HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

12 septembrie 2018*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Drept de deducere – Achiziții efectuate de un contribuabil declarat «inactiv» de administrația fiscală – Refuzul dreptului de deducere – Principiile proporționalității și neutralității TVA-ului”

În cauza C-69/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 16 noiembrie 2016, primită de Curte la 8 februarie 2017, în procedura

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, fostă Gamesa Wind România SRL,

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, și doamnele C. Toader și A. Prechal, judecători,

avocat general: P. Mengozzi,

grefier: A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, de A. Stănoiu și de O. Marian, avocați;

– pentru guvernul român, inițial de R.-H. Radu, ulterior de C.-R. Canțăr, de R. I. Hațieganu și de L. Lițu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de G.-D. Balan și de R. Lyal, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: româna.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, fostă Gamesa Wind România SRL (denumită în continuare „Gamesa"), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (România) și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România), pe de altă parte, în legătură cu dreptul Gamesa de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate pentru achiziții efectuate într-o perioadă în care numărul său de identificare în scopuri de TVA era anulat.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 din Directiva 2006/112, care figurează în cadrul titlului I din aceasta, intitulat „Obiect și sferă de aplicare", prevede la alineatul (2) al doilea paragraf:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului."

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii […] este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică."

5 Articolul 167 din directiva menționată prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă."

6 Articolul 168 din aceeași directivă, care figurează în cadrul titlului X din aceasta, intitulat „Deduceri", are următorul cuprins:

„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:

(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;

[…]”

7 Conform articolului 178 din Directiva 2006/112:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[…]”

8 În temeiul articolului 179 primul paragraf din această directivă:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.”

9 Articolul 213 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.”

10 Articolul 214 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

[…]”

11 Potrivit articolului 250 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

12 Articolul 252 din această directivă precizează:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

13 Potrivit articolului 273 primul paragraf din directiva menționată:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor."

Dreptul român

14 Articolul 11 alineatul (1^1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal"), prevede:

„Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită."

15 Articolul 147^1 alineatul (2) din acest cod prevede:

„În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la articolul 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."

16 Articolul 153 alineatul (9) din codul menționat prevede:

„Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit articolului 11, precum și al persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, au obligația să solicite organelor fiscale competente înregistrarea în scopuri de TVA, dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență, fără a fi aplicabile prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la articolul 152 în anul calendaristic respectiv."

17 Articolul 158^2 din același cod prevede:

„(1) Începând cu data de 1 august 2010, se înființează și se organizează în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală Registrul operatorilor intracomunitari care cuprinde toate persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care efectuează operațiuni intracomunitare, respectiv:

a) livrări intracomunitare de bunuri care au locul în România potrivit articolului 132 alineatul (1) litera a) și care sunt scutite de taxă în condițiile prevăzute la articolul 143 alineatul (2) literele a) și d);

b) livrări ulterioare de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare prevăzute la articolul 132[1] alineatul (5), efectuate în statul membru de sosire a bunurilor și care se declară drept livrări intracomunitare cu cod T în România:

c) prestări de servicii intracomunitare, respectiv servicii pentru care se aplică prevederile articolului 133 alineatul (2), efectuate de persoane impozabile stabilite în România în beneficiul unor persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate, altele decât cele scutite de TVA în statul membru în care acestea sunt impozabile;

d) achiziții intracomunitare de bunuri taxabile care au locul în România potrivit prevederilor articolului 132[1];

e) achiziții intracomunitare de servicii, respectiv cele pentru care se aplică prevederile articolului 133 alineatul (2), efectuate în beneficiul unor persoane impozabile stabilite în România, inclusiv persoane juridice neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA potrivit articolului 153 sau 153[1], de către persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate, și pentru care beneficiarul are obligația plății taxei potrivit articolului 150 alineatul (2).

[…]

(3) Persoanele înregistrate în scopuri de TVA potrivit articolelor 153 și 153[1] vor solicita înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari dacă intenționează să efectueze una sau mai multe operațiuni intracomunitare de natura celor prevăzute la alineatul (1), înainte de efectuarea respectivelor operațiuni.

[…]

(10) Organul fiscal competent va radia din oficiu din Registrul operatorilor intracomunitari:

a) persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit legii;

[…]”

18 Articolul 78 alineatul (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza principală, prevede:

„Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile articolului 11 alineatele (1[1]) și (1[2]) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 Gamesa, societate de drept român cu sediul în București (România), are ca obiect de activitate montajul, instalarea și mentenanța de parcuri eoliene.

20 În vederea desfășurării activității sale economice, Gamesa a achiziționat diverse bunuri și servicii de la furnizori stabiliți și înregistrați în scopuri de TVA în România și în alte țări din Uniunea Europeană și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate prin depunerea unei declarații privind TVA-ul.

21 În perioada 7 octombrie 2010-24 mai 2011, Gamesa a fost declarată contribuabil inactiv, în sensul articolului 11 alineatul (1^1) din Codul fiscal, deoarece nu și-a îndeplinit, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege.

22 În perioada 26 noiembrie 2014-29 iulie 2015, reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale pentru verificarea poziției de TVA și a impozitului pe profit aferent operațiunilor desfășurate în perioada 15 mai 2009-31 decembrie 2013. Pe baza raportului întocmit în urma acestei inspecții, Gamesa a primit o decizie de impunere prin care a fost respins dreptul de deducere a TVA-ului în cuantum de 3 875 717 lei românești (RON) (aproximativ 890 000 de euro) și au fost instituite obligații de plată accesorii în cuantum de 2 845 308 RON (aproximativ 654 000 de euro), în special pentru motivul că nu beneficia de un drept de deducere aferent achizițiilor efectuate în perioada sa de inactivitate.

23 Contestația formulată de Gamesa împotriva deciziei de impunere a obligațiilor fiscale suplimentare a fost respinsă printr-o decizie din 15 decembrie 2015 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

24 Prin cererea introductivă înregistrată la 10 iunie 2016, Gamesa a chemat în judecată Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în fața Curții de Apel București (România). Aceasta solicită, pe de o parte, anularea în parte a deciziei de impunere în măsura în care, prin aceasta, administrația fiscală i-a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului în cuantum de 3 875 717 RON (aproximativ 890 000 de euro) aferent perioadei 15 mai 2009-31 decembrie 2013 și a stabilit în sarcina sa obligații fiscale accesorii în cuantum de 2 845 308 RON (aproximativ 654 000 de euro), precum și, pe de altă parte, anularea în totalitate a deciziei din 15 decembrie 2015 a Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

25 În cererea sa introductivă, Gamesa reproșează în principal administrației fiscale nerespectarea principiului proporționalității și a principiului neutralității TVA¬-ului, în condițiile în care ea îndeplinise toate obligațiile necesare reactivării numărului său de identificare în scopuri de TVA. În apărare, această administrație invocă necesitatea colectării în mod corect a TVA-ului și a prevenirii evaziunii fiscale.

26 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [2006/112] (în special articolele 213, 214 și 273) se opune, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia un contribuabil nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului exercitat prin mai multe deconturi de TVA ulterior reactivării codului de înregistrare în scop de TVA a contribuabilului, pe motiv că TVA-ul în cauză este aferent unor achiziții efectuate în perioada în care numărul de identificare în scop de TVA al contribuabilului era inactiv?

2) Directiva [2006/112] (în special articolele 213, 214 și 273) se opune, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei reglementări naționale sau practici fiscale potrivit căreia un contribuabil nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA-ului exercitat prin mai multe deconturi de TVA ulterior reactivării codului de înregistrare în scop de TVA a contribuabilului, pe motiv că, deși

TVA-ul în cauză este aferent unor facturi emise ulterior reactivării codului de înregistrare în scop de TVA a contribuabilului, privește achiziții efectuate în perioada în care numărul de identificare în scop de TVA era inactiv?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Prin intermediul întrebărilor preliminare adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă Directiva 2006/112, în special articolele 213, 214 și 273 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul său de identificare în scopuri de TVA a fost anulat ca urmare a neprezentării unor declarații fiscale dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor achiziții prin intermediul unor declarații privind TVA-ul efectuate – sau al unor facturi emise – ulterior reactivării numărului său de identificare.

28 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 35 și jurisprudența citată).

29 După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 36 și jurisprudența citată).

30 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 37 și jurisprudența citată).

31 Dreptul de deducere a TVA-ului este însă condiționat de respectarea unor cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă.

32 În ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul amintit să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile proprii și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 39).

33 În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerințe sau condiții de formă, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238-240 din aceasta (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 40).

34 Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 28 iulie 2016,

Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45, Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 41, și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 44).

35 În special, identificarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitatea prevăzută la articolul 213 din această directivă nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 60, precum și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 32).

36 Prin urmare, o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51, precum și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 33).

37 În plus, Curtea a statuat că faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor 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 impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63, precum și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 34).

38 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, precum și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 35).

39 De asemenea, dreptul de deducere poate fi refuzat dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 43, și Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punctul 36).

40 În speță, din decizia de trimitere reiese că, în perioada cuprinsă între 7 octombrie 2010 și 24 mai 2011, Gamesa a fost declarată contribuabil inactiv deoarece nu și-a îndeplinit, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege. Totuși, aceasta a fost reactivată și reînregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 25 mai 2011. Ca urmare a acestei reactivări, ea și-a exercitat dreptul de deducere prin declarații privind TVA-ul prezentate sau prin facturi emise ulterior reactivării menționate.

41 Trebuie să se arate că data la care este efectuată declarația privind TVA-ul sau este emisă factura nu are în mod necesar incidență asupra cerințelor de fond a căror îndeplinire conferă dreptul de deducere.

42 Din aceste elemente rezultă că, dacă cerințele de fond a căror îndeplinire conferă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte sunt îndeplinite, iar acest drept de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv, o societate aflată într-o situație precum cea a Gamesa ar fi îndreptățită să își valorifice dreptul de deducere prin declarații privind TVA-ul prezentate sau prin facturi emise ulterior activării sale.

43 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica în special dacă administrația fiscală dispunea de datele necesare pentru a stabili că cerințele de fond care conferă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte de Gamesa erau îndeplinite, independent de data declarației privind TVA-ul sau a facturii.

44 Având în vedere aceste considerații, Directiva 2006/112, în special articolele 213, 214 și 273 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de TVA a fost anulat ca urmare a neprezentării unor declarații fiscale dreptul de deducere a TVA-ului aferent acestor achiziții prin declarații privind TVA-ul prezentate – sau prin facturi emise – ulterior reactivării numărului său de identificare, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

45 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 șaptea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, în special articolele 213, 214 și 273 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat ca urmare a neprezentării unor declarații fiscale dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor achiziții prin declarații privind taxa pe valoarea adăugată prezentate – sau prin facturi emise – ulterior reactivării numărului său de identificare, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Rosas Toader Prechal

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 12 septembrie 2018.

Grefier
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a șaptea
A. Rosas