

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-475 din 2023 Voestalpine Giesserei Linz GmbH exercitarea dreptului de deducere a TVA când achizițiile sunt puse cu titlu gratuit către un subcontractant ce efectuează activități economice în favoarea proprietarului.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

4 octombrie 2024

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 litera (a) – Dreptul de deducere a TVA-ului – Achiziționare a unui bun de către o persoană impozabilă – Punere la dispoziție cu titlu gratuit a acestui bun în favoarea unui subcontractant în vederea realizării unor lucrări în beneficiul persoanei impozabile – Refuzul deducerii TVA-ului aferent bunului respectiv ”

În cauza C-475/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 3 iulie 2023, primită de Curte la 25 iulie 2023, în procedura

Voestalpine Giesserei Linz GmbH

împotriva

Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj,

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna O. Spineanu-Matei, președintă de cameră, și domnii J.-C. Bonichot și S. Rodin (raportor), judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

- pentru Voestalpine Giesserei Linz GmbH, de C. Dragoman, avocat;
 - pentru guvernul român, de R. Antonie, E. Gane și L. Ghiță, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și M. Herold, în calitate de agenți,
- având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
- pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea unor dispoziții din titlul X 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).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Voestalpine Giesserei Linz GmbH (denumită în continuare „VGL”), pe de o parte, și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (România) (denumite în continuare, împreună, „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei autorități de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte cu ocazia achiziționării unui bun de către VGL, pus gratuit la dispoziția unui subcontractant, în vederea realizării unor lucrări în beneficiul VGL.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Titlul X din Directiva 2006/112, denumit „Deduceri”, cuprinde cinci capitole. În capitolul 1 din acest titlu, denumit „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, este inclus printre altele articolul 168 din această directivă. Articolul 168 prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

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

- (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

- 4 Titlul XI din directiva menționată, referitor printre altele la obligațiile persoanelor impozabile, cuprinde capitolul 4, denumit „Contabilitate”, în care figurează articolul 242 din aceeași directivă, care prevede:

„Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA de către autoritățile fiscale.”

Dreptul român

- 5 Articolul 297 alineatul (4) litera a) din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015) prevede:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: operațiuni taxabile.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 6 VGL, o societate stabilită în Austria, produce în cadrul activității sale economice diferite piese turnate. Ea efectuează procesarea pieselor respective în România, unde este înregistrată în scopuri de TVA. În acest sens, a încheiat un contract-cadru cu Austrex Handels GmbH (denumită în continuare „Austrex”), stabilită în Austria, această din urmă societate putând recurge la serviciile unui subcontractant, și anume Global Energy Products SA (denumită în continuare „GEP”), stabilită în România.
- 7 După efectuarea procesării, piesele turnate sunt trimise și facturate de VGL unor clienți din Uniunea Europeană. Din dosarul de care dispune Curtea reiese că VGL indică numărul său de TVA român cu ocazia facturării acestor piese.
- 8 În cadrul activității de procesare, VGL pune la dispoziția Austrex, în temeiul unui drept de folosință transferabil către GEP, un imobil situat în Cluj-Napoca (România), al cărui proprietar este. În scopul activității GEP, care efectuează procesarea pieselor produse de VGL, această din urmă societate pune de asemenea la dispoziție, cu titlu gratuit, o macara, pe care a achiziționat-o și a instalat-o pe terenul imobilului respectiv.

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

- 9 VGL a fost supusă unei inspecții fiscale anticipate de către autoritatea fiscală din cauza înregistrării a unei declarații privind TVA-ul pentru luna iunie 2021 care indica un decont negativ cu opțiune de rambursare. Cu ocazia acestei inspecții, autoritatea respectivă a constatat, pe de o parte, că VGL nu întocmise balanțele de verificare în care să evidențieze veniturile și cheltuielile înregistrate în cadrul activității sale în România și, pe de altă parte, că imobilul în care GEP își desfășoară activitățile fusese pus la dispoziția Austrex cu titlu gratuit. Ținând seama de aceste elemente, autoritatea menționată a considerat că VGL nu a făcut dovada că achiziționarea macaralei fusese efectuată în scopul desfășurării activității sale economice și a refuzat deducerea TVA-ului aferent acestei achiziții.
- 10 VGL a contestat decizia de impunere emisă de autoritatea fiscală la Tribunalul Cluj (România), care a respins acțiunea, în esență pentru aceleași motive precum cele invocate de autoritatea fiscală. Tribunalul a adăugat că activitatea de procesare desfășurată în România genera venituri pentru VGL doar într-un mod indirect, beneficiarii direcți ai acestei activități fiind Austrex și GEP, în măsura în care aceste două societăți facturau către VGL operațiuni pentru realizarea cărora era folosită macaraua.
- 11 VGL a formulat recurs împotriva hotărârii tribunalului menționat la Curtea de Apel Cluj (România), care este instanța de trimitere.
- 12 Această din urmă instanță ridică, pe de o parte, problema compatibilității cu dispozițiile titlului X din Directiva 2006/112, referitor la deduceri, a unei practici naționale care constă în refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA-ului unei persoane impozabile atunci când un bun achiziționat de aceasta este pus la dispoziția unui subcontractant, cu titlu gratuit, pentru ca acesta din urmă să realizeze lucrări în beneficiul persoanei impozabile respective, pentru motivul că bunul este considerat ca fiind achiziționat în scopul operațiunilor taxabile nu ale persoanei impozabile respective, ci ale acestui subcontractant. Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă împrejurarea că reclamanta din litigiul principal nu a ținut o evidență contabilă distinctă pentru sediul său permanent din România are o incidență în această privință.
- 13 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Prevederile [Directivei 2006/112] referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului se opun unei practici naționale potrivit căreia, în situația în care o societate achiziționează un bun, pe care mai apoi îl pune la dispoziția unui subcontractant, cu titlu gratuit, pentru realizarea unor lucrări în beneficiul celei dintâi societăți, se refuză acestei societăți dreptul de deducere a TVA-ului aferent bunului achiziționat, întrucât se consideră că achiziția nu este în

folosul operațiunilor sale taxabile, ci în folosul operațiunilor taxabile ale subcontractantului?

- 2) Prevederile [Directivei 2006/112] referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului se opun unei practici naționale potrivit căreia dreptul de deducere este refuzat [unei persoane impozabile] deoarece aceasta nu a ținut o evidență contabilă distinctă pentru sediul permanent din România, iar din acest motiv organele fiscale nu pot verifica costurile cu manopera aplicată pieselor turnate al căror proprietar este [această persoană impozabilă] și nici întreaga activitate de procesare care se desfășoară pe teritoriul României?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 14 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale în temeiul căreia, atunci când o persoană impozabilă achiziționează un bun pe care îl pune ulterior, cu titlu gratuit, la dispoziția unui subcontractant pentru ca acesta să realizeze lucrări în beneficiul persoanei impozabile respective, acestea din urmă să se refuză deducerea TVA-ului aferent achiziționării bunului respectiv pentru motivul că se consideră că acel bun a fost achiziționat în scopul operațiunilor taxabile ale subcontractantului, iar nu în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.
- 15 Articolul 168 litera (a) din această directivă prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a-l plăti, TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau care urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.
- 16 În această privință, trebuie amintit că dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 17 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice.

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

Sistemul comun al TVA-ului garantează în acest mod neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 26 și jurisprudența citată).

- 18 Din articolul 168 din Directiva 2006/112 rezultă că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul achiziționării unui bun și utilizează bunul în scopul operațiunilor sale taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 18 și jurisprudența citată).
- 19 Mai precis, din acest articol 168 reiese că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie îndeplinite două condiții. În primul rând, persoana interesată trebuie să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive. În al doilea rând, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri trebuie să fie livrate sau aceste servicii trebuie să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 20 În ceea ce privește prima parte a acestei a doua condiții, singura în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că, pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile, este necesar, în principiu, să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achiziției de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca cheltuielile efectuate pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau drept de deducere (Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 21 Un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile bunurilor sau ale serviciilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 și jurisprudența

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

citată, precum și Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 30 și jurisprudența citată).

- 22 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe de către administrațiile fiscale și instanțele naționale, este obligația acestora să țină seama de toate împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Existența unei asemenea legături trebuie astfel să fie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al operațiunii în cauză (Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 23 Prin urmare, pentru a răspunde la întrebarea dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, VGL are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea macaralei pe care a pus-o gratuit la dispoziția cocontractantului său, Austrex, și a subcontractantului acestuia, GEP, trebuie să se stabilească dacă există o legătură directă și imediată între, pe de o parte, achiziționarea acestui bun și, pe de altă parte, una sau mai multe operațiuni taxabile efectuate în aval de VGL sau, în caz contrar, ansamblul activității economice a acestei din urmă societăți.
- 24 Din împrejurările din litigiul principal descrise în decizia de trimitere rezultă că, fără macaraua achiziționată de VGL, procesarea pieselor turnate, a căror greutate este mai mare de 10 tone, nu ar fi fost posibilă, astfel încât achiziționarea acesteia era indispensabilă pentru realizarea acestei procesări și că, în consecință, în lipsa unei asemenea achiziții, VGL nu și-ar fi putut exercita activitatea economică constând în vânzarea pieselor turnate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 33).
- 25 Împrejurarea că Austrex și subcontractantul său GEP obțin un beneficiu direct din macaraua în discuție, ca urmare a punerii sale la dispoziție cu titlu gratuit, nu poate conduce la a i se refuza VGL dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării acesteia dacă s-a stabilit existența unei legături directe și imediate între această achiziție și fie una sau mai multe operațiuni taxabile efectuate în aval de VGL, fie ansamblul activității economice a acesteia, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 34, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctele 35 și 40).

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

- 26 Din cele ce precedă rezultă că, în conformitate cu jurisprudența menționată la punctele 20 și 21 din prezenta hotărâre, pentru a constata existența unui drept de deducere în speță este important ca cheltuielile efectuate în amonte pentru achiziționarea macaralei să fie un element constitutiv al prețului uneia sau mai multor operațiuni taxabile efectuate în aval de VGL sau, în caz contrar, în calitate de cheltuieli care fac parte din costurile generale ale acesteia, un element constitutiv al prețului bunurilor și serviciilor pe care ea le furnizează în cadrul activității sale economice. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica aceste elemente de fapt.
- 27 În acest context, trebuie să se precizeze că eventuala influență a faptului că costurile de achiziție a macaralei au fost repercutate de VGL asupra prețului facturat de GEP pentru procesarea produselor VGL nu este relevantă, din moment ce împrejurarea că GEP a beneficiat gratuit de macara nu poate justifica, în sine, ca deducerea TVA-ului aferent acestor costuri să fie refuzată VGL, astfel cum s-a arătat la punctul 25 din prezenta hotărâre.
- 28 Cu toate acestea, trebuie să se adauge că revine instanței de trimitere sarcina de a examina dacă punerea la dispoziție a macaralei s-a limitat la ceea ce era necesar pentru a asigura procesarea pieselor turnate pentru VGL sau dacă a depășit ceea ce era necesar în acest scop (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 37).
- 29 Astfel, conform jurisprudenței Curții, dacă punerea la dispoziție a macaralei s-a limitat la ceea ce era necesar în acest scop, dreptul de deducere ar trebui recunoscut pentru toate cheltuielile generate de achiziționarea acesteia. În schimb, dacă această punere la dispoziție a depășit ceea ce era necesar pentru a asigura procesarea pieselor turnate, legătura directă și imediată între achiziționarea macaralei, pe de o parte, și operațiunile taxabile efectuate în aval sau, în caz contrar, activitatea economică a VGL, pe de altă parte, este parțial întreruptă, așa încât dreptul de deducere nu trebuie să fie recunoscut decât pentru TVA-ul achitat în amonte care a fost aplicat părții din cheltuielile efectuate pentru achiziționarea macaralei în cauză, ce a fost în mod obiectiv necesară pentru a permite VGL să își realizeze operațiunile taxabile sau să își desfășoare activitatea economică (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctele 38 și 39, precum și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, punctul 38).
- 30 Având în vedere motivele care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în

sensul că se opune unei practici naționale în temeiul căreia, atunci când o persoană impozabilă a achiziționat un bun pe care îl pune ulterior, cu titlu gratuit, la dispoziția unui subcontractant pentru ca acesta să efectueze lucrări în beneficiul persoanei impozabile respective, acestea din urmă i se refuză deducerea TVA-ului aferent achiziționării bunului respectiv, în măsura în care punerea la dispoziție nu depășește ceea ce este necesar pentru a permite persoanei impozabile să efectueze una sau mai multe operațiuni taxabile în aval sau, în caz contrar, să își desfășoare activitatea economică, iar costul de achiziție a acelui bun face parte din elementele constitutive ale prețului fie al operațiunilor efectuate de aceeași persoană impozabilă, fie al bunurilor sau al serviciilor pe care ea le furnizează în cadrul activității sale economice.

Cu privire la a doua întrebare

- 31 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici naționale în temeiul căreia deducerea TVA-ului achitat în amonte este refuzată unei persoane impozabile deoarece aceasta nu a ținut o contabilitate distinctă pentru sediul său comercial fix din statul membru în care este efectuată inspecția fiscală, iar din acest motiv autoritățile fiscale nu pot să verifice anumite elemente de fapt.
- 32 Astfel cum s-a arătat deja în esență la punctele 16 și 17 din prezenta hotărâre, în principiu, dreptul de deducere prevăzut în titlul X din această directivă, care urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, cu condiția ca acestea să fie supuse ele însele TVA-ului, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte.
- 33 Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 34 Din cele ce precedă rezultă că, atunci când administrația fiscală dintr-un stat membru dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, ea 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 (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 59, precum 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

- 35 Situația poate fi însă 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 din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 36 În această privință, trebuie să se precizeze că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, așa cum sunt prevăzute în capitolul 1 din titlul X din Directiva 2006/112, denumit „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, în timp ce cerințele de formă ale dreptului menționat reglementează 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 (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 37 Astfel, în scopul aplicării TVA-ului și al verificării sale de către administrația fiscală, titlul XI din această directivă enumeră anumite obligații care revin printre altele persoanelor impozabile obligate la plata acestei taxe, în special ținerea unei contabilități adecvate, impusă la articolul 242 din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 48).
- 38 Rezultă că o persoană impozabilă nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi ținut o contabilitate suficient de detaliată dacă autoritatea fiscală este în măsură să își efectueze controlul și să verifice dacă cerințele de fond sunt îndeplinite. În speță, deși persoana impozabilă nu ține o contabilitate distinctă pentru sediul său comercial fix din România, autoritatea fiscală nu poate refuza posibilitatea acesteia de a-și exercita dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte în cazul în care această autoritate este în măsură să efectueze orice verificare necesară pentru a stabili existența și întinderea acestui drept, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.
- 39 În plus, Curtea a statuat că faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor sale contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod clar ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să aplice, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea unei încălcări a cerințelor de formă legate de dreptul de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 40 Având în vedere motivele care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în

sensul că se opune unei practici naționale în temeiul căreia deducerea TVA-ului achitat în amonte este refuzată unei persoane impozabile deoarece aceasta nu a ținut o contabilitate distinctă pentru sediul său comercial fix din statul membru în care se efectuează inspecția fiscală atunci când autoritățile fiscale sunt în măsură să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 41 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 noua) declară:

1) Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei practici naționale în temeiul căreia, atunci când o persoană impozabilă a achiziționat un bun pe care îl pune ulterior, cu titlu gratuit, la dispoziția unui subcontractant pentru ca acesta să efectueze lucrări în beneficiul persoanei impozabile respective, acesteia din urmă i se refuză deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării bunului respectiv, în măsura în care punerea la dispoziție nu depășește ceea ce este necesar pentru a permite persoanei impozabile să efectueze una sau mai multe operațiuni taxabile în aval sau, în caz contrar, să își desfășoare activitatea economică, iar costul de achiziție a acelui bun face parte din elementele constitutive ale prețului fie al operațiunilor efectuate de aceeași persoană impozabilă, fie al bunurilor sau al serviciilor pe care ea le furnizează în cadrul activității sale economice.

2) Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei practici naționale în temeiul căreia deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte este refuzată unei persoane impozabile deoarece aceasta nu a ținut o contabilitate distinctă pentru

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

**sediul său comercial fix din statul membru în care se efectuează
inspecția fiscală atunci când autoritățile fiscale sunt în măsură să
verifice dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de
deducere.**