;
- e) numele și adresa destinatarului;
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
- h) greutatea brută sau cantitatea altfel exprimată a mărfii;
- i) cheltuielile aferente transportului (prețul de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și niciunei alte clauze contrare.”

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

Convenția privind evitarea dublei impuneri

6Articolul 7 alineatul 1 din Convenția privind evitarea dublei impuneri între România și Danemarca, semnată la Copenhaga la 13 decembrie 1976 (denumită în continuare „convenția privind evitarea dublei impuneri”), prevede:

„Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitatea sa în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent aflat în acel stat. [...]”

7Articolul 12 alineatele 1-3 din această convenție prevede:

„1. Comisioanele provenind dintr-un stat contractant, plătite unui rezident al celuilalt stat contractant, pot fi impuse în acel celălalt stat.

2. Asemenea comisioane pot fi impuse, cu toate acestea, în statul contractant din care provin, în conformitate cu legislația acelui stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși 4 la sută din suma comisioanelor.

3. Termenul comisioane, folosit în prezentul articol, indică plăți făcute unui intermediar (broker), unui reprezentant comisionar general sau oricărei alte persoane asimilate unui astfel de intermediar sau reprezentant de către legislația de impozite a statului contractant din care provine o asemenea plată.”

Dreptul Uniunii

8Potrivit articolului 85 din Directiva TVA:

„Pentru importurile de bunuri, baza de impozitare este valoarea în vamă, stabilită în conformitate cu dispozițiile comunitare în vigoare.”

9Potrivit articolului 86 din această directivă:

„(1) Baza de impozitare include următoarele elemente, în măsura în care acestea nu sunt deja incluse:

(a) impozite, drepturi, prelevări și alte taxe datorate în afara statului membru de import și cele datorate ca urmare a importului, exceptând TVA care este percepută;

(b) cheltuieli accesorii, precum comisioane, cheltuieli de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație pe teritoriul statului membru de import, precum și cele care decurg din transportul către alt loc de destinație din Comunitate, în cazul în care locul respectiv este cunoscut la momentul apariției faptului generator.

(2) În sensul alineatului (1) litera (b), «primul loc de destinație» înseamnă locul menționat pe scrisoarea de trăsură sau pe orice alt document în baza căruia bunurile sunt importate în statul membru de import. În cazul în care nu există o asemenea mențiune, primul loc de destinație este considerat a fi locul primului transfer al încărcăturii în statul membru de import.”

10Titlul IX din directiva menționată este intitulat „Scutiri” și cuprinde zece capitole care conțin articolele 131-166. Articolul 131 din aceeași directivă este formulat după cum urmează:

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

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

11 Articolul 144 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc prestarea de servicii legate de importul de bunuri atunci când valoarea serviciilor în cauză este inclusă în baza de impozitare în conformitate cu articolul 86 alineatul (1) litera (b).”

Dreptul român

12 Potrivit articolului 7 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în vigoare până la 31 martie 2010 (denumită în continuare „Legea nr. 571/2003”), intitulat „Definiții ale termenilor comuni”:

„(1) În înțelesul prezentului cod, [...], termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

9. comision – orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială;

[...]

13 Textul acestei dispoziții a fost preluat la articolul 7 alineatul (1) punctul 9 din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, denumită în continuare „Legea nr. 227/2015”), în vigoare de la 1 ianuarie 2016.

14 Potrivit articolului 113 din Legea nr. 571/2003 și articolului 221 din Legea nr. 227/2015, intitulate „Contribuabili” și redactate în termeni identici:

„Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.”

15 Potrivit articolului 115 din Legea nr. 571/2003 și articolului 223 din Legea nr. 227/2015, intitulate „Venituri impozabile obținute din România” și redactate în termeni identici:

„(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

[...]

f) comisioane de la un rezident;

[...]

16 Potrivit articolului 116 din Legea nr. 571/2003, intitulat „Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți”, preluat în esență la articolul 224 din Legea nr. 227/2015:

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) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:

[...]

d) 16 % în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la articolul 115.

[...]”

17 Articolul 118 din Legea nr. 571/2003, intitulat „Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene”, preluat în esență la articolul 230 din Legea nr. 227/2015, prevede:

„(1) În înțelesul articolului 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. [...]

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență [...] În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală [...], se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. [...]

(3) În cazul în care s-au făcut rețineri de impozit ce depășesc cotele din convențiile de evitare a dublei impuneri, respectiv din legislația Uniunii Europene, suma impozitului reținut în plus se restituie potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală [...]

18 Articolul 5 din anexa la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103 din 22 ianuarie 2016 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la articolul 294 alineatul (1) literele a)-i), articolul 294 alineatul (2) și articolul 296 din Legea nr. 227/2015 prevede:

„(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor articolului 294 alineatul (1) litera d) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, legate direct de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit articolului 289 din Codul fiscal.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la articolul 294 alineatul (1) litera d) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de importul de bunuri, se justifică de prestator, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România în conformitate cu

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

prevederile articolului 278 din Codul fiscal și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform articolului 307 alineatul (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă.

Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:

- a) factura sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la articolul 319 alineatul (20) din Codul fiscal;
- b) contractul încheiat cu beneficiarul;
- c) documentele specifice de transport, în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;
- d) documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost importate în Uniunea Europeană și că valoarea serviciilor este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 Cartrans, societate cu sediul în România, prestează servicii de transport rutier de mărfuri.

20 Această societate a fost supusă unui control fiscal, în perioada 18 noiembrie 2019-7 februarie 2020, în urma căruia autoritatea fiscală a emis, la 10 februarie 2020, o decizie de impunere prin care a stabilit în sarcina acesteia un TVA suplimentar în cuantum de 1529 de lei românești (RON) (aproximativ 311 euro), aferent unei facturi emise la 23 martie 2016 pentru servicii de transport rutier pe care le-a prestat unei alte societăți. Transportul privea un traseu efectuat între portul Rotterdam (Țările de Jos), locul în care bunurile transportate intraseră în Uniune, și Cluj-Napoca (România) (denumite în continuare „serviciile de transport în litigiu”). Prin aceeași decizie de impunere, autoritatea fiscală a dispus recuperarea sumei de 79478 RON (aproximativ 16170 de euro), cu titlu de impozit pe veniturile persoanelor nerezidente, pentru sume plătite de Cartrans societății FDE Holding A/S, o societate daneză nerezidentă, în schimbul serviciilor pe care aceasta din urmă i le prestase între anii 2012 și 2018.

21 În ceea ce privește, în primul rând, TVA-ul suplimentar, autoritatea fiscală a constatat că Cartrans nu prezentase documentele care să ateste că serviciile de transport în litigiu erau legate direct de importul bunurilor în cauză și că valoarea serviciilor era inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate. Prin urmare, ea a considerat că scutirea de TVA de care beneficiaseră aceste servicii nu era justificată.

22 În ceea ce privește, în al doilea rând, impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, autoritatea fiscală a considerat că sumele plătite de Cartrans societății FDE Holding, în executarea unui contract încheiat la 3 noiembrie 2005 și având ca obiect recuperarea din state membre ale Uniunii a TVA-ului aferent combustibilului achiziționat de Cartrans, constituiau „comisioane”, în sensul dreptului român. Ea a apreciat că reclamanta datora, pentru aceste sume plătite unei persoane nerezidente, un impozit pe venit cu reținere la sursă, iar cota acestui impozit se ridica la 4 % din comisioanele plătite, în conformitate cu prevederile convenției privind evitarea dublei impuneri.

23 Cartrans a introdus o acțiune la Tribunalul Prahova (România), instanța de trimitere, având ca obiect anularea deciziei de impunere din 10 februarie 2020.

24 Pe de o parte, în ceea ce privește TVA-ul suplimentar, Cartrans susține că autoritatea fiscală a procedat greșit atunci când nu i-a acordat scutirea de TVA pentru serviciile de transport în litigiu. Aceasta arată că cheltuielile de transport până la locul de destinație au fost incluse în mod obligatoriu de autoritățile vamale în valoarea în vamă a mărfurilor la momentul intrării lor pe teritoriul Uniunii și în baza de impozitare în scopuri de TVA a bunurilor importate, în conformitate cu articolul 86

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

alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, întrucât scrisoarea de trăsură „Cargo Movement Requirement” (denumită în continuare „scrisoarea de trăsură CMR”) și declarația sumară de tranzit, pentru care i-a fost atribuit un număr denumit „număr de referință principal” (în continuare „MRN”), menționau destinatarul, din Cluj-Napoca, al acestor mărfuri.

25 În consecință, Cartrans susține că serviciile de transport în litigiu, pe care le-a prestat în speță, îndeplinesc condițiile scutirii prevăzute la articolul 144 din Directiva TVA pentru prestările de servicii legate de importul de bunuri.

26 Pe de altă parte, Cartrans susține, în ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente, reținut la sursă, că remunerația plătită societății FDE Holding nu reprezintă un comision în sensul dreptului român, ci contravaloarea prestărilor de servicii, care nu putea fi impozitată decât în Danemarca, în temeiul articolului 7 alineatul 1 din convenția privind evitarea dublei impuneri. Cartrans precizează, în această privință, că FDE Holding a prezentat certificate fiscale care atestă că aceasta din urmă plătită impozitul legal în Danemarca pentru sumele pe care le-a încasat.

27 Cartrans mai arată că asemenea servicii de recuperare a TVA-ului plătit în străinătate nu creează în sarcina rezidentului român o obligație de a plăti impozitul pe venit cu reținere la sursă decât atunci când contractul de prestări de servicii este încheiat cu un nerezident, iar nu atunci când acest contract este încheiat cu un rezident. Astfel, potrivit Cartrans, legislația română, care supune o operațiune transfrontalieră unui tratament mai puțin favorabil decât cel aplicabil unei operațiuni care are același obiect și este realizată cu un contractant rezident, creează o diferență de tratament care constituie un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor, în sensul articolului 56 TFUE.

28 În aceste condiții, Tribunalul Prahova a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În scopul acordării unei scutiri de TVA pentru operațiuni și servicii de transport aferente importului de bunuri, conform [Directivei TVA], articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2) se interpretează în sensul că înregistrarea unei operațiuni de import (de exemplu întocmirea declarației sumare de intrare de către autoritatea vamală prin alocarea unui [MRN]) implică întotdeauna și includerea în baza de calcul al valorii în vamă a tarifului de transport care intervine până la primul loc de destinație pe teritoriul statului membru de import? Existența unui MRN asupra căruia nu planează niciun fel de indicii temeinice de fraudă valorează implicit dovada faptului că au fost incluse în baza de impozitare în vamă toate cheltuielile prevăzute de articolul 86 alineatul (1) literele (a) și (b) [din directiva menționată]?

2) Articolul 144, articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2) din [Directiva TVA] se opun unei practici fiscale a statului membru de a refuza acordarea scutirii de TVA pentru serviciile de transport aferente importului de bunuri în [Uniune] pentru motivul neprezentării dovezii strict formale a includerii tarifelor de transport în valoarea în vamă deși, pe de o parte, sunt prezentate alte documente însoțitoare relevante ale importului – declarația sumară și scrisoarea de transport CMR vizată la destinație [–], iar, pe de altă parte, nu există niciun fel de indicii care să permită să se pună la îndoială autenticitatea sau fiabilitatea declarației sumare și a scrisorii de transport CMR?

3) În raport cu prevederile articolului 57 TFUE, recuperarea TVA-ului și a accizelor de la administrațiile financiare ale mai multor state membre reprezintă o prestare de servicii intracomunitare sau activitatea unui agent comisionar general care intermediază o operațiune comercială?

4) Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că există o restricție privind libera circulație a serviciilor în cazul în care destinatarul unui serviciu, furnizat de un prestator de servicii stabilit într-un alt stat membru, este obligat, în temeiul legislației statului membru în care este stabilit acest destinatar, să efectueze reținerea impozitului asupra remunerației corespunzătoare acestei prestări de servicii, în condițiile în care nu există o astfel de obligație atunci când contractează

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

aceiași serviciu cu un prestator stabilit în același stat membru în care este stabilit destinatarul serviciilor?

- 5) Tratatul fiscal din statul în care este rezident plătitorul venitului reprezintă un element care face mai puțin atractivă și îngreunează libera prestare a serviciilor prin aceea că, pentru a evita aplicarea impozitului cu reținere la sursă în procent de 4 %, rezidentul trebuie să se limiteze la colaborări în materia recuperării TVA-ului și a accizelor cu entități deopotrivă rezidente, și nu cu altele stabilite în alte țări membre?
- 6) Faptul că pentru venitul obținut de nerezident se aplică un impozit de 4 % (sau, după caz, de 16 %) la valoarea brută în timp ce impozitul pe profit aplicat prestatorului de servicii rezident în același stat membru (în măsura în care înregistrează profit) este de 16 % din net poate fi considerat, de asemenea, o încălcare a articolului 56 TFUE, întrucât reprezintă un alt element care face mai puțin atractivă și îngreunează libera prestare a serviciilor respective de către nerezidenți?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

29 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, astfel cum rezultă din explicațiile instanței de trimitere menționate la punctul 20 din prezenta hotărâre, transportul bunurilor importate în discuție în litigiul principal privea un traseu efectuat între Țările de Jos și România.

30 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2), precum și articolul 144 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, pentru a beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru serviciile de transport legate de importul de bunuri, atunci când transportul unei mărfi importate în Uniune este efectuat de o persoană impozabilă între statul membru pe teritoriul căruia se situează locul de introducere a acestui bun în Uniune și un loc de destinație situat în alt stat membru, înregistrarea operațiunii de import implică, doar pentru acest motiv și în mod sistematic, includerea cheltuielilor aferente acestui transport în baza de impozitare în scopuri de TVA a mărfii importate.

31 Trebuie amintit că, potrivit articolului 144 din Directiva TVA, statele membre au obligația să scutească prestările de servicii de transport legate de importul de bunuri atunci când valoarea serviciilor în cauză este inclusă în baza de impozitare în conformitate cu articolul 86 alineatul (1) litera (b) din această directivă. Astfel, două condiții sunt prevăzute în mod explicit pentru ca o asemenea prestare de servicii de transport să fie scutită de TVA. Pe de o parte, această prestație trebuie să fie legată de importul bunului în cauză și, pe de altă parte, valoarea acestei prestații trebuie să fie inclusă în baza de impozitare în scopuri de TVA a bunului importat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2017, *Federal Express Europe*, [C-273/16](#), [EU:C:2017:733](#), punctele [39](#) și [40](#)).

32 În ceea ce privește baza de impozitare referitoare la importurile de bunuri, din articolul 85 din Directiva TVA rezultă că aceasta constă în valoarea definită de dispozițiile în vigoare ale Uniunii ca valoare în vamă a acestor bunuri. Articolul 86 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată precizează că această bază de impozitare trebuie să includă, în măsura în care nu sunt deja incluse, cheltuielile accesorii, printre care figurează cheltuielile de transport până la primul loc de destinație a bunurilor pe teritoriul statului membru de import, precum și cheltuielile de transport către alt loc de destinație din Uniune, cu condiția ca locul respectiv să fie cunoscut la momentul apariției faptului generator.

33 Ținând seama de coroborarea articolelor 85 și 86 din Directiva TVA, din care reiese că aceste cheltuieli de transport nu sunt incluse în mod necesar în valoarea în vamă a bunurilor importate și pentru a nu priva articolul 86 de efectul său util, nu se poate considera că înregistrarea unei

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

operațiuni de import implică, doar pentru acest motiv și în mod sistematic, includerea în baza de impozitare în scopuri de TVA a bunurilor importate în Uniune a cheltuielilor aferente transportului efectuat de o persoană impozabilă între statul membru pe teritoriul căruia se află locul lor de introducere în Uniune și locul lor de destinație situat în alt stat membru. Dacă nu sunt deja incluse în valoarea în vamă, aspect care trebuie verificat în prealabil, aceste cheltuieli trebuie să fie, așadar, incluse în baza de impozitare în scopuri de TVA a bunurilor importate, în conformitate cu prevederile articolului 86 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

34 În consecință, înregistrarea unei operațiuni de import nu implică doar pentru acest motiv și în mod sistematic includerea în baza de calcul al valorii în vamă a tarifului transportului menționat la punctul 30 din prezenta hotărâre. De asemenea, existența unui MRN asupra căruia nu planează niciun indiciu serios de fraudă nu demonstrează, nici măcar implicit, că toate cheltuielile prevăzute la articolul 86 alineatul (1) literele (a) și (b) au fost incluse în baza de impozitare a bunurilor importate.

35 În schimb, în ceea ce privește documente precum scrisoarea de trăsură CMR și documentul de însoțire a tranzitului în discuție în litigiul principal, cel din urmă întocmit pe baza declarației de tranzit verificate de autoritatea vamală, dar și factura și contractul de transport, acestea constituie elemente de care autoritățile fiscale trebuie, în principiu, să țină seama pentru a aprecia existența unui drept la scutirea de TVA pentru servicii de transport legate de importul de bunuri, cu excepția cazului în care aceste autorități au motive precise să se îndoiască de autenticitatea sau de fiabilitatea lor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, [C-495/17](#), [EU:C:2018:887](#), punctul 67).

36 Având în vedere motivele care precedă, este necesar ca la prima întrebare să se răspundă că articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2), precum și articolul 144 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, pentru a beneficia de scutirea de TVA prevăzută pentru serviciile de transport legate de importul de bunuri, atunci când transportul unei mărfi importate în Uniune este efectuat de o persoană impozabilă între statul membru pe teritoriul căruia se situează locul de introducere a acestui bun în Uniune și un loc de destinație situat în alt stat membru, înregistrarea operațiunii de import nu implică, doar pentru acest motiv și în mod sistematic, includerea cheltuielilor aferente acestui transport în baza de impozitare în scopuri de TVA a mărfii importate.

Cu privire la a doua întrebare

37 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2), precum și articolul 144 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun practicii fiscale a unui stat membru care constă în a refuza în mod automat scutirea de TVA prevăzută pentru serviciile de transport legate de importul de bunuri, pentru motivul că persoana impozabilă nu a prezentat documentele specifice prevăzute de reglementarea națională, cu toate că aceasta prezintă alte documente, cărora nimic nu permite să le fie puse la îndoială autenticitatea și fiabilitatea, susceptibile să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile de care aceste dispoziții fac să depindă dreptul la scutirea de TVA.

38 Din jurisprudența Curții reiese că, în lipsa unei dispoziții în Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, aplicabil articolului 144 din aceasta ca dispoziție care face parte din capitolul 5 din titlul IX din directiva amintită, condițiile în care scutesc operațiunile de import pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor menționate și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune și abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, printre care figurează în special principiile securității

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

juridice și proporționalității (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, [C-492/13](#), [EU:C:2014:2267](#), punctul 27 și jurisprudența citată).

- 39În ceea ce privește principiul proporționalității, o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și, mai ales, fără a se considera necesar să se verifice dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, [C-21/16](#), [EU:C:2017:106](#), punctul 34 și jurisprudența citată).
- 40Atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond menționate, principiul neutralității fiscale impune în plus ca scutirea de TVA să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, [C-21/16](#), [EU:C:2017:106](#), punctul 36 și jurisprudența citată).
- 41Există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, [C-21/16](#), [EU:C:2017:106](#), punctul 38 și jurisprudența citată).
- 42Pe de o parte, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat, în vederea scutirii de TVA, de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală care a pus în pericol funcționarea sistemului comun al TVA-ului (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, [C-21/16](#), [EU:C:2017:106](#), punctul 39 și jurisprudența citată).
- 43Pe de altă parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, [C-21/16](#), [EU:C:2017:106](#), punctul 42 și jurisprudența citată).
- 44În această privință și astfel cum s-a amintit la punctul 31 din prezenta hotărâre, prestările de servicii de transport sunt scutite, în temeiul articolului 144 din Directiva TVA coroborat cu articolul 86 alineatul (1) litera (b) din această directivă, atunci când, pe de o parte, privesc importuri de bunuri și, pe de altă parte, valoarea acestui transport este inclusă în baza de impozitare în scopuri de TVA a bunurilor importate. Pentru a beneficia de scutire, revine, așadar, prestatorului sarcina de a prezenta autorităților fiscale competente dovada că operațiunea de transport în cauză îndeplinește aceste două condiții de fond ale beneficiului scutirii de TVA.
- 45În schimb, având în vedere jurisprudența prezentată la punctele 38-40 din prezenta hotărâre, beneficiul acestei scutiri nu poate fi supus condiției imperative ca prestatorul să prezinte, pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile menționate la punctul anterior, documente specifice prevăzute de reglementarea națională, cu excluderea oricărui alt element de probă care să poată întemeia convingerea autorității fiscale competente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, [C-495/17](#), [EU:C:2018:887](#), punctul 49).
- 46Într-adevăr, impunerea unui asemenea mijloc de probă cu excluderea oricăror alte asemenea mijloace ar echivala cu a condiționa dreptul la scutire de respectarea unor obligații de formă, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 39 și 40 din prezenta hotărâre, fără a examina dacă cerințele de fond impuse de dreptul Uniunii au fost sau nu efectiv îndeplinite.
- 47Prin urmare, pentru a verifica dacă, în ceea ce privește o prestare de servicii de transport, sunt îndeplinite condițiile de fond cărora le este supusă scutirea prevăzută la articolul 144 din Directiva TVA coroborat cu articolul 86 alineatul (1) litera (b) din aceasta, autoritățile fiscale competente trebuie să examineze toate elementele de care pot dispune. În schimb, autoritățile menționate nu pot deduce că nu s-a întâmplat acest lucru din simpla împrejurare că persoana obligată la plată nu este în măsură să prezinte unul sau mai multe dintre documentele specifice prevăzute de reglementarea națională, cum este cea în discuție în litigiul principal (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, [C-495/17](#), [EU:C:2018:887](#), punctul 52).

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

- 48 În acest context, autoritățile fiscale pot solicita chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă aceasta îndeplinește condițiile pentru respectiva scutire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 decembrie 2021, Kemwater ProChemie, [C-154/20, EU:C:2021:989](#), punctul 33 și jurisprudența citată).
- 49 În speță, dosarul de care dispune Curtea nu conține nicio indicație potrivit căreia Cartrans ar fi participat cu intenție la o fraudă fiscală sau că, în lipsa îndeplinirii de către această persoană impozabilă a cerinței de formă care constă în prezentarea anumitor documente specifice prevăzute de reglementarea națională, autoritățile competente ar fi împiedicate să stabilească dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii.
- 50 În aceste condiții, revine autorităților fiscale și instanțelor naționale competente sarcina de a verifica, pe baza tuturor documentelor prezentate, inclusiv a documentelor care se aflau în posesia importatorului și prezentate de prestator, dacă erau îndeplinite condițiile de fond pentru a beneficia de scutirea serviciilor de transport.
- 51 Numai în ipoteza în care, ținând seama de împrejurările de fapt și în pofida elementelor furnizate de acesta din urmă, lipsesc datele necesare pentru a verifica dacă valoarea serviciilor a fost inclusă în baza de impozitare în scopuri de TVA a bunurilor importate, beneficiul scutirii de TVA trebuie să fie refuzat persoanei impozabile.
- 52 În consecință, este necesar ca la a doua întrebare să se răspundă că articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2), precum și articolul 144 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun practicii fiscale a unui stat membru care constă în a refuza în mod automat scutirea de TVA pentru serviciile de transport legate de importul de bunuri, pentru motivul că persoana impozabilă nu a prezentat documentele specifice prevăzute de reglementarea națională, cu toate că aceasta prezintă alte documente, cărora nimic nu permite să le fie puse la îndoială autenticitatea și fiabilitatea, susceptibile să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile de care aceste dispoziții fac să depindă dreptul la scutirea de TVA.

Cu privire la întrebările a treia-a cincea

- 53 Prin intermediul întrebărilor a treia-a cincea, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 56 și 57 TFUE trebuie interpretate în sensul că, pe de o parte, constituie o prestare de servicii o prestație care constă în recuperarea TVA-ului și a accizelor în numele unei întreprinderi de la administrațiile financiare ale mai multor state membre și că, pe de altă parte, aceste dispoziții se opun unei reglementări a unui stat membru care impune beneficiarului, stabilit în acest stat membru, al unui serviciu furnizat de un prestator stabilit în alt stat membru să efectueze reținerea la sursă a impozitului pe veniturile obținute pentru prestarea de servicii menționată, în timp ce o astfel de obligație nu există atunci când acest serviciu este furnizat de un prestator stabilit în același stat membru precum cel al beneficiarului menționat al prestației.
- 54 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit articolului 57 TFUE, sunt considerate „servicii” prestațiile furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații, în măsura în care nu sunt reglementate de dispozițiile privind libera circulație a mărfurilor, a capitalurilor și a persoanelor [a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2020, RL (Directiva privind combaterea întârzierii în efectuarea plăților), [C-199/19, EU:C:2020:548](#), punctul 31].
- 55 Rezultă că Tratatul FUE conferă noțiunii de „serviciu” o definiție largă, astfel încât să includă orice prestație care nu intră sub incidența celorlalte libertăți fundamentale, în scopul de a nu exclude o activitate economică din domeniul de aplicare al libertăților fundamentale [a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2020, RL (Directiva privind combaterea întârzierii în efectuarea plăților), [C-199/19, EU:C:2020:548](#), punctul 32 și jurisprudența citată].
- 56 În speță, în lipsa oricărui element care să lege împrejurările litigiului principal de una dintre celelalte trei libertăți de circulație, rezultă că, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 22 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

concluzii, încheierea unui contract cu titlu oneros în care prestația principală constă în recuperarea TVA-ului și a accizelor de la administrațiile financiare ale mai multor state membre, precum cel încheiat între Cartrans și FDE Holding, implică prestarea unui „serviciu”, în sensul articolului 57 TFUE.

- 57 Această calificare nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea că în speță sumele plătite de Cartrans societății FDE Holding în temeiul contractului menționat au fost calificate de autoritățile fiscale române drept „comisioane”, în temeiul dreptului român și al convenției privind evitarea dublei impunerii.
- 58 Astfel, din moment ce sumele plătite de Cartrans constituie contraprestația economică a prestării de servicii efectuate de FDE Holding, acestea trebuie să fie considerate drept remunerația pentru o asemenea prestare de servicii, în sensul jurisprudenței citate la punctul 54 din prezenta hotărâre, și aceasta indiferent de calificarea lor în temeiul dreptului român sau al convenției privind evitarea dublei impunerii.
- 59 Această concluzie este de altfel conformă, așa cum arată domnul avocat general la punctul 27 din concluzii, cu jurisprudența Curții potrivit căreia, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare menite să elimine dubla impunere la nivelul Uniunii, statele membre, în cadrul competenței lor de a stabili criteriile de impozitare a veniturilor și a averii în vederea eliminării dublei impunerii, dacă este cazul pe cale convențională, rămân libere să califice contravaloarea economică plătită pentru prestarea de servicii după cum consideră necesar, cu respectarea însă a libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2018, *Sauvage și Lejeune*, [C-602/17](#), [EU:C:2018:856](#), punctele [22](#) și [24](#), precum și jurisprudența citată).
- 60 În al doilea rând, trebuie să se stabilească dacă reglementarea unui stat membru care îl obligă pe beneficiarul unei prestări de servicii să rețină la sursă impozitul pe veniturile obținute de un prestator de servicii stabilit în alt stat membru pentru servicii efectuate în diferite state membre, în condițiile în care o astfel de obligație nu există în ceea ce privește remunerațiile plătite unui prestator de servicii stabilit în același stat membru precum acest beneficiar și care prestează servicii echivalente, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor în sensul articolului 56 TFUE.
- 61 În această privință, este necesar să se amintească faptul că reiese dintr-o jurisprudență constantă că statele membre trebuie să își exercite competența în materie de fiscalitate directă cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE (Hotărârea din 25 iulie 2018, *TTL*, [C-553/16](#), [EU:C:2018:604](#), punctul [44](#), și Hotărârea din 27 aprilie 2023, *L Fund*, [C-537/20](#), [EU:C:2023:339](#), punctul [41](#), precum și jurisprudența citată).
- 62 Articolul 56 TFUE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între statele membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru. Astfel, conform jurisprudenței Curții, articolul 56 TFUE prevede eliminarea oricăror restricții privind libertatea de a presta servicii impuse pentru motivul că prestatorul este stabilit într-un stat membru diferit de cel în care este prestat serviciul (Hotărârea din 25 iulie 2018, *TTL*, [C-553/16](#), [EU:C:2018:604](#), punctul [45](#) și jurisprudența citată).
- 63 Constituie restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea din 25 iulie 2018, *TTL*, [C-553/16](#), [EU:C:2018:604](#), punctul [46](#) și jurisprudența citată).
- 64 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese în esență că, atunci când un serviciu este prestat unui rezident român de un prestator nerezident, legislația română impune beneficiarului serviciului menționat să efectueze, cu titlu de impozit pe veniturile nerezidenților, o reținere la sursă egală cu 16 % din veniturile brute plătite acestui operator. Atunci când operatorul menționat este un rezident danez, cota acestei rețineri este totuși redusă la 4 % în temeiul prevederilor convenției privind evitarea dublei impunerii. În schimb, în cazul prestării acelorași servicii de către un prestator rezident, nu se aplică nicio reținere.

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

- 65Astfel, în cauza principală, Cartrans a trebuit să efectueze o reținere la sursă asupra remunerațiilor plătite unui prestator de servicii nerezident, în condițiile în care o asemenea obligație nu i-ar fi revenit dacă ar fi ales să recurgă la un prestator de servicii rezident.
- 66Desigur, după cum a arătat în esență guvernul român în observațiile sale scrise, făcând trimitere la Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center ([C-282/07](#), [EU:C:2008:762](#)), Curtea a admis deja aplicarea în privința beneficiarilor unor venituri din capitaluri a unor mecanisme de impozitare diferite, după cum aceștia sunt rezidenți sau nerezidenți, această diferență de tratament privind situații care nu sunt obiectiv comparabile. În plus, întrucât respectiva diferență de tratament nu conferă în mod necesar un avantaj beneficiarilor rezidenți, Curtea a statuat că aceasta nu constituia o restricție privind libertatea de stabilire (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, [C-498/10](#), [EU:C:2012:635](#), punctul [26](#) și jurisprudența citată).
- 67Totuși, Curtea a statuat că prestatorul și beneficiarul serviciilor sunt două entități juridice distincte, fiecare cu propriile interese și putând fiecare invoca beneficiul liberei prestări a serviciilor atunci când se aduce atingere drepturilor lor (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, [C-498/10](#), [EU:C:2012:635](#), punctul [27](#)).
- 68Rezultă că, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 37 din concluzii, obligația de a efectua o reținere la sursă precum cea descrisă la punctul 64 din prezenta hotărâre, în măsura în care implică atât o sarcină administrativă suplimentară, cât și riscuri în materie de răspundere, poate face serviciile transfrontaliere mai puțin atractive pentru beneficiarii rezidenți ai serviciilor decât serviciile prestate de prestatori de servicii care sunt de asemenea rezidenți. În consecință, o asemenea obligație îi poate descuraja pe beneficiarii menționați să recurgă la prestatori de servicii nerezidenți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, [C-498/10](#), [EU:C:2012:635](#), punctele [28](#) și [32](#)) și trebuie calificată drept restricție privind libera prestare a serviciilor, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 63 din prezenta hotărâre.
- 69O asemenea restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE și se justifică prin motive imperative de interes general, cu condiția ca, într-un astfel de caz, aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea lui (Hotărârea din 27 octombrie 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, [C-411/21](#), [EU:C:2022:836](#), punctul [24](#) și jurisprudența citată).
- 70În speță, guvernul român susține în esență că necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o eventuală restricție. Astfel, reglementarea internă în discuție în litigiul principal, care impune rezidenților români obligația să efectueze reținerea la sursă a impozitului pe venit datorat de nerezidenți, ar urmări un obiectiv de interes general care constă în asigurarea percepției acestui impozit, din moment ce acești rezidenți sunt sub directa supraveghere a autorităților fiscale române, iar, în lipsa unei asemenea reglementări, recuperarea impozitului menționat de la nerezidenți nu ar putea fi asigurată decât cu asistența autorităților competente ale celorlalte state membre în care sunt stabiliți acești nerezidenți.
- 71În această privință, trebuie menționat că, potrivit jurisprudenței Curții, necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului constituie un motiv imperativ de interes public susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, [C-290/04](#), [EU:C:2006:630](#), punctul [36](#), precum și Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, [C-18/15](#), [EU:C:2016:549](#), punctul [39](#)).
- 72Astfel, Curtea a statuat că procedura reținerii la sursă și regimul de răspundere care servește drept garanție pentru aceasta constituie un motiv legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unei persoane stabilite în afara statului de impozitare și pentru a evita ca veniturile în cauză să rămână neimpozitate atât în statul de reședință, cât și în statul unde sunt prestate serviciile

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 din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, [C-290/04](#), [EU:C:2006:630](#), punctul [36](#), și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, [C-498/10](#), [EU:C:2012:635](#), punctul [39](#)).
- 73 Într-adevăr, tratamentul fiscal al veniturilor unui prestator de servicii stabilit în afara statului de impozitare prin intermediul unei proceduri de reținere la sursă și al regimului de răspundere care îi servește drept garanție se poate dovedi legitim și adecvat printre altele în cazul în care prestatorul respectiv nu furnizează decât servicii ocazionale în acest stat și unde rămâne doar pentru o scurtă perioadă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, [C-498/10](#), [EU:C:2012:635](#), punctul [42](#)).
- 74 În sfârșit, Curtea a statuat de asemenea că perceperea directă a unui impozit de la un prestator de servicii nerezident nu constituie în mod necesar o măsură mai puțin constrângătoare decât reținerea la sursă a unui astfel de impozit. Curtea a apreciat că reținerea la sursă putea fi considerată justificată prin necesitatea de a asigura recuperarea eficientă a impozitului (a se vedea printre altele Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, [C-498/10](#), [EU:C:2012:635](#), punctele [52](#) și [53](#)).
- 75 Rezultă de asemenea că impunerea în sarcina beneficiarului prestării de servicii a unei sarcini administrative și a unei răspunderi ca urmare a obligației de a efectua reținerea la sursă asupra remunerațiilor plătite prestatorului de servicii nerezident pare adecvată și necesară pentru a asigura recuperarea eficientă a impozitului.
- 76 În ceea ce privește dezbaterile din ședință cu privire la eventuala existență a unui risc de dublă impunere, trebuie adăugat, astfel cum a procedat domnul avocat general la punctul 53 din concluzii, că din jurisprudență reiese că, din moment ce dreptul Uniunii, în stadiul său actual, nu prevede criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impuneri în interiorul Uniunii, această dublă impunere nu este în mod necesar exclusă în toate împrejurările (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2021, Société Générale, [C-403/19](#), [EU:C:2021:136](#), punctul [29](#) și jurisprudența citată).
- 77 Revine instanței de trimitere sarcina de a examina, în lumina acestor elemente, dacă o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal este în măsură să răspundă unui motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor, dacă aceasta este adecvată pentru realizarea unui astfel de obiectiv și dacă ea se dovedește proporțională în raport cu obiectivul menționat.
- 78 În consecință, este necesar ca la întrebările a treia-a cincea să se răspundă că articolele 56 și 57 TFUE trebuie interpretate în sensul, pe de o parte, că constituie o prestare de servicii, în sensul acestor articole, o prestație care constă în recuperarea TVA-ului și a accizelor de la administrațiile financiare ale mai multor state membre și, pe de altă parte, că aplicarea unei rețineri la sursă veniturilor obținute pentru o prestare de servicii realizată de un prestator nerezident, în timp ce o prestare de servicii echivalentă realizată de un prestator de servicii rezident nu ar face obiectul acesteia, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Această restricție poate fi justificată prin necesitatea de a garanta recuperarea eficientă a impozitului, în măsura în care este de natură să atingă acest obiectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

Cu privire la a șasea întrebare

- 79 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 15 iulie 2021, Ministrstvo za obrambo, [C-742/19](#), [EU:C:2021:597](#), punctul [31](#)).
- 80 Astfel, este necesar să se considere că, prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, ca regulă generală, prestatorii de servicii

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

nerezidenți sunt impozitați la sursă pe veniturile obținute pentru remunerarea serviciilor prestate, fără să li se acorde posibilitatea de a deduce cheltuielile profesionale legate direct de aceste activități, în timp ce o asemenea posibilitate este recunoscută prestatorilor de servicii rezidenți.

- 81 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 56 TFUE, sunt interzise restricțiile privind libera prestare a serviciilor în cadrul Uniunii cu privire la resortisanții statelor membre stabiliți într-un alt stat membru decât cel al beneficiarului serviciilor. Astfel cum s-a amintit la punctul 63 din prezenta hotărâre, constituie asemenea restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți.
- 82 În plus, dintr-o jurisprudență consacrată a Curții rezultă că un stat membru care acordă rezidenților posibilitatea de a deduce cheltuieli profesionale din calculul unui venit impozabil nu poate, în principiu, să excludă luarea în considerare a acelorași cheltuieli pentru nerezidenți (Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, [C-234/01](#), [EU:C:2003:340](#), punctul 29, precum și Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, [C-18/15](#), [EU:C:2016:549](#), punctul 44).
- 83 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că, potrivit dreptului român, reținerea la sursă care se aplică veniturilor impozabile obținute din România și încasate de nerezidenți este calculată prin aplicarea cotei de 16 % la veniturile brute. În temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri, această cotă de 16 % este totuși redusă la 4 % atunci când prestatorul este stabilit în Danemarca. În schimb, impozitul pe profit în sarcina prestatorilor de servicii rezidenți reprezintă 16 % din quantumul net al veniturilor lor, acești prestatori fiind autorizați să își deducă cheltuielile profesionale din quantumul impozabil.
- 84 Astfel, rezultă că reținerea la sursă de 16 %, redusă, dacă este cazul, la 4 %, aplicată veniturilor brute ale prestatorilor de servicii nerezidenți este susceptibilă să îi dezavantajeze pe aceștia din urmă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 63 din prezenta hotărâre, în raport cu prestatorii rezidenți. Într-adevăr, spre deosebire de aceștia, prestatorii de servicii nerezidenți nu sunt autorizați să deducă cheltuielile profesionale legate de prestația impozabilă din valoarea acesteia.
- 85 Or, conform jurisprudenței citate la punctul 63 din prezenta hotărâre, o reglementare națională în temeiul căreia prestatorii de servicii rezidenți ai unui stat membru pot deduce din quantumul impozabil al veniturilor brute obținute în schimbul unei prestații cheltuielile profesionale legate de aceasta din urmă, în timp ce prestatorii de servicii nerezidenți nu beneficiază de o asemenea posibilitate, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 56 TFUE.
- 86 Această concluzie nu este repusă în discuție de faptul că un prestator de servicii danez poate, deoarece reținerea la sursă asupra veniturilor brute nu este decât de 4 % și în pofida imposibilității de a deduce cheltuielile profesionale, să plătească un impozit pe venit mai mic decât cel plătit de un prestator de servicii rezident care, deși are posibilitatea de a deduce cheltuielile profesionale, este impozitat cu o cotă de 16 % din veniturile sale nete. Astfel, Curtea a statuat în mod repetat că un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii ca urmare a eventualei existențe a altor avantaje (Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, [C-18/15](#), [EU:C:2016:549](#), punctul 32 și jurisprudența citată).
- 87 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, în conformitate cu jurisprudența citată la punctul 69 din prezenta hotărâre, dacă o asemenea restricție privind libera prestare a serviciilor urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE și se justifică prin motive imperative de interes general.
- 88 În această privință, guvernul român susține în esență în observațiile sale că tocmai din cauza faptului că prestatorii de servicii rezidenți sunt supuși unor reguli de procedură fiscală obligatorii, care nu se aplică prestatorilor de servicii nerezidenți, ar fi justificat ca prestatorilor de servicii rezidenți să li se permită să deducă cheltuielile profesionale legate de o prestare de servicii din veniturile lor impozabile, în timp ce prestatorii de servicii nerezidenți nu beneficiază de o asemenea posibilitate.

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

89) Procedând astfel, guvernul român nu explică însă în ce mod asemenea considerații ar putea constitui un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE și care să răspundă unor motive imperative de interes general, de natură să justifice o restricție precum cea în discuție în speță.

90) Or, în această privință, trebuie amintit că revine statului membru care invocă un motiv care justifică o restricție privind una dintre libertățile fundamentale garantate de acest tratat sarcina de a demonstra în mod concret existența unui motiv de interes general (Hotărârea din 16 decembrie 2021, Prefettura di Massa Carrara, [C-274/20](#), [EU:C:2021:1022](#), punctul 38 și jurisprudența citată).

91) În consecință, este necesar ca la a șasea întrebare să se răspundă că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, ca regulă generală, prestatorii de servicii nerezidenți sunt impozitați la sursă pe veniturile obținute pentru remunerarea serviciilor prestate, fără să li se acorde posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale legate direct de aceste activități, în timp ce o astfel de posibilitate este recunoscută prestatorilor de servicii rezidenți, cu excepția cazului în care restricția privind libera prestare a serviciilor pe care o prevede această legislație răspunde unui obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE și este justificată prin motive imperative de interes general.

Cu privire la cheltuielile de judecată

92) 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 treia) declară:

- 1) Articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2), precum și articolul 144 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, pentru a beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzută pentru serviciile de transport legate de importul de bunuri, atunci când transportul unei mărfi importate în Uniunea Europeană este efectuat de o persoană impozabilă între statul membru pe teritoriul căruia se situează locul de introducere a acestui bun în Uniune și un loc de destinație situat în alt stat membru, înregistrarea operațiunii de import nu implică, doar pentru acest motiv și în mod sistematic, includerea cheltuielilor aferente acestui transport în baza de impozitare în scopuri de TVA a mărfii importate.
- 2) Articolul 86 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2), precum și articolul 144 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun practicii fiscale a unui stat membru care constă în a refuza în mod automat scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru serviciile de transport legate de importul de bunuri, pentru motivul că persoana impozabilă nu a prezentat documentele specifice prevăzute de reglementarea națională, cu toate că aceasta prezintă alte documente, cărora nimic nu permite să le fie puse la îndoială autenticitatea și fiabilitatea, susceptibile să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile de care aceste dispoziții fac să depindă dreptul la scutirea de TVA.
- 3) Articolele 56 și 57 TFUE trebuie interpretate în sensul, pe de o parte, că constituie o prestare de servicii, în sensul acestor articole, o prestație care constă în recuperarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a accizelor de la administrațiile financiare ale mai multor state membre și, pe de altă parte, că aplicarea unei rețineri la sursă veniturilor obținute pentru o prestare de servicii realizată de un prestator nerezident, în timp ce o prestare de servicii echivalentă realizată de un prestator de servicii rezident nu ar face obiectul acesteia, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Această restricție poate fi justificată prin necesitatea de a garanta recuperarea eficientă a impozitului, în măsura în care este de natură să atingă acest obiectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

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

4) Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, ca regulă generală, prestatorii de servicii nerezidenți sunt impozitați la sursă pe veniturile obținute pentru remunerarea serviciilor prestate, fără să li se acorde posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale legate direct de aceste activități, în timp ce o astfel de posibilitate este recunoscută prestatorilor de servicii rezidenți, cu excepția cazului în care restricția privind libera prestare a serviciilor pe care o prevede această legislație răspunde unui obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE și este justificată prin motive imperative de interes general.