HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

4 septembrie 2025 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Sfera de aplicare a TVA-ului – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Noțiunea de «prestare de servicii efectuată cu titlu oneros» – Servicii comerciale furnizate în cadrul aceluiași grup de societăți –Preț de transfer – Articolele 168 și 178 – Drept de deducere a TVA-ului – Documente justificative”

În cauza C-726/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 16 septembrie 2021, primită de Curte la 28 noiembrie 2023, în procedura

SC Arcomet Towercranes SRL

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București,

Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul F. Biltgen (raportor), președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, domnul A. Kumin, doamna I. Ziemele și domnul S. Gervasoni, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 ianuarie 2025,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru SC Arcomet Towercranes SRL, de M. Farcău și A. Slujitoru, avocați;

– pentru guvernul român, de E. Gane, L. Ghiță și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: româna.

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și E. A. Stamate, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 aprilie 2025,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), precum și a articolelor 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Arcomet Towercranes SRL (denumită în continuare „Arcomet România”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România) și Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (România) (denumite în continuare, împreună, „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a unor acte administrative fiscale prin care acestei societăți i s-a impus o taxă pe valoarea adăugată (TVA) suplimentară, însoțită de dobânzi și de penalități.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Potrivit articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă:

„Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, 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 168 litera (a) din directiva menționată 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”.

6 Articolul 178 literele (a) și (f) din aceeași directivă prevede:

„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;

[…]

(f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

7 Articolul 199 alineatul (1) din Directiva TVA enunță că statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a operațiunilor enumerate la literele (a)-(g) ale acestei dispoziții.

Dreptul român

Codul fiscal

8 Articolul 11 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiului principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede la alineatul (1):

„La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

9 Potrivit articolului 19 alineatul (5) din acest cod:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

10 Articolul 126 alineatul (1) litera (a) din codul menționat are următorul cuprins:

„(1) Din punc[tul] de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul articolelor 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată”.

11 Articolul 145 alineatul (2) litera (a) din același cod prevede:

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

a) operațiuni taxabile”.

12 Potrivit articolului 146 alineatul (1) litera (a) din Codul fiscal:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile articolului 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.”

13 Articolul 150 alineatul (2) din acest cod prevede:

„Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform articolului 153 sau 153[1], care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform articolului 133 alineatul (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor articolului 125[1] alineatul (2), chiar dacă este înregistrată în România conform articolului 153 alineatul (4) sau (5).”

14 Articolul 155 alineatele (4) și (5) din codul menționat prevede:

„(4) Fără să contravină prevederilor alineatelor (30)-(34) se aplică următoarele reguli de facturare:

a) pentru livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv prestării se consideră a fi în România, conform prevederilor articolelor 132 și 133, facturarea face obiectul prevederilor prezentului articol. […]

b) prin excepție de la prevederile literei a):

[…]

(5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

[…]”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

15 Punctul 2 alineatul (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„În sensul articolului 126 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.”

16 Punctul 41 din această hotărâre a guvernului prevede că, pentru aplicarea normelor privind prețurile de transfer, autoritățile fiscale române iau în considerare principiile aplicabile în materia prețurilor de transfer adoptate de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) (denumite în continuare «principiile OCDE»).

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

17 Articolul 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (republicată în M*onitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007) prevede:

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

18 Articolul 65 alineatele (1) și (2) din această ordonanță are următorul cuprins:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 Arcomet România face parte din grupul Arcomet, un grup global independent din domeniul închirierii de macarale. În cadrul activității sale, Arcomet România cumpără sau închiriază macarale pentru a le vinde mai departe sau a le închiria clienților săi din România. Arcomet Service NV Belgia (denumită în continuare „Arcomet Belgia”) caută furnizori pentru toate filialele sale, printre care Arcomet România, și negociază cu acești furnizori termenii contractuali care se aplică filialelor sale. Cu toate acestea, contractele de vânzare și de închiriere sunt încheiate, pentru activitatea desfășurată în România, de Arcomet România atât cu furnizorii, cât și cu clienții săi.

20 Un studiu al prețurilor de transfer referitor la relația dintre Arcomet Belgia și filialele sale întocmit în luna decembrie 2010 a arătat că, la nivel de piață, filialele ar trebui să înregistreze, în conformitate cu regulile prețurilor de transfer, o marjă de profit operațională cuprinsă între – 0,71 % și 2,74 %.

21 La 24 ianuarie 2012 a fost încheiat un contract între Arcomet Belgia și Arcomet România, în temeiul căruia fiecare parte se angaja să realizeze un anumit număr de prestații în favoarea celeilalte (denumit în continuare „contractul din 24 ianuarie 2012”). Pe de o parte, Arcomet Belgia se angaja să îndeplinească printre altele, din punct de vedere operațional, majoritatea responsabilităților comerciale, precum strategia și planificarea, negocierea contractelor (cadru) cu furnizori terți, negocierea termenilor și condițiilor contractelor de finanțare, ingineria, finanțele, gestionarea parcului auto la nivel central, precum și managementul calității și siguranței. Ea suporta, în plus, cele mai importante riscuri economice cu privire la activitatea societății Arcomet România. Pe de altă parte, aceasta din urmă se angaja să achiziționeze și să dețină toate produsele necesare exercitării activității sale și să răspundă pentru vânzarea și închirierea acestor produse, precum și pentru prestarea serviciilor.

22 Potrivit chiar termenilor săi, contractul din 24 ianuarie 2012 prevedea o remunerare a activităților desfășurate de părți egală cu suma necesară pentru a aduce Arcomet România într-o poziție care să corespundă activităților pe care le derula și riscurilor pe care și le asuma, iar această poziție trebuia să fie determinată de comun acord între părți și să fie bazată pe metoda tranzacțională a marjei nete, prevăzută de principiile OCDE. Astfel, se prevedea că, în cazul în care Arcomet Belgia avea dreptul la încasarea unei remunerații de la Arcomet România pentru activitățile sale descrise în acest contract, Arcomet Belgia trebuia să emită o factură pe numele Arcomet România la sfârșitul fiecărui an, această din urmă societate trebuind să suporte suma TVA-ului aferentă remunerației încasate de Arcomet Belgia, conform legislației fiscale române. Potrivit modalităților de stabilire a acestei remunerații, prevăzute în anexa la același contract, o factură de regularizare anuală trebuia să fie emisă de Arcomet Belgia dacă marja de profit operațională a Arcomet România era mai mare de 2,74 %, pentru recuperarea surplusului de profit, sau de Arcomet România dacă o astfel de marjă era mai mică de – 0,71 %, pentru acoperirea oricărui surplus de pierdere. În schimb, nu era datorată nicio remunerație atunci când marja de profit operațională în cauză era cuprinsă între – 0,71 % și 2,74 %.

23 În anii 2011, 2012 și 2013, Arcomet România a înregistrat o marjă de profit operațională mai mare decât cea de 2,74 % prevăzută în contractul din 24 ianuarie 2012. Pentru fiecare dintre acești ani, ea a primit de la Arcomet Belgia o factură care conținea o sumă fără TVA, aceasta din urmă

raportând, după regularizare, facturile respective drept prestări de servicii. Arcomet România a raportat primele două facturi ca achiziții intracomunitare de servicii, pentru care a aplicat mecanismul taxării inverse a TVA-ului datorat pentru aceste achiziții, dar a considerat că a treia factură a fost emisă în cadrul unor operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA-ului.

24 Arcomet România a fost supusă unei inspecții fiscale privind în special anii de emitere a acestor trei facturi, în urma căreia s-a reținut în sarcina sa un TVA suplimentar ca urmare a refuzului deducerilor TVA-ului pentru facturi emise de Arcomet Belgia, precum și dobânzi și penalități. Dreptul de deducere nu a fost acordat pentru motivul că Arcomet România nu a justificat prestarea serviciilor facturate și necesitatea efectuării lor în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia.

25 Arcomet România a sesizat Tribunalul București (România) cu o acțiune în anularea deciziei de respingere a contestației sale formulate împotriva raportului inspectorilor fiscali, a deciziei de stabilire a unui TVA suplimentar și a dobânzilor și penalităților corespunzătoare. Această instanță a respins acțiunea respectivă printr-o sentință din 10 martie 2017.

26 Arcomet România a formulat recurs împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel București (România), care este instanța de trimitere.

27 În cadrul litigiului cu care este sesizată, această instanță are, în primul rând, îndoieli cu privire la aspectul dacă o sumă facturată de o primă societate unei a doua societăți ce aparține aceluiași grup de societăți, care permite ajustarea marjei de profit operaționale a acesteia din urmă potrivit metodei marjei tranzacționale nete, în conformitate cu principiile OCDE, constituie contrapartida efectivă a unui serviciu prestat de prima societate și, în consecință, implică existența unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

28 Astfel, s-ar pune problema dacă facturi de regularizare precum cele cu privire la care este sesizată instanța de trimitere reprezintă o modalitate formală de ajustare a marjei de profit operaționale a societății căreia îi sunt adresate, fără să existe vreo legătură cu o prestare de servicii. În lipsa unui serviciu clar identificabil prestat de Arcomet Belgia către Arcomet România, respectiva ajustare a marjei de profit operaționale a acesteia din urmă ar fi, așadar, în afara sferei de aplicare a TVA-ului.

29 În al doilea rând, dacă ar trebui totuși să se considere că Arcomet Belgia a furnizat Arcomet România o prestare de servicii care intră în sfera de aplicare a TVA-ului, s-ar pune atunci problema dacă TVA-ul achitat în amonte în legătură cu această prestare este deductibil, deoarece se pretinde că prima societate a prestat aceste servicii în scopul activității taxabile a celei de a doua societăți. Precizând totodată că dispozițiile dreptului român impun doar existența unei facturi pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, instanța de trimitere ridică problema conformității cu articolele 168 și 178 din Directiva TVA, precum și cu principiul proporționalității, a practicii administrative române care condiționează exercitarea acestui drept de prezentarea de către persoana impozabilă a altor documente decât facturile.

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

„1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că suma facturată de o societate (principalul) către o societate afiliată (societatea operațională), egală cu suma necesară pentru a alinia profitul societății operaționale cu activitățile efectuate și riscurile asumate conform metodei marjei din [principiile] OCDE privind prețurile de transfer, reprezintă o plată pentru un serviciu care intră astfel în sfera TVA-ului?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în ceea ce privește interpretarea articolului 168 și a articolului 178 din [Directiva TVA], autoritățile fiscale au dreptul să solicite, suplimentar facturii, documente (de exemplu rapoarte de activitate, situații de lucrări etc.) care să justifice utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile sau această analiză a dreptului de deducere a TVA-ului ar trebui să se întemeieze exclusiv doar pe legătura directă între achiziție și livrări/prestări sau întreaga activitate economică a persoanei impozabile?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

31 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că remunerarea serviciilor intragrup furnizate de o societate-mamă filialei sale și detaliate contractual, care este calculată conform unei metode recomandate de principiile OCDE și corespunde părții din marja de profit operațională care depășește 2,74 % realizată de această filială, constituie contrapartida unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros care intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

32 Trebuie amintit în această privință că, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

33 Conform unei jurisprudențe constante, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA și nu este, așadar, supusă acestei taxe decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a unui serviciu individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punctul 12, și Hotărârea din 12 decembrie 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punctul 23).

34 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă împrejurările din cauza principală determină existența unei operațiuni cu titlu oneros, revine Curții, pornind de la elementele dosarului de care dispune, sarcina să furnizeze acestei instanțe indicații utile în raport cu dreptul Uniunii.

35 Având în vedere elementele care reies din decizia de trimitere și amintite la punctele 21 și 22 din prezenta hotărâre, rezultă că, în cadrul contractului din 24 ianuarie 2012, cele două părți și-au asumat angajamente reciproce. Astfel, pe de o parte, Arcomet Belgia s-ar fi angajat să presteze un anumit număr de servicii comerciale și să suporte principalele riscuri economice legate de activitatea Arcomet România în calitate de societate operațională și, pe de altă parte, Arcomet România s-ar fi angajat să plătească la sfârșitul fiecărui an o sumă corespunzătoare părții din marja de profit operațională care depășește 2,74 % realizată de aceasta. Prima condiție prevăzută de jurisprudența citată la punctul 33 din prezenta hotărâre, referitoare la existența unui raport juridic între prestator și beneficiar în cadrul căruia au loc prestații reciproce, este îndeplinită.

36 Din aceleași elemente reiese că plățile efectuate de Arcomet România în temeiul contractului din 24 ianuarie 2012 constituiau remunerarea activităților desfășurate de Arcomet Belgia. În plus, prestațiile primite în schimbul acestor plăți erau de natură să confere un avantaj concret societății Arcomet România, dat fiind că, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 49 din concluzii, serviciile furnizate de Arcomet Belgia, curente în cadrul unei relații intragrup, aveau efect asupra marjei de profit operaționale a Arcomet România prin economiile pe care i le permitea să le realizeze sau prin îmbunătățirea serviciului prestat clienților finali.

37 În consecință, a doua condiție prevăzută de jurisprudența citată la punctul 33 din prezenta hotărâre, referitoare la faptul ca plata primită de prestatorul de servicii să constituie contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului, este de asemenea îndeplinită. Prin urmare, în împrejurările din cauza principală, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, există o legătură directă între serviciul prestat și sumele primite.

38 Argumentele invocate de Arcomet România nu sunt de natură să infirme această considerație.

39 În primul rând, analizei care precedă nu i se poate opune faptul că remunerația datorată societății-mamă urmărește doar să ajusteze, conform principiilor OCDE, marja de profit operațională a filialei în vederea respectării principiului concurenței depline, consacrat de aceste principii, fără a fi corelată cu o activitate concretă care trebuie furnizată în contrapartidă.

40 Existența unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, trebuie stabilită ținând seama de toate împrejurările care caracterizează în mod concret operațiunea în cauză, printre care în special realitatea sa economică și comercială, care este un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, punctul 38 și jurisprudența citată).

41 În prezența unor astfel de elemente care pledează în favoarea existenței unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, chiar dacă un preț de transfer între două societăți din cadrul aceluiași grup de societăți ar fi fost stabilit astfel încât să respecte principiul concurenței depline, conform unei metode recomandate de principiile OCDE elaborate în scopul fiscalității directe, acest preț de transfer este susceptibil să constituie contravaloarea efectivă a unui serviciu prestat.

42 În al doilea rând, activități precum cele realizate de Arcomet Belgia trebuie distinse de dobândirea de participații de către o societate holding în alte societăți, fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acestei societăți holding în administrarea respectivelor societăți, sub rezerva drepturilor pe care societatea holding menționată le deține în calitatea sa de acționar sau de asociat. Astfel, potrivit jurisprudenței, simpla achiziționare și simpla deținere de părți sociale nu constituie o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA și nu

implică, în consecință, efectuarea unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 16, precum și Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctele 27 și 28).

43 Curtea a declarat însă că situația este diferită atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor, în calitatea sa de acționar sau de asociat (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 20, precum și jurisprudența citată).

44 Or, din descrierea situației de fapt care figurează în decizia de trimitere, astfel cum este rezumată la punctele 21 și 22 din prezenta hotărâre, rezultă că, spre deosebire de o societate holding ale cărei activități sunt limitate la dobândirea de participații financiare în alte societăți, fără o imixtiune directă sau indirectă a acesteia în administrarea respectivelor societăți, Arcomet Belgia intervine în mod activ în administrarea Arcomet România în cadrul unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din Directiva TVA, precum furnizarea de servicii comerciale filialei sale.

45 În al treilea rând, existența unei legături directe între aceste prestații și contravaloarea primită nu poate fi afectată de modalitățile de remunerare prevăzute de contractul din 24 ianuarie 2012, în temeiul căruia suma datorată societății Arcomet Belgia corespundea, pentru anii 2011, 2012 și 2013, părții din marja de profit operațională realizată de Arcomet România care depășește 2,74 %.

46 În această privință, potrivit jurisprudenței Curții, caracterul incert al însești existențe unei retribuții este de natură să întrerupă legătura directă dintre serviciul furnizat beneficiarului și plata primită eventual [Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 19, și Hotărârea din 9 februarie 2023, Finanzamt X (Prestații ale proprietarului unui grajd de antrenament), C-713/21, EU:C:2023:80, punctul 32].

47 În speță, desigur, cuantumul remunerației convenite în contractul din 24 ianuarie 2012 este el însuși variabil, întrucât remunerația presupune existența unei marje de profit operaționale pozitive și depinde astfel de rezultatul societății Arcomet România în cursul unui anumit an. Totuși, această remunerație nu este nici gratuită, nici aleatorie, nici greu de cuantificat sau incertă în sensul jurisprudenței Curții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 19, și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctele 35 și 37). Astfel, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 46 din concluzii, modalitățile acestei remunerații sunt stabilite în prealabil în acest contract și potrivit unor criterii precise, așa încât, ca atare, remunerația menționată nu este supusă unui anumit hazard [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 februarie 2023, Finanzamt X (Prestații ale proprietarului unui grajd de antrenament), C-713/21, EU:C:2023:80, punctele 46, 48 și 50].

48 În al patrulea rând, contrar celor susținute de Arcomet România în fața Curții, ipoteza prevăzută de contractul din 24 ianuarie 2012 potrivit căreia, în cazul unei marje de profit operaționale mai mici de – 0,71 %, Arcomet Belgia datorează o remunerație societății Arcomet România, nu este în orice caz de natură să întrerupă legătura directă dintre prestarea de servicii în cauză și contraprestația primită. Astfel, contextul factual al cauzei principale descrise de instanța de trimitere se distinge de ipoteza menționată și privește ipoteza inversă, prevăzută de asemenea de

acest contract, a plății unei remunerații către Arcomet Belgia la sfârșitul anului de către Arcomet România, întrucât aceasta din urmă a înregistrat în cursul fiecăruia dintre cei trei ani vizați de facturile în discuție în litigiul principal o marjă de profit operațională pozitivă mai mare decât cea prevăzută în respectivul contract.

49 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că remunerarea serviciilor intragrup furnizate de o societate-mamă filialei sale și detaliate contractual, care este calculată conform unei metode recomandate de principiile OCDE și corespunde părții din marja de profit operațională care depășește 2,74 % realizată de această filială, constituie contrapartida unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros care intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

Cu privire la a doua întrebare

50 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 168 și 178 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală să solicite unei persoane impozabile care cere deducerea TVA-ului achitat în amonte prezentarea altor documente decât factura pentru a dovedi existența serviciilor menționate pe această factură și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale acestei persoane impozabile.

51 Trebuie amintit, în primul rând, că dreptul de deducere a TVA-ului prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA este supus unor condiții atât de fond, cât și de formă.

52 În ceea ce privește, *primo*, condițiile de formă referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului, articolul 178 din Directiva TVA prevede la litera (a) că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu dispozițiile titlului XI capitolul 3 secțiunile 3-6 din această directivă și, la litera (f) că, atunci când este obligată să plătească taxa în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 și a articolului 199 din directiva menționată, persoana impozabilă are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

53 În cauza principală, din decizia de trimitere reiese că facturile referitoare la prestările de servicii în discuție în litigiul principal nu conțineau indicații cu privire la natura serviciilor achiziționate de Arcomet România, cu privire la numărul de ore furnizate pentru fiecare operațiune, cu privire la resursele umane și materiale utilizate, precum și cu privire la metoda de calcul al tarifelor. Guvernul român a precizat în această privință în ședința în fața Curții că din aceste facturi nu reiese nici cantitatea, nici natura serviciilor prestate. Prin urmare, ar rezulta, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, că aceste facturi nu îndeplineau cerințele de formă stabilite de dispozițiile dreptului român care au transpus Directiva TVA.

54 Din jurisprudența Curții reiese că administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește anumite condiții de formă impuse de legislația națională care a transpus Directiva TVA, în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 43). În schimb, atunci când autoritățile fiscale ajung la concluzia că facturile prezentate de persoana impozabilă nu îndeplinesc cerințele de formă prevăzute de legislația națională care a transpus Directiva TVA, acestea pot, astfel cum a arătat

domnul avocat general la punctul 66 din concluzii, fără ca principiul proporționalității să se opună, să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale acestui drept și să impună în acest scop prezentarea unor probe suplimentare de către persoana impozabilă.

55 În ceea ce privește, *secundo*, condițiile de fond, din articolul 168 din Directiva TVA reiese că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul directivei amintite și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul respectiv să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 12 decembrie 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punctul 25 și jurisprudența citată).

56 În cauza principală, administrația fiscală nu a repus în discuție calitatea de persoană impozabilă a Arcomet Belgia și a Arcomet România. Ea i-a refuzat acesteia din urmă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că respectiva societate nu făcuse dovada că serviciile menționate pe facturi îi fuseseră efectiv prestate și că îi erau necesare în scopul activităților sale taxabile.

57 Or, potrivit jurisprudenței, în lipsa realizării efective a prestării de servicii în amonte de o altă persoană impozabilă, nu poate lua naștere niciun drept de deducere [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctele 31 și 37]. Prin urmare, aspectul dacă serviciul invocat pentru a justifica dreptul de deducere a fost efectiv prestat și a fost utilizat în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile este relevant pentru a aprecia dacă este îndeplinită a doua condiție de fond a acestui drept, menționată la punctul 55 din prezenta hotărâre. În schimb, situația este diferită în ceea ce privește aspectul dacă serviciile prestate erau necesare sau oportune în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Astfel, Curtea a precizat deja că Directiva TVA nu condiționează exercitarea dreptului de deducere de un criteriu de rentabilitate economică a operațiunii în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punctul 35 și jurisprudența citată).

58 Rezultă că, în cauza principală, administrația fiscală putea solicita societății Arcomet România să dovedească faptul că serviciile în cauză în amonte fuseseră efectiv prestate de Arcomet Belgia și că Arcomet România le utilizase efectiv în scopul propriilor operațiuni taxabile, dar nu i se putea impune acesteia din urmă să dovedească necesitatea sau oportunitatea respectivelor servicii pentru operațiunile sale taxabile.

59 În ceea ce privește, în al doilea rând, sarcina probei care revine persoanei impozabile, din jurisprudența Curții reiese că revine persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 12 decembrie 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, punctul 36 și jurisprudența citată).

60 Prin urmare, autoritățile fiscale pot solicita persoanei impozabile să prezinte dovezile necesare pentru ca acestea să aprecieze dacă trebuie sau nu să acorde deducerea solicitată, în special pentru a stabili că serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere au fost utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile. În cadrul acestei aprecieri, ele nu se limitează la o examinare a facturii înseși. Aceste probe pot cuprinde documente aflate în posesia prestatorului de servicii de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri pentru care a achitat

TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 noiembrie 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată). Cu toate acestea, dovezile solicitate trebuie să fie necesare și proporționale în scopul aprecierii aspectului dacă sunt îndeplinite condițiile de fond ale dreptului de deducere, aspect a cărui verificare revine, în împrejurările din cauza principală, instanței de trimitere.

61 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolele 168 și 178 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca administrația fiscală să solicite unei persoane impozabile care cere deducerea TVA-ului achitat în amonte prezentarea altor documente decât factura pentru a dovedi existența serviciilor menționate pe această factură și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale respectivei persoane impozabile, cu condiția ca prezentarea acestor probe să fie necesară și proporțională în acest scop.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 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 întâi) declară:

1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din 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,

trebuie interpretat în sensul că

remunerarea serviciilor intragrup furnizate de o societate-mamă filialei sale și detaliate contractual, care este calculată conform unei metode recomandate de principiile aplicabile în materia prețurilor de transfer adoptate de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) și corespunde părții din marja de profit operațională care depășește 2,74 % realizată de această filială, constituie contrapartida unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

2) Articolele 168 și 178 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45, trebuie interpretate în sensul că

nu se opun ca administrația fiscală să solicite unei persoane impozabile care cere deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte prezentarea altor documente decât factura pentru a dovedi existența serviciilor menționate pe această factură și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale respectivei persoane impozabile, cu condiția ca prezentarea acestor probe să fie necesară și proporțională în acest scop.

Biltgen von Danwitz Kumin

Ziemele Gervasoni

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 4 septembrie 2025.

Grefier
A. Calot Escobar

Președinte de cameră
F. Biltgen