

# Repere jurisprudențiale privind regimul deducerii TVA

## Case-law benchmarks regarding the VAT deduction regime

Judecător **Lucian Ioan GHERMAN\***  
Curtea de Apel Alba Iulia  
Secția de contencios administrativ și fiscal

### Abstract

*In this paper the author presents decisions of the Court of Justice of the European Union and final decisions of the Alba Iulia Court of Appeal - Administrative and Fiscal Litigation Section, through which the principles resulting from the case-law of the European Union Court regarding the right of deduction in the VAT field were applied in concrete terms on the following aspects of practical interest: (i) determination of the taxable person - holder of the right of deduction in the case of the sale of apartments in the real estate complex built by an association without legal personality; (ii) the VAT adjustment for which the right of deduction was exercised, in case of ex officio cancellation of the VAT code; (iii) the adjustment/regularization of VAT for which the right of deduction was exercised in case these goods are scrapped, later sold as waste, respectively destroyed or eliminated; (iv) the same issue related to the adjustment/regularization of VAT for which the right of deduction was exercised in case these goods are destroyed.*

**Keywords:** *Construction of a building complex by an association without legal personality, determination of the taxable person liable for the tax, right to deduct the input VAT, ex officio cancellation of the registration of a taxable person for VAT purposes, adjustment of the deduction initially made.*

### Rezumat

*În cuprinsul prezentei lucrări, autorul prezintă atât soluții mai recente ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, cât și hotărâri definitive ale Curții de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal prin care au fost aplicate în concret principiile rezultate din jurisprudența instanței unionale referitoare la dreptul de deducere în materia TVA cu privire la următoarele aspecte de interes practic: (i) determinarea persoanei impozabile – titulară a dreptului de deducere în cazul vânzării apartamentelor din complexul imobiliar construit de o asociație fără personalitate juridică; (ii) ajustarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere, în cazul anulării din oficiu a codului de TVA; (iii) ajustarea/regularizarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere în cazul în care aceste bunuri sunt casate, vândute ulterior ca deșeuri, respectiv distruse sau eliminate; (iv) aceeași problemă legată de ajustarea/regularizarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere în cazul în care aceste bunuri sunt distruse.*

**Cuvinte-cheie:** *construirea unui complex imobiliar de către o asociație fără personalitate juridică, determinarea persoanei impozabile obligate la plata taxei, dreptul de deducere a TVA, anulare din oficiu a înregistrării unei persoane impozabile în scopuri de TVA, ajustare a deducerii efectuate inițial.*

### Prezentare generală

---

\* lucian.gherman@just.ro

Parte integrantă a mecanismului TVA, dreptul persoanelor impozabile de deducere a taxei a fost consacrat ca principiu fundamental al sistemului de TVA în jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene și recunoscut ca atare în jurisprudența instanțelor naționale iar mai târziu, în mod explicit, inclusiv prin legislația fiscală națională aplicabilă începând cu 01.01.2016<sup>1</sup>.

În calitatea sa de unică autoritate competentă să interpreteze textele tratatelor și a celorlalte acte emise de autoritățile și instituțiile Uniunii Europene<sup>2</sup>, incluzând aici și directivele emise în materia TVA, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a definit, prin hotărârile preliminare pronunțate la solicitarea instanțelor naționale, conținutul și limitele dreptului de deducere, condițiile de fond și de formă pentru exercitarea acestuia, respectiv obligațiile ce revin atât persoanei impozabile, cât și organului fiscal cu ocazia exercitării respectiv recunoașterii acestui drept sau condițiile de ajustare a acestuia. Aceste hotărâri, care se bucură de autoritatea de lucru interpretat, sunt obligatorii atât pentru instanțele statelor membre<sup>3</sup>, cât și pentru toate celelalte autorități ale statelor membre<sup>4</sup> devenind veritabile repere în soluționarea litigiilor.

Însăși Curtea a arătat, în cuprinsul hotărârilor sale, modalitatea în care funcționează *mecanismul de cooperare* între ea și instanțele naționale.

Astfel, în cadrul procedurii prevăzute la art. 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, instanța națională este singura competentă să constate și să *aprecieze situația de fapt din litigiul principal*. Curtea *nu* este competentă să *aplice normele de drept la o situație determinată*, întrucât art. 267 TFUE abilitază Curtea numai să se pronunțe cu privire la interpretarea tratatelor și a actelor adoptate de instituțiile Uniunii (ex. Hotărârea din 16 iunie 2022, *DuoDecad*, C-596/20, EU:C:2022:474, pct. 37 și jurisprudența citată).

Cel mult, Curtea poate, în cadrul procedurii prevăzute la art. 267 TFUE și într-un spirit de cooperare cu instanțele naționale, să furnizeze instanței de trimitere *indicațiile pe care le consideră necesare* (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2008, *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, pct. 30, și Hotărârea din 10 februarie 2022, *HR Rail*, C-485/20, EU:C:2022:85, pct. 46).

De altfel, în cuprinsul hotărârilor sale, Curtea prezintă inițial *principiile generale* aplicabile instituției supuse interpretării sale după care abordează *detaliile specifice* speței, indicând modalitatea de aplicare în concret a acestora.

Prin valoarea lor intrinsecă, atât principiile generale, cât și detaliile specifice au caracter de repere jurisprudențiale, fiind deosebit de utile în soluționarea problemelor de ordin fiscal atât în faza precontencioasă, cât și în cea de conflict juridic dedus judecătii.

Pornind de la această concluzie, am ales ca în cuprinsul prezentei lucrări să prezint atât soluții mai recente ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, cât și hotărâri definitive ale Curții de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal prin care au fost aplicate în concret principiile rezultate din jurisprudența instanței unionale cu privire la următoarele aspecte de interes practic:

**1) Determinarea persoanei impozabile – titulară a dreptului de deducere în cazul vânzării apartamentelor din complexul imobiliar construit de o asociație fără personalitate juridică – Hotărârea din 16 februarie 2023** pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza **C- 519/21** (ECLI:EU:C:2023:106), în procedura **ASA împotriva DGRFP Cluj**

---

<sup>1</sup> Pct. 67 alin. (1) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. 1/2016.

*Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA (...).*

<sup>2</sup> Potrivit art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene – TFUE (fost art. 234 TCE).

<sup>3</sup> A se vedea Hotărârea CJUE din 28 martie 1995 (ECLI:EU:C:1995:85) pronunțată în cauza C-346/93, *Kleinwort Benson, Ltd.* para. 24 –

<https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99179&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2271512>

<sup>4</sup> A se vedea Hotărârea CJUE din 7 ianuarie 2004 (ECLI:EU:C:2004:12) pronunțată în cauza C-201/02, *Delena Wells*, para. 64 și 65 –

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48824&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2270688>.

**II) Ajustarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere**

Relevantă sub acest aspect sunt **Ordonanța** din **02.05.2022** (ECLI:EU:C:2022:344) pronunțată de CJUE în cauza **C-627/21, H.S.**, precum și **Decizia nr. 496/2022** pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal în dosar 1735/85/2019 (ECLI:RO:CAALB:2022:059.000496) prin care a fost soluționat dosarul în care a fost efectuată trimiterea preliminară prin care sunt analizate ajustarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere, în cazul anulării din oficiu a codului de TVA, respectiv cerințe probatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA achitat pentru achiziții de materiale pentru finisări în cazul vânzării apartamentelor din complexul imobiliar construit de o persoană impozabilă.

**III) Ajustarea/regularizarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere în cazul în care aceste bunuri sunt casate, vândute ulterior ca deșeuri, respectiv distruse sau eliminate**

Relevantă sub acest aspect este **Hotărârea din 4 mai 2023** pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-127/22 (ECLI:EU:C:2023:381), „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD împotriva Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia.

**IV) Aceeași problemă legată de ajustarea/regularizarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere în cazul în care aceste bunuri sunt distruse** a fost tratată prin **Decizia nr. 368/2023** (ECLI:RO:CAALB:2023:059.000368) pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal în **dosar nr. 3355/97/2020**.

\* \* \*

**I) Determinarea persoanei impozabile – titulară a dreptului de deducere în cazul vânzării apartamentelor din complexul imobiliar construit de o asociație fără personalitate juridică – Hotărârea din 16 februarie 2023** pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza **C-519/21** (ECLI:EU:C:2023:106), în procedura **ASA împotriva DGRFP Cluj**

**Starea de fapt fiscală**

Surorile ASA și PP erau coproprietare ale unui teren în România.

La sfârșitul anului 2006, ele au încheiat un contract de asociere fără personalitate juridică cu BP și cu MB, alte două persoane fizice, în vederea construirii unui complex imobiliar compus din opt imobile rezidențiale cu 56 de apartamente, destinate vânzării către terți.

Contractul de asociere prevedea în special că BP și MB vor suporta împreună cheltuielile aferente construirii complexului imobiliar, iar în ceea ce privește beneficiile, ASA și PP vor beneficia de o cotă de 16,67 % fiecare, iar BP și MB, de 33 % fiecare.

În plus, potrivit contractului de asociere menționat, proiectarea, obținerea autorizațiilor de construire și a tuturor documentațiilor administrative necesare, îndeplinirea tuturor formalităților și a demersurilor necesare pentru înscrierea în cartea funciară a imobilelor și a apartamentelor, precum și vânzarea apartamentelor care urmau a fi construite făceau obiectul unor obligații comune.

În sfârșit, atât MB, cât și BP au beneficiat de un mandat din partea lui ASA și a lui PP pentru ca în numele și pe seama lor să transmită dreptul de proprietate pe care îl aveau asupra tuturor apartamentelor care urmau a fi construite.

După ce au fost construite, cele 56 de apartamente au fost înscrise în cartea funciară, în care figurau, în calitate de proprietare, respectiv de coproprietare ale apartamentelor menționate, fie ASA, fie PP, fie ASA și PP în cotă de ½ fiecare.

În perioada cuprinsă între 13 mai 2008 și 28 noiembrie 2008, au fost vândute 53 dintre aceste apartamente, dintre care 13 apartamente doar de către ASA, 14 apartamente doar de către PP și 26 de apartamente în coproprietate de către ASA și PP (dintre care 3 le-au fost vândute lui BP și MB).

În contractele de vânzare încheiate, doar ASA și PP figurau în calitate de proprietare ale bunurilor și nu se făcea nicio mențiune cu privire la BP și la MB. În plus, contractele respective nu cuprindeau nicio referire la TVA și nici la contractul de asociere încheiat.

În urma unei inspecții fiscale, autoritatea fiscală a emis, la 26 octombrie 2011, o decizie de impunere față de ASA, prin care a stabilit în sarcina acesteia plata sumei de 537.287 de lei (RON) (aproximativ 109.000 de euro) cu titlu de TVA și de 482.269 de lei (RON) (aproximativ 9.000 de euro) cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere.

Autoritatea fiscală a considerat că ASA a desfășurat în cursul anului 2008, singură sau împreună cu PP, o activitate economică în scopul obținerii de venituri, că, în special, vânzările încheiate în cadrul acestei activități reprezentau operațiuni supuse TVA și că, în consecință, ea intra în categoria persoanelor impozabile, în conformitate cu dreptul național. În plus, întrucât suma încasată de ASA și de PP în cursul vânzărilor în discuție a depășit plafonul de scutire de TVA prevăzut la art. 152 alin. (1) C. fisc., ASA și PP ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA la 1 iulie 2008. Autoritatea fiscală a concluzionat astfel că ASA era obligată la plata TVA aplicabil vânzărilor menționate după această dată.

Pentru a ajunge la aceste concluzii, autoritatea fiscală s-a întemeiat pe contractul de asociere, acesta nefiind înregistrat în mod formal și nefiindu-i prezentat decât la începutul inspecției fiscale.

Contestația formulată de ASA împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă de autoritatea fiscală în anul 2012.

ASA a sesizat în primă instanță Curtea de Apel Cluj (România), instanța de trimitere, cu o acțiune având ca obiect, cu titlu principal, anularea deciziei de respingere a contestației și a deciziei de impunere.

\*

**A) Problema juridică** – dacă, din punctul de vedere al TVA, *diferitele operațiuni aferente construirii unui complex imobiliar*, precum și vânzării apartamentelor construite, efectuate pe baza unui contract de asociere, trebuie să fie tratate ca **operațiuni distincte impozabile** separat sau ca **operațiuni unice alcătuite din mai multe elemente**.

### **Principii generale**

Atunci când o operațiune este constituită dintr-un *fascicul de elemente și de acte*, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care ea se desfășoară pentru a determina dacă această operațiune dă naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte sau la o prestație unică (Hotărârea din 4 septembrie 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, pct. 35 și jurisprudența citată).

Curtea a decis de asemenea că, pe de o parte, din art. 1 alin. (2) al doilea paragraf din Directiva TVA rezultă că *fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca distinctă și independentă* și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o *singură prestație* pe plan economic *nu trebuie să fie descompusă în mod artificial* pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA (Hotărârea din 4 septembrie 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, pct. 36 și jurisprudența citată).

Prin urmare, în anumite împrejurări, *mai multe prestații distincte în mod formal*, care ar putea fi furnizate separat și dau naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate *o operațiune unică dacă nu sunt independente* (Hotărârea din 4 septembrie 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, pct. 37 și jurisprudența citată).

**O prestație** trebuie considerată **unică** atunci când *două sau mai multe elemente sau acte* furnizate de persoana impozabilă sunt *atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă*, a cărei *descompunere ar avea un caracter artificial*. Situația este aceeași atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie considerată ca fiind **accesorie** unei prestații principale atunci când ea constituie pentru clientelă nu un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 4 septembrie 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, pct. 38 și jurisprudența citată).

Cu toate acestea, nu există o regulă absolută în ceea ce privește *determinarea întinderii unei prestații* din punctul de vedere al TVA și, în consecință, pentru a determina întinderea unei prestații, trebuie să se

ia în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea în discuție (Hotărârea din 4 septembrie 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, pct. 39 și jurisprudența citată).

În cadrul cooperării instituite în temeiul art. 267 TFUE, pentru a stabili dacă o operațiune comercială constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică în scopuri de TVA, revine instanței naționale sarcina de a identifica elementele caracteristice ale operațiunii în cauză, ținând seama de obiectivul economic al acestei operațiuni și de interesul destinatarilor săi, și efectuând totodată toate aprecierile de fapt definitive în această privință [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, pct. 32 și 33, precum și jurisprudența citată].

### Detalii specifice

În speță, ASA și PP au contribuit la operațiunea menționată cu un teren pe care îl dețineau în cote de ½ fiecare, în timp ce BP și MP au furnizat materiale de construcție și au suportat, tot în cote de ½ fiecare, cheltuielile aferente construirii complexului menționat, inclusiv cheltuielile pentru obținerea documentelor administrative necesare. În consecință, BP și MB dispuneau de facturi emise pe numele lor pentru bunurile și serviciile achiziționate pentru construirea complexului în discuție în litigiul principal.

În conformitate cu contractul de asociere, vânzarea bunurilor imobile construite făcea parte din obligațiile comune ale părților contractante. Or, după cum reiese de asemenea din dosarul de care dispune Curtea, pe de o parte, potrivit contractelor de vânzare încheiate la notar, proprietarii bunurilor imobile în discuție în litigiul principal erau ASA și PP, fără ca în contracte să se facă vreo mențiune cu privire la BP și la MB ori la contractul de asociere. Pe de altă parte, BP și MB au acționat pe baza unui mandat care le permitea ca, în numele și pe seama lui ASA și al lui PP, să transmită dreptul de proprietate pe care ASA și PP îl aveau asupra apartamentelor în discuție unor persoane alese de aceștia și la prețul convenit cu cumpărătorul.

În măsura în care operațiunile aferente, pe de o parte, *construirii complexului imobiliar* în discuție în litigiul principal, precum și, pe de altă parte, *vânzării bunurilor imobile* par să aibă un caracter distinct, fiecare dintre acestea prezentând o caracteristică economică proprie care nu poate fi considerată ca fiind principală sau accesorie celeilalte, este necesar ca acestea să fie considerate **operațiuni distincte**, impozabile separat, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere în raport cu împrejurările de fapt din litigiul principal.

\*

**B) Problema juridică** – dacă **art. 9 și 11 din Directiva TVA** trebuie interpretate în sensul că *părțile la un contract de asociere fără personalitate juridică ce nu a fost înregistrat la autoritatea fiscală competentă înainte de începerea activității economice în cauză trebuie considerate „persoane impozabile”* alături de persoana impozabilă obligată să achite taxa pe operațiunea impozabilă.

### Principii generale

În ceea ce privește, în primul rând, **art. 9 alin. (1)** din directiva menționată, trebuie amintit că această dispoziție definește noțiunea de „**persoană impozabilă**” ca fiind „*orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective*”.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii utilizați la art. 9 din Directiva TVA, în special formularea „*orice persoană*”, dau noțiunii de „persoană impozabilă” o *definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice*, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entități lipsite de personalitate juridică, dar care, *în mod obiectiv*, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție, trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA [Hotărârea din 16 septembrie 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună)*, C-312/19, EU:C:2020:711, pct. 39 și jurisprudența citată].

Pentru a stabili cine trebuie considerat, în împrejurări precum cele în discuție în cauza principală, ca fiind „persoană impozabilă” în scopuri de TVA pentru livrările în discuție, este necesar să se verifice *cine*

a exercitat în mod independent activitatea economică vizată. Astfel, criteriul de independență privește problema *legăturii* operațiunii în cauză cu o persoană sau cu o entitate concretă, garantând totodată, în plus, că dobânditorul își poate exercita eventualul drept de deducere în mod sigur din punct de vedere juridic [Hotărârea din 16 septembrie 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună)*, C-312/19, EU:C:2020:711, pct. 40].

În acest scop, trebuie să se controleze dacă persoana în cauză desfășoară o activitate economică în numele și pe seama sa și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități [Hotărârea din 16 septembrie 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună)*, C-312/19, EU:C:2020:711, pct. 41 și jurisprudența citată].

În speță, revine în cele din urmă instanței naționale, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a stabili, în lumina considerațiilor prezentate, dacă trebuie să se considere că *BP și MP desfășoară „în mod independent” o activitate economică* în raport cu contractul de asociere în discuție în litigiul principal.

### Detalii specifice

Cu toate acestea, Curtea, chemată să furnizeze instanței de trimitere răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, întemeiate pe dosarul cauzei principale în discuție, precum și pe observațiile scrise care i-au fost prezentate, de natură să îi permită acestuia din urmă să se pronunțe în litigiul concret cu care este sesizată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 decembrie 2020, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, pct. 31).

În ceea ce privește **operațiunea impozabilă** în discuție în litigiul principal, și anume *livrarea bunurilor imobile*, este adevărat că *vânzarea apartamentelor* construite făcea parte, potrivit contractului de asociere, din *obligatiile comune* ale părților contractante.

Totuși, pe de o parte, contractele de vânzare încheiate la notar stipulau că beneficiul din vânzare urma să intre în *patrimoniul lui ASA și al lui PP*, în calitate de proprietare ale bunurilor imobile în discuție în litigiul principal, fără să se facă nicio mențiune în aceste contracte cu privire la BP și la MB ori cu privire la contractul de asociere.

Pe de altă parte, deși BP și MB acționau pe baza unui mandat care le permitea ca, în numele și pe seama lui ASA și al lui PP, să transmită dreptul de proprietate pe care acestea îl aveau asupra apartamentelor unor persoane alese de aceștia și la prețul convenit cu cumpărătorul, nu este mai puțin adevărat că efectele juridice ale contractelor de vânzare încheiate de unul dintre mandatarii cu un terț le priveau numai pe ASA și pe PP, întrucât livrarea bunurilor imobile se efectua doar în temeiul contractelor de vânzare, iar nu pe baza promisiunilor de vânzare încheiate de MB în nume propriu, în calitate de mandatar al lui ASA și al lui PP.

De aici rezultă că **nu** se poate considera, în ceea ce privește *livrarea bunurilor imobile*, că *BP și MB au desfășurat în mod independent o activitate economică*, în conformitate cu art. 9 alin. (1) din Directiva TVA, astfel încât ei **nu au calitatea** de „*persoană impozabilă*”, în sensul acestei dispoziții.

În al doilea rând, trebuie să se verifice dacă părțile la un contract de asociere precum cel în discuție în litigiul principal trebuie considerate ca fiind o **persoană impozabilă unică**, în sensul art. 11 din Directiva TVA.

### Principii generale

În această privință, art. 11 din Directiva TVA prevede la primul paragraf că *fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul său care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale* și precizează la al doilea paragraf că *un stat membru care își exercită această opțiune poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea acestei dispoziții*.

Prin această dispoziție, legiuitorul Uniunii a urmărit să permită statelor membre să **nu asocieze în mod sistematic** calitatea de *persoană impozabilă* cu noțiunea de „*independență*” pur juridică, fie în interesul simplificării administrative, fie pentru a evita anumite abuzuri precum, de exemplu, divizarea

unei întreprinderi între mai multe persoane impozabile în scopul de a beneficia de un regim special (Hotărârea din 15 aprilie 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, pct. 35 și jurisprudența citată).

*Asimilarea cu o persoană impozabilă unică* în temeiul art. 11 primul paragraf din Directiva TVA *excluce ca persoanele subordonate* să continue să depună separat declarații privind TVA și să fie identificate în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile menționate (Hotărârea din 15 aprilie 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, pct. 36 și jurisprudența citată).

### Detalii specifice

În speță, guvernul român susține că legiuitorul național nu a exercitat opțiunea prevăzută pentru statele membre la art. 11 din Directiva TVA, astfel încât această dispoziție nu se aplică în litigiul principal. La rândul său, Comisia afirmă că, în temeiul dreptului român, până la data de 1 ianuarie 2009, posibilitatea de a forma un grup precum cel prevăzut la această dispoziție era deschisă doar marilor contribuabili, cu excluderea, așadar, a persoanelor fizice precum părțile la contractul de asociere în discuție în litigiul principal.

Trebuie amintit în această privință că, întrucât *Curtea nu este competentă să interpreteze dreptul național*, este de competența exclusivă a instanței de trimitere să stabilească dacă din modul de redactare a art. 125<sup>1</sup> alin. (18) și a art. 127 alin. (8) C. fisc., precum și a Hotărârii Guvernului nr. 44/2004, rezultă că legiuitorul român a exercitat respectiva opțiune și dacă, la data faptelor din litigiul principal, aceasta putea fi aplicabilă părților la contractul de asociere în cauză.

Presupunând că aceasta ar fi fost situația, *pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, Curtea trebuie să îi furnizeze elemente care să îi permită să aprecieze compatibilitatea legislației naționale în discuție în litigiul principal cu principiile proporționalității și neutralității fiscale.*

Astfel, reiese din *jurisprudența Curții* că, în cadrul marjei lor de apreciere, statele membre pot supune aplicarea regimului prevăzut la art. 11 din Directiva TVA anumitor restricții, cu condiția ca ele să se încadreze în obiectivele acestei directive, care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, și ca dreptul Uniunii și principiile sale generale, în special principiile proporționalității și neutralității fiscale, să fie respectate (Hotărârea din 15 aprilie 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, pct. 57 și jurisprudența citată).

Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă *cerința unei declarații prealabile de înregistrare depuse de către membrii grupului fiscal* la autoritatea fiscală competentă, care figurează la pct. 4 alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, constituie o *măsură necesară și adecvată* obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 aprilie 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, pct. 58 și jurisprudența citată).

În ceea ce privește *principiul proporționalității*, trebuie constatat că o reglementare națională care impune înregistrarea membrilor grupului fiscal la autoritatea fiscală competentă înainte de desfășurarea operațiunilor impozabile *nu pare să depășească ceea ce este necesar* pentru atingerea obiectivului art. 11 din Directiva TVA, care vizează prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, *în măsura în care* permite administrației fiscale să identifice persoana impozabilă înainte de desfășurarea operațiunilor menționate, facilitând astfel controlul fiscal.

În ceea ce privește *principiul neutralității fiscale*, care reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament, acesta se opune în special posibilității ca operatori economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați în mod diferit în materie de colectare a TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, pct. 48 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, pct. 65 și jurisprudența citată).

În speță, declararea prealabilă a grupului fiscal în cauză la autoritatea fiscală competentă, impusă de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, pare să vizeze ținerea de către această autoritate a unui registru al persoanelor care trebuie să plătească impozitul pe venit sau pe profit, astfel încât această cerință *nu poate fi interpretată ca fiind contrară principiului neutralității fiscale*.

De aici rezultă că, chiar dacă dispozițiile dreptului național menționate la pct. 83 din prezenta hotărâre ar constitui transpunerea art. 11 din Directiva TVA și chiar dacă aceste dispoziții ar fi fost aplicabile părților la contractul de asociere în discuție în litigiul principal, acest art. 11 *nu s-ar opune* ca o astfel de asociere, fără personalitate juridică și care nu a fost înregistrată la autoritatea fiscală înainte de operațiunile în cauză, *să nu poată beneficia de dispozițiile menționate*.

**Concluzia** – art. 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că părțile la un contract de asociere fără personalitate juridică ce nu a fost înregistrat la autoritatea fiscală competentă înainte de începerea activității economice în cauză **nu pot fi considerate** „persoane impozabile” alături de persoana impozabilă care are obligația să achite taxa pe operațiunea impozabilă.

\*

**C) Problema juridică** – dacă Directiva TVA, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că impun să se acorde unei persoane impozabile, atunci când aceasta nu dispune de o factură pe numele său, dreptul de deducere a TVA achitat în amonte de o altă parte dintr-o asociere fără personalitate juridică în scopul desfășurării activității economice a acestei asocieri.

#### **Principii generale**

În ceea ce privește *condițiile de formă* ale dreptului de deducere, din cuprinsul art. 178 lit. a) din Directiva TVA reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmită în conformitate cu articolul 226 din această directivă (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, pct. 40 și jurisprudența citată).

Or, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea TVA în amonte să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, administrația fiscală *nu poate refuza dreptul de deducere a TVA pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse de art. 226 pct. 6 și 7 din Directiva TVA, în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept* (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, pct. 41 și jurisprudența citată).

Astfel, aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității întrucât ar avea drept efect să împiedice în mod disproporționat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală aferentă operațiunilor sale (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, pct. 42 și jurisprudența citată).

Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVA sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, pct. 43 și jurisprudența citată).

Astfel, *persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective* în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA și pentru care a achitat efectiv TVA (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, pct. 44 și jurisprudența citată).

#### **Detalii specifice**

În speță, BP și MB, care erau însărcinați cu construirea complexului imobiliar în discuție în litigiul principal, *dispun de facturile* emise pe numele lor pentru bunurile și serviciile achiziționate personal în scopul acestei operațiuni de construire, în sensul art. 168 lit. a) și al art. 178 lit. (a) din Directiva TVA, în timp ce ASA, care, împreună cu PP, a contribuit la asociere cu terenul pe care a fost construit complexul



imobiliar menționat, *nu dispune decât* de facturi emise pe numele său pentru servicii de energie electrică, precum și de bonuri fiscale pe care le-a prezentat ca fiind achitate de BP.

Având în vedere jurisprudența Curții, *îi revine lui ASA obligația* de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii legate de construirea complexului imobiliar în discuție în litigiul principal de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA, și anume *livrarea bunurilor imobile*, și pentru care ea a achitat efectiv TVA, evitându-se astfel riscul unei duble deduceri a aceluiași quantum de TVA atât de către ASA, cât și de către BP și MB, contrară principiului neutralității.

**Concluzia** – *Directiva TVA, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu impun să se acorde unei persoane impozabile, atunci când aceasta nu dispune de o factură pe numele său, dreptul de deducere a TVA achitat în amonte de o altă parte a unei asocieri fără personalitate juridică în scopul desfășurării activității economice a acestei asocieri, chiar dacă persoana impozabilă este obligată la plata TVA pentru această activitate, în lipsa unor probe obiective în sensul că bunurile și serviciile în cauză din litigiul principal i-au fost efectiv furnizate în amonte de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA.*

\* \* \*

## **II) Ajustarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere**

Relevantă sub acest aspect este **Ordonanța** din **02.05.2022** (ECLI:EU:C:2022:344) pronunțată de CJUE în cauza **C-627/21, H.S.**, precum și **Decizia nr. 496/2022** pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal în dosar 1735/85/2019 (ECLI:RO:CAALB:2022:059.000496) prin care a fost soluționat dosarul în care a fost efectuată trimiterea preliminară prin care sunt analizate ajustarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere, în cazul anulării din oficiu a codului de TVA, respectiv cerințe probatorii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA achitat pentru achiziții de materiale pentru finisări în cazul vânzării apartamentelor din complexul imobiliar construit de o persoană impozabilă.

### **Starea de fapt fiscală**

Reclamantul din litigiul principal, care beneficia de regimul de impozitare prin opțiune din anul 2013, a achiziționat, fabricat, finalizat, construit sau transformat, în cursul anilor 2013 și 2014, un număr de 69 de imobile și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA achitat în amonte pentru aceste operațiuni. La 1 februarie 2017, înregistrarea sa în scopuri de TVA a fost anulată din oficiu, pentru motivul că deconturile de TVA depuse pe două trimestre calendaristice consecutive nu menționau nicio operațiune supusă TVA. Începând de la 29 ianuarie 2018, reclamantul din litigiul principal a fost reînregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

În urma unei inspecții fiscale având ca obiect perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2017 și 31 martie 2018, administrația competentă a refuzat deducerea TVA achitat în amonte de reclamantul din litigiul principal și i-a impus acestuia o ajustare a TVA dedus inițial, pentru motivul că persoana interesată a omis să efectueze ajustarea negativă corespunzătoare pentru imobilele aflate în stoc la data de 1 februarie 2017, dată la care organul fiscal anulasă din oficiu înregistrarea sa în scopuri de TVA.

\*

### **Problemele de drept și soluția instanței**

**Problema juridică** – Pretinsa încălcare a normelor de drept substanțial unional incidente, respectiv principiul neutralității fiscale în materie TVA și în special pct. 30 din preambul, art. 16, 167, 168 lit. a), 169, 174, 175, 213, 214, 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și jurisprudența CJUE (Hotărârea din cauza C-69/17 *Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL vs ANAF*), în ceea ce privește respingerea capătului de cerere vizând

nelegala stabilire a unui TVA suplimentar în cuantum de **64.498 lei**, reprezentând **ajustarea TVA dedusă inițial** aferentă unei baze de impunere de 5.374.841 lei sub aspectul că reclamantul ar fi omis să o efectueze pentru apartamentele și locurile de parcare aflate în stoc la data de 01.02.2017, dată la care organul fiscal a anulat din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA

În cauză, Curtea de Apel Alba Iulia a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

„Principiul neutralității fiscale în materie de TVA, [precum și considerentul (30)] și art. 16, 184, [186-188] și 192 din Directiva [TVA] pot fi interpretate ca fiind compatibile cu reglementările naționale privind regularizarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital [în special art. 305 alin. (4) lit. a) [C. fisc.] și] pct. 79 alin. (14) lit. b) din [Normele metodologice de aplicare a C. fisc.], prin raportare la art. 316 alin. (11) lit. e) C. fisc., și cu practica administrației fiscale care aduce atingere deductibilității inițiale a TVA achitat pentru achiziția de bunuri de capital prin obligarea contribuabilului la ajustarea negativă a TVA deductibil pentru motivul că organul fiscal a anulat din oficiu înregistrarea sa în scopuri de TVA pentru o anumită perioadă pentru nederularea de activități economice, cât timp bunurile de capital nu au făcut obiectul unor prestări de servicii sau livrări de bunuri în perioada cuprinsă între anularea din oficiu și reînregistrarea sa în scopuri de TVA?”

Prin **Ordonanța din 02.05.2022** (ECLI:EU:C:2022:344) Curtea a răspuns în sensul că **art. 16, 184, 186-188 și 192 din Directiva 2006/112/CE** a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată **trebuie interpretate** în sensul că **se opun** unei reglementări și unei practici naționale care **obligă o persoană impozabilă**, a cărei **înregistrare** în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) **a fost anulată** pentru o **perioadă determinată** din cauza neevidențierii unor operațiuni impozabile în deconturile sale de TVA depuse timp de șase luni consecutive, **să efectueze o regularizare a TVA dedus în amonte** în legătură cu achiziționarea unor bunuri de capital, **fără ca** respectiva persoană impozabilă **să fie autorizată să dovedească** faptul că **sunt îndeplinite condițiile de fond** pentru a putea beneficia de **dreptul de deducere**, pentru motivul că există o prezumție irefragabilă că persoana impozabilă a folosit aceste bunuri pentru alte scopuri decât activitățile economice.

Pentru a pronunța această soluție, Curtea a reținut următoarele:

23. (...), *principiul fundamental al neutralității TVA 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. Prin urmare, deși refuzul dreptului de deducere se poate justifica atunci când efectul încălcării cerințelor de formă constă în a împiedica probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite, un astfel de refuz nu poate fi opus atunci când administrația competentă dispune de toate datele necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite (Hotărârea din 18 noiembrie 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pct. 34 și jurisprudența citată).*

24. *Pe de altă parte, înregistrarea în scopuri de TVA prevăzută la art. 214 din Directiva TVA, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea, prevăzută la art. 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot repune în discuție în special dreptul de deducere a TVA, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (Hotărârea din 18 noiembrie 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pct. 35 și jurisprudența citată).*

25. *Curtea a statuat astfel că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi înregistrată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pct. 61, precum și jurisprudența citată).*

26. *Desigur, art. 167-169 și 179, art. 213 alin. (1), art. 214 alin. (1) și art. 273 din Directiva TVA nu se opun unei reglementări naționale care permite administrației fiscale să îi refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA atunci când se stabilește că, din cauza neîndeplinirii obligațiilor care i se reproșează acesteia din urmă, administrația fiscală nu a putut să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care dau dreptul de deducere a TVA achitat în amonte de persoana impozabilă menționată sau că aceasta din urmă a acționat în mod fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv (Hotărârea din 18 noiembrie 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pct. 37 și jurisprudența citată).*

27. Cu toate acestea, marja de apreciere recunoscută statelor membre pentru a lupta împotriva fraudei și a abuzurilor nu este nelimitată. Astfel, deși este adevărat că statele membre au un interes legitim să ia măsurile adecvate pentru a proteja interesele lor financiare și a lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale, precum și a eventualelor abuzuri și deși ele pot, așadar, la fel de legitim, să prevadă, conform art. 273 primul paragraf din Directiva TVA, măsuri apte să împiedice utilizarea abuzivă a numerelor de înregistrare, în special de către întreprinderi a căror activitate și, în consecință, a căror calitate de persoană impozabilă ar fi pur fictive, aceste măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru colectarea corectă a taxei și pentru evitarea evaziunii și nu trebuie să repună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA și, prin urmare, neutralitatea acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 martie 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, pct. 28 și 30, precum și Hotărârea din 18 noiembrie 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, pct. 41).

28. Or, Curtea a statuat deja că faptul că o administrație fiscală condiționează, întemeindu-se pe legislația națională, dreptul de deducere a TVA de respectarea unor obligații de formă, precum înregistrarea în scopuri de TVA, fără a lua în considerare cerințele de fond, și instituie o prezumție irefragabilă în sarcina persoanei impozabile care o împiedică pe aceasta din urmă să facă dovada că sunt îndeplinite cerințele respective depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, pct. 52, Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pct. 39 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 20 mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pct. 39).

### **Soluția instanței**

Aplicând în concret principiile enunțate anterior, Curtea de Apel a observat că, din perspectiva reclamantului, **au fost îndeplinite condițiile de fond** pentru a putea beneficia de **dreptul de deducere**, aspect recunoscut și de organul de inspecție fiscală prin raportul întocmit în cauză (p. 10), întrucât reclamantul a și beneficiat de dreptul de deducere pe perioada relevantă în discuție. De altfel aceasta a fost și premisa de la care s-a plecat atunci când s-a determinat suma cu care trebuia ajustat TVA dedus inițial.

Pe de altă parte, condițiile **de fond** pentru a putea beneficia de **dreptul de deducere** au subzistat și după anularea codului de TVA, întrucât reclamantul a folosit bunurile imobile pentru activități economice și nu în alte scopuri.

Astfel, așa cum rezultă din Raportul de Inspecție Fiscală, în perioada de referință, reclamantul recurent a realizat operațiuni taxabile, constând în închirierea a 6 apartamente, din care a obținut venituri, colectând și declarând TVA aferent.

Pe de altă parte, pentru apartamentele și locurile de parcare existente în stoc la data de 01.02.2017, organul de inspecție fiscală nu a reținut că reclamantul recurent le-ar fi folosit pentru *alte scopuri decât activitățile economice*, aplicarea dispozițiilor art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 C. fisc. – Legea nr. 227/2015 având la bază o interpretare a sa în strânsă legătură cu cerința formală a anulării codului de TVA. Însă din perspectiva cerințelor de fond nu au existat derogări de la regimul utilizării bunurilor exclusiv pentru activități economice.

Pornind de la aceste constatări și realizând aplicarea dispozițiilor din **Ordonanța CJUE din 02.05.2022** (ECLI:EU:C:2022:344), Curtea de Apel a reținut că instanța de fond a făcut o greșită aplicare a prevederilor legale incidente, dispozițiile art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 C. fisc. – Legea nr. 227/2015 impunându-se a fi interpretate prin prisma art. 16, 184, 186-188 și 192 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în condițiile în care, pentru perioada în care *cerința formală* a existenței codului valid de TVA **nu** a mai fost îndeplinită însă regimul bunurilor pentru care a fost dedus TVA nu a suferit modificări, *cerința de fond* a deductibilității TVA fiind *îndeplinită* în continuare, **nu se impune ajustarea** TVA dedus inițial, astfel că măsura contrară dispusă de organul fiscal apare a fi în contradicție cu normele unionale.

\* \* \*

**III) Ajustarea/regularizarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere în cazul în care aceste bunuri sunt casate, vândute ulterior ca deșeuri, respectiv distruse sau eliminate**

Relevante sub acest aspect sunt **Hotărârea din 4 mai 2023** pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza **C-127/22** (ECLI:EU:C:2023:381), „*Balgarska telekomunikatsionna kompania*” EAD împotriva *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia*, precum și **Decizia nr. 368/2023** (ECLI:RO:CAALB:2023:059.000368) pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal în **dosar nr. 3355/97/2020** prin care au fost aplicate în concret principiile din hotărârea CJUE.

#### **Cauza C-127/22 – Starea de fapt fiscală**

BTK este o societate de drept bulgar care își desfășoară activitatea în domeniul telecomunicațiilor. Aceasta este supusă la plata TVA pentru activitățile sale, care constau în special în furnizarea de servicii de telecomunicații. În scopul desfășurării activităților sale, aceasta achiziționează diverse bunuri de capital, precum și, în vederea revânzării, aparate de comunicații mobile și diverse echipamente necesare sau accesorii pentru utilizarea serviciilor pe care le furnizează. TVA plătit cu ocazia acestor achiziții face obiectul unor deduceri.

În perioada cuprinsă între luna octombrie 2014 și luna decembrie 2017, BTK a casat diferite bunuri, precum instalații, echipamente sau aparate cu privire la care considera că deveniseră improprie utilizării sau vânzării din diverse motive, în special uzura, caracterul defectuos sau chiar caracterul uzat moral sau inadecvat al acestora. Aceste casări au fost realizate cu respectarea reglementării naționale aplicabile. Ele au constat, în mod concret, în radierea din bilanțul societății a bunurilor în cauză. Apoi unele dintre aceste bunuri au fost vândute ca deșeuri unor întreprinderi terțe impozabile, iar altele au fost distruse sau eliminate.

Operațiunile de casare menționate au determinat regularizări care implică restituirea TVA dedus în amonte aferent bunurilor în cauză. Aceste regularizări au fost executate în temeiul art. 79 alin. (3) din ZDDS, în versiunea sa anterioară, între anul 2014 și anul 2016, și în temeiul art. 79 alin. (1) din ZDDS, începând cu 1 ianuarie 2017.

La 18 ianuarie 2019, BTK a introdus o cerere de rambursare a sumelor plătite în cadrul regularizărilor menționate. Cu această ocazie, ea a susținut că art. 79 alin. (1) din ZDDS și art. 79 alin. (3) din ZDDS în versiunea sa anterioară erau incompatibile cu art. 185 alin. (2) din Directiva TVA.

Această cerere de rambursare a fost respinsă printr-o decizie a inspectorului general pentru impozite din cadrul Direcției teritoriale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice „mari contribuabili și asigurători”, adoptată la 5 decembrie 2019. Această decizie a fost confirmată printr-o decizie din 18 februarie 2020 a directorului Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” din Sofia.

De asemenea, acțiunea în justiție introdusă de BTK împotriva acestei din urmă decizii la Administrativen sad Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) a fost respinsă prin hotărârea din 18 mai 2021. Această instanță a arătat că o casare a bunurilor putea să nu dea naștere unei regularizări, conform art. 80 alin. (2) din ZDDS, în măsura în care una dintre condițiile prevăzute de această dispoziție este îndeplinită, ceea ce nu era cazul.

Împotriva acestei hotărâri a fost formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), care este instanța de trimitere.

\*

**A) Problema juridică** – dacă art. 185 alin. (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de vânzarea acestui bun ca deșeu, care a fost supusă TVA, constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul acestei dispoziții.

#### **Principii generale**

*Mecanismul de regularizare* prevăzut la art. 184-186 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA pe care îl instituie această directivă (Hotărârea din 17 iulie 2014, *BCR Leasing IFN*, C-438/13, EU:C:2014:2093, pct. 32 și jurisprudența citată).

În ceea ce privește acest regim de deducere, rezultă din art. 168 din Directiva TVA că *persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, este autorizată să deducă TVA datorat sau achitat pentru bunul respectiv* (Hotărârea din 22 martie 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, pct. 36 și jurisprudența citată).

Obiectivul regimului de deducere menționat este să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun al TVA încearcă să garanteze perfecta neutralitate 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 (Hotărârea din 17 octombrie 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pct. 23 și jurisprudența citată).

În ceea ce privește *eventuala incidență asupra deducerilor a unor evenimente survenite ulterior* acestora, trebuie amintit că *utilizarea* care este dată bunurilor sau serviciilor ori care este avută în vedere pentru acestea *determină întinderea deducerii inițiale* la care are dreptul persoana impozabilă și *întinderea eventualelor regularizări* în perioadele următoare (Hotărârea din 17 septembrie 2020, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, pct. 25 și jurisprudența citată).

Astfel, regulile stabilite prin Directiva TVA în materia regularizării urmăresc să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare dreptului de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei astfel de taxe. Prin regulile menționate, această directivă are astfel ca obiectiv să mențină un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (Hotărârea din 10 octombrie 2013, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, pct. 34 și jurisprudența citată).

În sfârșit, în ceea ce privește *nașterea unei eventuale obligații de regularizare* a deducerii TVA achitat în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește regula potrivit căreia o astfel de regularizare trebuie să fie efectuată în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea acestei sume de dedus.

#### **Detalii specifice**

În speță, din decizia de trimitere rezultă că bunurile în cauză au fost în cele din urmă *vândute* de persoana impozabilă în cadrul unor *operațiuni taxabile*. Prin urmare, este necesar să se constate că este îndeplinită condiția care permite aplicarea și *menținerea dreptului de deducere* întrucât aceste bunuri au fost utilizate în cadrul unor activități economice supuse TVA. Această aplicare și această menținere sunt de altfel necesare pentru a asigura neutralitatea fiscală, care constituie obiectivul pe care îl urmărește sistemul comun al TVA prin intermediul regimului de deducere.

În această privință, este lipsit de relevanță faptul că *vânzarea de deșeuri nu face parte din activitățile economice obișnuite ale persoanei impozabile* care efectuează o asemenea vânzare sau că valoarea realizării bunurilor în cauză este redusă în raport cu valoarea lor inițială, ca urmare a faptului că sunt vândute ca deșeuri, sau că, din același motiv, natura lor inițială a fost modificată.

În măsura în care bunurile sunt utilizate în cadrul unor activități economice supuse TVA, regimul de deducere privește toate activitățile economice ale unei persoane impozabile, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora. De altfel, trebuie arătat că Curtea a avut deja în vedere, pentru a considera că nu era necesară regularizarea deducerilor, faptul că *deșeurile provenite din imobile achiziționate sub regimul de deducere a TVA și ulterior parțial demolate fuseseră revândute* în cadrul unor operațiuni impozitate în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, pct. 35).

Prin urmare, astfel de împrejurări nu sunt de natură să determine o întrerupere a relației strânse și directe dintre dreptul de deducere a TVA achitat în amonte cu ocazia achiziționării bunurilor în cauză și utilizarea acestora pentru operațiuni impozitate în aval, în sensul jurisprudenței citate la pct. 29 din prezenta hotărâre.

**Concluzia:** art. 185 alin. (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o **casare a unui bun**, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de vânzarea acestui bun ca deșeu, care a fost supusă TVA, **nu constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul acestei dispoziții.**

\*

**B) Problema juridică** – dacă art. 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o *casare a unui bun*, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, *urmată de distrugerea voluntară* a acestui bun, constituie o „*modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus*”, în sensul alin. (1) al acestui articol, și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o casare a bunului respectiv în astfel de împrejurări constituie o „*distrugere demonstrată sau confirmată în mod corespunzător*” sau o „*pierdere demonstrată sau confirmată în mod corespunzător*”, în sensul alin. (2) al articolului menționat, deși nu este vorba despre un eveniment independent de voința acestei persoane impozabile și pe care aceasta nu ar fi putut nici să îl prevadă, nici să îl împiedice.

#### **Principii generale**

În primul rând, trebuie constatat că *distrugerea* unui bun determină în mod necesar dispariția oricărei posibilități de a-l utiliza în cadrul unor operațiuni taxabile (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 octombrie 2012, *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, pct. 35).

Prin urmare, acest fapt determină o *înrerupere a relației strânse și directe dintre dreptul de deducere* a TVA achitat în amonte și *utilizarea bunului* în cauză pentru operațiuni impozitate în aval și constituie, *așadar*, o „*modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus*”, în sensul art. 185 alin. (1) din Directiva TVA. Acest lucru este de altfel confirmat de menționarea, la alin. (2) al acestui articol, a distrugerii printre posibilele excepții de la obligația de regularizare.

În al doilea rând, în ceea ce privește semnificația și sfera de aplicare a termenilor „*distrugere*” și „*pierdere*” în sensul art. 185 alin. (2) din Directiva TVA, în lipsa unei definiții, acestea trebuie stabilite conform sensului obișnuit al acestor termeni în limbajul curent, ținând seama în același timp printre altele de contextul în care sunt utilizați (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2021, *Austrian Airlines*, C-826/19, EU:C:2021:318, pct. 22 și jurisprudența citată).

În limbajul curent, termenul „*distrugere*” desemnează acțiunea de a strica profund un obiect, de a-l face să dispară prin demolare, de a-l face să nu mai existe. Termenul „*pierdere*”, atunci când se referă la un bun, vizează, la rândul său, faptul de a fi privat de un bun a cărui proprietate sau folosință o avea cineva. Rezultă de aici că *pierderea unui bun nu poate decurge dintr-o acțiune voluntară a proprietarului sau a posesorului său, în timp ce acest lucru nu este exclus în cazul distrugerii*.

În ceea ce privește contextul în care se înscriu **excepțiile** prevăzute la art. 185 alin. (2) primul paragraf din Directiva TVA și obiectivul acestora, trebuie arătat că o dispoziție care prevede excepții similare era inserată anterior în art. 20 alin. (1) lit. b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1). Lucrările pregătitoare referitoare la această din urmă dispoziție indică faptul că, prin aceste excepții, legiuitorul comunitar considerase necesar, în cazul dispariției unui bun care a dat naștere la deducerea TVA în amonte, să limiteze obligația de regularizare la cazurile de *dispariție nejustificată*, astfel încât să se evite ca o pierdere de natură fiscală să se poată adăuga pierderii economice atunci când se face dovada distrugerii, a pierderii sau a furtului.

Din aceste indicații rezultă că ipotezele de *distrugere, de pierdere sau de furt* prevăzute la art. 185 alin. (2) din Directiva TVA corespund unor cazuri de *pierdere economică* suferită, dar și că apariția acestor cazuri trebuie *demonstrată sau confirmată în mod corespunzător*, în temeiul primului paragraf al acestei dispoziții.

#### **Detalii specifice**

În speță, din moment ce *distrugerea bunurilor* în cauză a rezultat dintr-o intervenție a persoanei impozabile, este necesar să se considere că este vorba despre o „*distrugere*”, iar nu despre o „*pierdere*”, în sensul art. 185 alin. (2) din Directiva TVA.

În plus, nu rezultă nici din textul acestei dispoziții, nici din lucrările pregătitoare care pot fi considerate pertinente că *distrugerea unui bun* trebuie să fie total independentă de voința persoanei

impozabile. Astfel, nu se poate exclude că, în anumite ipoteze, distrugerea menționată presupune o intervenție voluntară a acesteia.

Aceasta este situația în special în cazul distrugerii unui bun decise în urma constatării faptului că acesta a devenit impropriu utilizării sale în cadrul activităților economice obișnuite ale persoanei impozabile. În această privință, trebuie amintit că luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, *M.E.O. – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C295/17, EU:C:2018:942, pct. 43, precum și jurisprudența citată).

Cu toate acestea, pentru a intra sub incidența art. 185 alin. (2) din Directiva TVA, distrugerea unui bun care face parte din patrimoniul persoanei impozabile trebuie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și *poate fi luată în considerare numai distrugerea unui bun decisă ca urmare a pierderii obiective a utilității acestui bun* în cadrul activităților economice obișnuite ale persoanei impozabile, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

În rest, în măsura în care instanța de trimitere evocă de asemenea faptul că anumite bunuri care au dat naștere regularizărilor în discuție în litigiul principal au fost „eliminate”, îi revine de asemenea sarcina de a verifica dacă împrejurările care sunt vizate în mod concret de acest termen corespund dispariției ireversibile a acestor bunuri. Astfel, trebuie să se considere că unele moduri de eliminare a unui bun, precum depozitarea ca deșeu a acestuia, conduc la „distrugerea” sa, în sensul art. 185 alin. (2) primul paragraf din Directiva TVA, din moment ce determină în mod concret dispariția ireversibilă a acestui bun.

**Concluzia:** *art. 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de distrugerea voluntară a acestui bun, constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul alin. (1) al acestui articol. Cu toate acestea, o asemenea situație constituie o „distrugere”, în sensul alin. (2) primul paragraf al articolului menționat, independent de caracterul său voluntar, astfel încât această modificare nu generează o obligație de regularizare, cu condiția ca această distrugere să fie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și ca bunul respectiv să fi pierdut în mod obiectiv orice utilitate în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile. Eliminarea demonstrată în mod corespunzător a unui bun trebuie asimilată distrugerii sale în măsura în care implică în mod concret dispariția ireversibilă a acestui bun.*

\*

**C) Problema juridică** – dacă art. 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții de drept național care prevăd regularizarea TVA dedus în amonte cu ocazia achiziționării unui bun atunci când acesta a fost casat, persoana impozabilă considerând că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, independent de faptul că, ulterior, acest bun a făcut obiectul unei vânzări supuse TVA sau al unei distrugerii ori eliminări demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

Având în vedere ansamblul considerațiilor care au motivat răspunsurile la primele patru întrebări, astfel de dispoziții naționale sunt incompatibile cu art. 185 alin. (1) și alin. (2) primul paragraf din Directiva TVA.

De altfel, distrugerea unui bun nu este unul dintre cazurile în care art. 185 alin. (2) al doilea paragraf din această directivă permite statelor membre să impună totuși regularizarea deducerilor.

**Concluzia:** *art. 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții de drept național care prevăd regularizarea TVA dedus în amonte cu ocazia achiziționării unui bun atunci când acesta a fost casat, persoana impozabilă considerând că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite și, ulterior, acest bun fie a făcut obiectul unei vânzări supuse TVA, fie a fost distrus sau eliminat într-un mod care implică în mod concret dispariția sa ireversibilă, cu condiția ca această distrugere să fie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și ca bunul respectiv să își fi pierdut în mod obiectiv orice utilitate în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile.*

\*

**D) Ajustarea/regularizarea TVA pentru care a fost exercitat dreptul de deducere în cazul în care aceste bunuri sunt distruse** tratată prin **Decizia nr. 368/2023** (ECLI:RO:CAALB:2023:059.000368) pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia – Secția de contencios administrativ și fiscal în **dosar nr. 3355/97/2020**

#### **Starea de fapt**

Inundațiile din data de 15.03.2013 au afectat o zonă a depozitului unde sunt depozitate mărfurile persoanei impozabile, respectiv 1.200 tone textile second-hand și 115 tone încălțăminte second-hand, fără ca societatea să prezinte acte doveditoare certe și credibile din care să rezulte cauzele incidentului (calamități naturale, forța majoră etc.), și că, oricum, asigurarea condițiilor de depozitare intră în sarcina societății.

Procesul-verbal de constatare și evaluare a pagubelor nr. 1/18.03.2013 este semnat de membrii comisiei iar cu privire la unii dintre ei organele fiscale au stabilit că „nu aveau calitatea de salariați ai firmei”.

În plus, se reține că „nu au fost prezentate autorizații de mediu prin care să se poată proba că bunurile se pot distruge prin ardere și locul unde se poate face aceasta din depozit”, de asemenea că „nu au fost prezentate contracte de asigurare a mărfurilor din depozit”.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit TVA suplimentar în sumă totală de 384.948 lei, reținând ca temei de drept prevederile art. 148 alin. (1) lit. c), alin. (2) lit. a) (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale art. 148 alin. 2 lit. b), pct. 53 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

#### **Soluția instanței**

Instanța de control judiciar a reținut că prima instanță a făcut o corectă aplicare a dispozițiilor de drept material.

În conformitate cu **art. 148 alin. (1) lit. c)** V.C.F., *deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.*

Potrivit **alin. (2)**, *nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul: a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciar.*

Potrivit **pct. 53 alin. (10)** din Normele metodologice în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) C. fisc., *persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător; d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții: degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente, se face dovada că bunurile au fost distruse.*

**Alin. (11)** stabilește că *obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) C. fisc. revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.*



Prin urmare, pentru a nu proceda la ajustarea TVA în cazul bunurilor distruse, societatea trebuie să dețină documente care să ateste faptul că degradarea calitativă este generată de cauze obiective și documente care fac dovada distrugerii bunurilor.

În legătură cu distrugerea bunurilor, Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor (în vigoare în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale) stabilește măsurile necesare pentru protecția mediului și a sănătății populației, prin prevenirea sau reducerea efectelor adverse determinate de generarea și gestionarea deșeurilor și prin reducerea efectelor generale ale folosirii resurselor și creșterea eficienței folosirii acestora.

**Eliminarea deșeurilor** este reglementată la art. 19 din act normativ.

Astfel, producătorii de deșeurii și deținătorii de deșeurii *au obligația să supună deșeurile care nu au fost valorificate unei operațiuni de eliminare în condiții de siguranță, care îndeplinește cerințele art. 20.*

Operatorii economici autorizați din punctul de vedere al protecției mediului pentru activitatea de eliminare a deșeurilor au următoarele obligații: a) să asigure eliminarea în totalitate a deșeurilor care le sunt încredințate; b) să folosească cele mai bune tehnici disponibile și care nu implică costuri excesive pentru eliminarea deșeurilor; c) să amplaseze și să amenajeze instalația de eliminare a deșeurilor într-un spațiu și în condiții stabilite de autoritățile teritoriale pentru protecția mediului competente; d) să introducă în instalația de eliminare numai deșeurile menționate în autorizația emisă de autoritățile competente și să respecte tehnologia de eliminare aprobată de acestea.

*Eliminarea deșeurilor în afara spațiilor autorizate în acest scop este interzisă.*

Din interpretarea acestor dispoziții legale rezultă că eliminarea deșeurilor nu se poate realiza decât în condițiile și de către operatorii economici care îndeplinesc condițiile prevăzute de această lege (sunt autorizați din punctul de vedere al protecției mediului pentru această activitate).

Prin urmare, faptul distrugerii deșeurilor deținute de reclamantă nu poate fi dovedit decât prin prezentarea unui document care să fie emis de un operator economic autorizat în activitatea de eliminare a deșeurilor, astfel că procesul-verbal întocmit de reclamantă cu ocazia distrugerii bunurilor prin mijloace proprii nu constituie un mijloc de probă adecvat în această situație pentru a face dovada condiției distrugerii, fiind în mod corect înlăturat de prima instanță.

Aceste concluzii sunt în acord și cu decizia CJUE în cauza C-127/22. În această speță Curtea a confirmat *obligația contribuabilului de a documenta în mod corespunzător acțiunea de distrugere și de a demonstra că bunurile și-au pierdut orice utilitate în activitățile sale economice (paragr. 44, 46 și 48).*

Curtea, în acord cu instanța de fond, reține că nu este dovedită nici condiția ca degradarea bunurilor să se datoreze unei cauze obiective în condițiile în care în decizia de soluționare a contestației s-a reținut că din Adresa Administrației Bazinale de Apă Mureș – Sistemul de Gospodărire a Apelor Hunedoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. 5780/05.03.2020 rezultă că în perioada 11 martie-17 martie 2013 nu au fost raportate la SGA Hunedoara inundații pe zona Hațeg, iar probele prezentate de reclamantă nu pot conduce la înlăturarea acestei probe (reclamanta a prezentat un articol de presă care face referire la inundațiile care au avut loc în Valea Jiului, în localități aflate la 50 km de localitatea Hațeg, unde se afla depozitul societății).

## **Concluzia**

Curtea constată că fiind nefondate criticile reclamantei, aceasta având avea obligația de a ajusta TVA pentru bunurile distruse în conformitate cu prevederile art. 185 din Directiva 2006/112/CE și cu cele ale art. 148 alin. (1) lit. c), alin. (2) lit. a) (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 148 alin. (2) lit. b), pct. 53 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.