Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

11 iunie 2020*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 17 alineatul (2) litera (g) – Transfer de bunuri mobile în interiorul Uniunii Europene în vederea unei prestări de servicii – Articolele 170 și 171 – Dreptul la rambursarea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare – Directiva 2008/9/CE – Noțiunea de «persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare» – Persoană impozabilă neînregistrată în scopuri TVA în statul membru de rambursare”

În cauza C-242/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul București (România), prin decizia din 18 ianuarie 2019, primită de Curte la 20 martie 2019, în procedura

CHEP Equipment Pooling NV

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul S. Rodin, președinte de cameră, doamna K. Jürimäe (raportoare) și domnul N. Piçarra, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru CHEP Equipment Pooling NV, de E. Băncilă, avocat;

– pentru guvernul român, inițial de E. Gane, de L. Lițu și de C.-R. Canțăr, ulterior de E. Gane și de L. Lițu, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: româna.

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatul (2) 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 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a articolului 2 punctul 1 și a articolului 3 din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între CHEP Equipment Pooling NV (denumită în continuare „CHEP”), societate stabilită în Belgia, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (România) și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (România) (denumite în continuare, împreună, „autoritățile fiscale române”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestor autorități de a-i acorda societății menționate rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în România.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 17 din Directiva TVA prevede:

„(1) Transferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

«Transfer către alt stat membru» înseamnă expedierea sau transportul de bunuri mobile corporale de către persoana impozabilă sau în numele acesteia, în scopul desfășurării activității sale, către o destinație din afara teritoriului statului membru în care se află bunurile, dar în interiorul [Uniunii Europene].

(2) Expedierile sau transporturile în scopul oricăreia dintre următoarele tranzacții nu sunt considerate transfer către alt stat membru:

[…]

(g) utilizarea temporară a bunurilor pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea sau transportul acestora, în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă stabilită în statul membru în care a început expedierea sau transportul bunurilor;

[…]

(3) În cazul în care una dintre condițiile care reglementează eligibilitatea în temeiul alineatului (2) nu mai este îndeplinită, se consideră că bunurile au fost transferate în alt stat membru. În asemenea cazuri, se consideră că transferul are loc în momentul în care condiția încetează să mai fie îndeplinită.”

4 Articolul 21 din această directivă prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității sale economice, a unor bunuri expediate sau transportate de persoana impozabilă respectivă sau în numele acesteia din alt stat membru, în care bunurile au fost produse, extrase, prelucrate, cumpărate sau achiziționate în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (b) sau în care au fost importate de persoana impozabilă respectivă în scopul desfășurării activității sale economice, este considerată o achiziție intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros.”

5 Potrivit articolului 44 din directiva menționată:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

6 Articolul 170 din aceeași directivă prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul […] articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din Directiva [2008/9] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

(b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

7 Potrivit articolului 171 alineatul (1) din Directiva TVA:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva [2008/9].”

8 Articolul 171a din Directiva TVA prevede:

„În loc să acorde o rambursare, în temeiul [Directivei 2008/9], pentru acele livrări de bunuri sau prestări de servicii către o persoană impozabilă, pentru care respectiva persoană este obligată să plătească TVA conform articolelor 194-197 sau 199, statele membre pot să autorizeze deducerea taxei respective în temeiul procedurii stabilite la articolul 168. […]

În acest scop, statele membre pot să excludă persoana impozabilă care are obligația de a plăti TVA de la procedura de rambursare, în temeiul [Directivei 2008/9].”

9 Articolul 196 din Directiva TVA prevede:

„TVA este datorată de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv."

10 Potrivit articolului 214 alineatul (1) literele (a) și (b) din această directivă:

„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;

(b) orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri supuse TVA în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) și orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce exercită opțiunea prevăzută la articolul 3 alineatul (3) de a-și supune TVA achizițiile intracomunitare".

Directiva 2008/9

11 Articolul 1 din Directiva 2008/9 prevede că aceasta „stabilește normele detaliate privind rambursarea [TVA-ului], prevăzută la articolul 170 din Directiva [TVA], persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3".

12 Articolul 2 punctele 1 și 2 din Directiva 2008/9 cuprinde următoarele definiții, în sensul acestei directive:

„1. «persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru de rambursare» înseamnă o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva [TVA] care este stabilită pe teritoriul altui stat membru decât statul membru de rambursare;

2. «stat membru de rambursare» înseamnă statul membru în care a fost încasată TVA de la persoana impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare, pentru bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv".

13 Potrivit articolului 3 din Directiva 2008/9:

„Prezenta directivă se aplică oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinește următoarele condiții:

(a) pe parcursul perioadei de rambursare nu și-a avut sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită în statul membru de rambursare;

(b) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul statului membru de rambursare, cu excepția următoarelor operațiuni:
(i) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul articolelor 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 sau 160 din Directiva[TVA];

(ii) livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolele 194-197 și 199 din Directiva [TVA]."

14 Articolul 5 din Directiva 2008/9 are următorul cuprins:

„Fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA încasată pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri în statul membru respectiv, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva [TVA];

(b) operațiunile efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolele 194-197 și cu articolul 199 din Directiva [TVA], astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei [TVA], astfel cum se aplică în statul membru de rambursare."

Dreptul român

15 Articolul 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal"), prevede:

„(1) Este considerat livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[…]

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alineatului (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alineatul (12).

(11) Transferul prevăzut la alineatul (10) reprezintă expedierea sau transportul oricăror bunuri mobile corporale din România către alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.

(12) În sensul prezentului titlu, nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia din următoarele operațiuni:

[…]

g) utilizarea temporară a bunului respectiv pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expediat sau transportat, în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă stabilită în România;

[…]

(13) În cazul în care nu mai este îndeplinită una din condițiile prevăzute la alineatul (12), expedierea sau transportul bunului respectiv este considerat ca un transfer din România în alt stat membru. În acest caz, transferul se consideră efectuat în momentul în care condiția nu mai este îndeplinită.”

16 Potrivit articolului 130^1 alineatul (2) litera a) din acest cod:

„Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:

a) utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii, dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru, în conformitate cu prevederile articolului 128 alineatele (10) și (11); […]”

17 Articolul 147^2 alineatul (1) litera a) din codul menționat prevede:

„În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea [TVA-ului] aferent importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; […]”

18 Punctul 49 alineatul (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„În baza articolului 147^2 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. [TVA-ul] se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform articolului 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:
   1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul articolului 143 alineatul (1) literele c)-m), articolului 144 alineatul (1) litera c) și articolului 144^1 din Codul fiscal;
   2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolului 150 alineat[ele] (2)-(6) din Codul fiscal.”

19 Articolul 153 alineatul (5) litera a) din Codul fiscal are următorul cuprins:

„Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:

(a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform articolului 151; […]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

20 CHEP, societate stabilită în Belgia, desfășoară o activitate de închiriere de paleți în Europa. În acest scop, CHEP cumpără paleți în diferite state membre, pe care îi închiriază ulterior altor entități din grupul CHEP stabilite în fiecare stat membru, care îi subînchiriază clienților din statul membru respectiv.

21 În perioada cuprinsă între 1 octombrie și 31 decembrie 2014, CHEP a achiziționat paleți de la un furnizor român. Prețul de vânzare facturat de acesta din urmă includea TVA-ul. Paleții în cauză au fost transportați de la locația furnizorului din România către o altă destinație, situată de asemenea în România.

22 Ulterior, CHEP a închiriat CHEP Pooling Services Romania SRL (denumită în continuare „CHEP România”), societate stabilită în România, acești paleți, precum și paleți pe care îi achiziționase în alte state membre ale Uniunii și pe care îi transportase pentru a-i închiria în România. CHEP România a subînchiriat acești diferiți paleți unor clienți români, care îi puteau expedia în România, în alte state membre sau în state terțe. Paleții utilizați pentru transportul mărfurilor declarate la export au fost ulterior returnați în România către CHEP România, care i-a declarat la import și a refacturat valoarea acestora, precum și TVA-ul aferent, societății CHEP.

23 În luna iunie 2015, CHEP a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA-ului facturat de furnizorul român al paleților, precum și a TVA-ului refacturat de CHEP România.

24 Prin decizia din 14 aprilie 2016, Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți din București a refuzat această rambursare. Prin decizia din 11 octombrie 2016, Serviciul soluționare contestații din București a respins contestația formulată de CHEP împotriva acestui refuz.

25 Cele două decizii se întemeiază pe motivul că CHEP era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, în temeiul articolului 153 alineatul (5) din Codul fiscal. Astfel, autoritățile fiscale române au constatat că, pe lângă paleții achiziționați în România, CHEP a închiriat CHEP România paleți pe care îi achiziționase în alte state membre și îi transportase în România în vederea acestei închirieri. Paleții achiziționați în alte state membre ar fi făcut, așadar, obiectul unui transfer asimilat unei achiziții intracomunitare în România, așa încât CHEP trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

26 La 3 aprilie 2017, CHEP a sesizat Tribunalul București (România) cu o acțiune având ca obiect anularea deciziilor din 14 aprilie și din 11 octombrie 2016, precum și restituirea TVA-ului care face obiectul cererii sale de rambursare.

27 În fața acestei instanțe, CHEP susține că, în primul rând, în conformitate cu Directiva 2008/9, are, în calitatea sa de societate stabilită în Belgia, dreptul la rambursarea TVA-ului independent de o eventuală obligație de înregistrare în scopuri de TVA în România, în al doilea rând, nu era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România din moment ce transferurile de paleți nu puteau fi asimilate unor achiziții intracomunitare și, în al treilea rând, îndeplinea condițiile legale pentru a

beneficia de rambursarea TVA-ului. CHEP arată, pe de altă parte, că Directiva 2008/9 a făcut obiectul unei transpuneri incorecte în dreptul român, întrucât acesta subordonează rambursarea TVA-ului unei condiții care nu este prevăzută de directiva menționată, referitoare la neînregistrarea în scopuri de TVA în România.

28 Autoritățile fiscale susțin, la rândul lor, că, în lipsa oricărei dovezi că paleții în cauză achiziționați în alte state membre decât România au fost returnați în statul membru din care fuseseră expediați sau transportați către România, CHEP nu poate susține că expedierea paleților achiziționați în alte state membre către România reprezintă un caz de nontransfer, în sensul articolului 128 alineatul (12) literele g) și h) din Codul fiscal.

29 Având în vedere aceste argumente, instanța de trimitere consideră că este necesar să obțină clarificări cu privire la cazurile de nontransfer în sensul articolului 17 alineatul (2) din Directiva TVA și cu privire la obligația de înregistrare în scopuri de TVA a unei societăți nerezidente care, fără a dispune în România de resursele tehnice și umane necesare pentru efectuarea unor operațiuni impozabile, furnizează pur și simplu servicii al căror loc de prestare în scopuri de TVA se situează în România. Aceasta ridică de asemenea problema dacă dreptul la rambursarea TVA-ului poate fi subordonat condiției ca persoana impozabilă să nu fie nici înregistrată în scopuri de TVA în statul membru de rambursare, nici obligată să o facă. În această din urmă privință, ea arată că dispozițiile dreptului român par a fi contrare Directivei 2008/9, în temeiul căreia dreptul la rambursare nu ar fi supus unei astfel de condiții.

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

„1) Transportul unor paleți dintr-un stat membru în alt stat membru, cu scopul de a fi ulterior închiriați în acest din urmă stat membru către o persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, reprezintă un nontransfer în sensul articolului 17 alineatul (2) din Directiva TVA?

2) Indiferent de răspunsul la prima întrebare, este considerată o persoană impozabilă, în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva [2008/9], persoana impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA care este stabilită pe teritoriul altui stat membru decât statul membru de rambursare, chiar dacă aceasta este înregistrată în scopuri de TVA sau ar avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul membru de rambursare?

3) Având în vedere prevederile Directivei [2008/9], condiția de a nu fi înregistrat în scopuri de TVA în statul membru de rambursare reprezintă o condiție suplimentară față de cele reglementate la articolul 3 din Directiva [2008/9] pentru ca o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru și nestabilită în statul membru de rambursare să poată beneficia de dreptul la rambursare în situații precum cea din speța de față?

4) Articolul 3 din Directiva [2008/9] ar trebui interpretat în sensul că se opune unei practici a administrației naționale de a refuza rambursarea TVA-ului pentru neîndeplinirea unei condiții prevăzute în mod exclusiv în legislația națională?”

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 17 alineatul (2) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că transferul de către o persoană impozabilă de bunuri care provin dintr-un stat membru către statul membru de rambursare, în scopul prestării de către această persoană impozabilă de servicii de închiriere a bunurilor respective în acest din urmă stat membru, nu trebuie să fie asimilat unei livrări intracomunitare.

32 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în ceea ce privește interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați în aceasta, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (Hotărârea din 19 aprilie 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punctul 33 și jurisprudența citată).

33 Articolul 17 alineatul (1) din Directiva TVA asimilează unor livrări intracomunitare anumite transferuri de bunuri, și anume transferurile de bunuri către alt stat membru.

34 Articolul 17 alineatul (2) din această directivă enumeră o serie de ipoteze care nu intră în sfera noțiunii de transfer către alt stat membru, prevăzută la articolul 17 alineatul (1) din directiva menționată.

35 Întrucât articolul 17 alineatul (2) din Directiva TVA stabilește o listă exhaustivă de derogări, acesta trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2014, Dresser-Rand, C-606/12 și C-607/12, EU:C:2014:125, punctul 27).

36 În plus, această dispoziție trebuie interpretată în raport cu obiectivul urmărit de regimul tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar instituit de Directiva TVA, care vizează să transfere venitul fiscal către statul membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2014, Dresser-Rand, C-606/12 și C-607/12, EU:C:2014:125, punctul 28).

37 Acestea sunt considerațiile în lumina cărora trebuie să se interpreteze articolul 17 alineatul (2) litera (g) din Directiva TVA, care face în mod specific obiectul întrebărilor instanței de trimitere.

38 Potrivit acestei dispoziții, nu sunt considerate transfer către alt stat membru expedierile sau transporturile în scopul utilizării temporare a bunurilor pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea sau transportul acestora, în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă stabilită în statul membru în care a început expedierea sau transportul bunurilor.

39 Din însuși textul acestei dispoziții rezultă că aplicarea sa este supusă în mod explicit unor condiții cumulative potrivit cărora, pe de o parte, utilizarea în statul membru de destinație a bunului expediat sau transportat în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă în cauză trebuie să fie temporară și, pe de altă parte, bunul trebuie să fi fost expediat sau transportat din statul membru în care este stabilită această persoană impozabilă.

40 În primul rând, reiese, așadar, din dispoziția menționată că, în conformitate cu obiectivele regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar, simplul transfer al unui bun într-un alt stat membru care nu este efectuat în vederea consumului final al acestui bun, ci al unei utilizări temporare a acestuia în statul membru respectiv, nu trebuie să fie asimilat unei livrări intracomunitare dacă celelalte condiții sunt îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2014, Dresser-Rand, C-606/12 și C-607/12, EU:C:2014:125, punctul 30).

41 În schimb, ar fi contrară atât textului articolului 17 alineatul (2) litera (g) din Directiva TVA, cât și cerinței de interpretare strictă și obiectivelor regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil comerțului intracomunitar extinderea aplicării acestei dispoziții la ipoteze de utilizare pe durată nedeterminată sau prelungită ori de utilizare care conduce la distrugerea bunului în cauză.

42 În al doilea rând, trebuie să se observe că din însuși modul de redactare a articolului 17 alineatul (2) litera (g) din Directiva TVA, potrivit căruia bunul în cauză trebuie să fi fost expediat sau transportat din statul membru în care este stabilită persoana impozabilă în discuție, reiese că această dispoziție nu se aplică situațiilor în care bunurile în cauză au fost expediate sau transportate de persoana impozabilă din alte state membre decât cel în care este stabilită această persoană impozabilă.

43 În speță, din elementele dosarului prezentat Curții reiese că CHEP, stabilită în Belgia, a expediat sau a transportat paleți către România și i-a utilizat în cadrul prestărilor de servicii pe care le-a furnizat societății CHEP România.

44 Revine instanței de trimitere, pe de o parte, sarcina de a determina, pe baza unei aprecieri globale a tuturor împrejurărilor din litigiul principal, dacă utilizarea acestor paleți în cadrul prestărilor de servicii efectuate de CHEP este de natură temporară. În acest scop, ea va putea ține seama în special de condițiile contractelor de închiriere încheiate între CHEP și CHEP România, precum și de caracteristicile bunurilor în cauză.

45 Pe de altă parte, în măsura în care din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că CHEP a achiziționat paleți în diferite state membre ale Uniunii, revine instanței de trimitere sarcina de a se asigura că paleții în cauză au fost expediați sau transportați către România din Belgia, stat membru în care CHEP este stabilită.

46 Dacă instanța de trimitere consideră că aceste două condiții sunt îndeplinite în cauza principală, ea va trebui să deducă de aici că, în conformitate cu articolul 17 alineatul (2) litera (g) din Directiva TVA, transferurile de paleți în discuție nu trebuie asimilate unor livrări intracomunitare.

47 În schimb, în ipoteza în care una sau alta dintre aceste condiții lipsește pentru toate sau pentru o parte din transferurile de paleți în cauză, acestea trebuie să fie asimilate, în temeiul articolului 17 alineatul (1) din Directiva TVA și sub rezerva verificării celorlalte ipoteze derogatorii prevăzute la alineatul (2) al acestei dispoziții, unor livrări intracomunitare.

48 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că transferul de către o persoană impozabilă de bunuri care provin dintr-un stat membru către statul membru de rambursare, în scopul prestării de către această persoană impozabilă de servicii de închiriere a bunurilor respective în acest din urmă stat membru, nu trebuie să fie asimilat unei livrări intracomunitare atunci când utilizarea bunurilor menționate în scopul unei astfel de prestări este temporară, iar acestea au fost expediate sau transportate din statul membru în care este stabilită persoana impozabilă menționată.

Cu privire la a doua-a patra întrebare

49 Prin intermediul celor de a doua-a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei 2008/9 trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să refuze dreptul la rambursarea TVA-ului unei persoane impozabile stabilite pe teritoriul unui alt stat membru pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este sau ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA în statul membru de rambursare.

50 Directiva 2008/9 are ca obiect, potrivit articolului 1, stabilirea normelor detaliate privind rambursarea TVA-ului, prevăzută la articolul 170 din Directiva TVA, persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3 din Directiva 2008/9.

51 Directiva 2008/9 nu are însă drept scop determinarea condițiilor de exercitare sau de stingere a dreptului la rambursare. Astfel, articolul 5 al doilea paragraf din această directivă prevede, fără a aduce atingere articolului 6 din aceasta și în scopul acesteia, că dreptul la o rambursare a TVA-ului aferent intrărilor este determinat în temeiul Directivei TVA, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 35).

52 Prin urmare, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține rambursarea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede Directiva 2008/9, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva TVA, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătit în propriul stat membru (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 36; a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 35).

53 În plus, Curtea a precizat că, la fel ca dreptul de deducere, dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, așadar, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 2 mai 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punctul 35).

54 Modul de restituire a TVA-ului fie prin deducere, fie prin rambursare, depinde de locul de stabilire al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia, C-244/08, nepublicată, EU:C:2009:478, punctele 25 și 35). Astfel, articolul 170 din Directiva TVA acordă, în condițiile pe care le stabilește, „tuturor persoanelor impozabile care, în sensul […] articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din Directiva [2008/9], nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA” dreptul de a obține o rambursare a TVA-ului.

55 În această privință, potrivit articolului 3 din Directiva 2008/9, persoana impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare, în sensul articolului 2 punctul 1 din această directivă, are dreptul la rambursarea TVA-ului achitat dacă sunt îndeplinite două condiții. În primul rând, potrivit articolului 3 litera (a) din directiva menționată, pe parcursul perioadei de rambursare, persoana impozabilă nu trebuie să fi avut sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix sau reședința sa obișnuită în statul membru de rambursare. În al doilea rând, potrivit articolului 3 litera (b) din aceeași directivă, pe parcursul aceleiași perioade, acesta nu trebuie să fi livrat bunuri sau să fi prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul statului membru de rambursare, cu excepția anumitor operațiuni prevăzute la punctele (i) și (ii) ale acestei dispoziții. Aceste condiții sunt cumulative (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 42, și Hotărârea din 21 septembrie 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punctul 43).

56 În schimb, nici articolul 170 din Directiva TVA, nici articolul 3 din Directiva 2008/9 și nicio altă dispoziție din aceste directive nu subordonează dreptul unei persoane impozabile stabilite în alt stat membru de a obține rambursarea TVA-ului vreunei condiții formale de neînregistrare în scopuri de TVA sau de lipsă a obligației de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru de rambursare.

57 Rezultă că un stat membru nu poate să refuze în temeiul dreptului său național unei persoane impozabile stabilite în alt stat membru dreptul la rambursarea TVA-ului pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este sau ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA în primul stat membru, în condițiile în care această persoană impozabilă îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la articolul 3 din Directiva 2008/9.

58 Această interpretare este confirmată de finalitatea Directivei 2008/9, care constă în a permite persoanei impozabile stabilite în alt stat membru să obțină rambursarea TVA-ului achitat în amonte atunci când, în lipsa unor operațiuni impozabile active în statul membru de rambursare, nu s-ar putea deduce acest TVA achitat în amonte dintr-un TVA datorat în aval (Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler și Widex, C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 40). Astfel, ordinea juridică națională nu poate considera în mod valabil că împrejurarea că o persoană impozabilă este eventual înregistrată în scopuri de TVA în statul membru de rambursare dovedește faptul că această persoană impozabilă a realizat efectiv asemenea operațiuni în statul membru menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 53).

59 Acest lucru este valabil cu atât mai mult cu cât identificarea în scopuri de TVA, prevăzută la articolul 214 din Directiva TVA, nu constituie decât o cerință de formă în scopul controlului. Or, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că cerințe de formă nu pot repune în discuție în special dreptul de deducere în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 50, și Hotărârea din 14 martie 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 32). Rezultă de asemenea, având în vedere punctul 52 din prezenta hotărâre, că o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru nu poate fi împiedicată, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere dreptului la rambursare, să își exercite acest drept pentru motivul că este sau ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA în statul membru de rambursare.

60 În consecință, contrar poziției susținute de guvernul român, un stat membru nu poate exclude de la dreptul la rambursarea TVA-ului o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este sau ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA în primul stat membru.

61 Pe de altă parte, trebuie să se mai adauge că numai articolul 171a din Directiva TVA permite statelor membre, pentru operațiunile specifice pe care le vizează, să acorde unei persoane impozabile stabilite în alt stat membru un drept de deducere, excluzând-o din procedura de rambursare în temeiul Directivei 2008/9. Cu toate acestea, pe lângă faptul că guvernul român nu s-a prevalat nicidecum de o transpunere a acestei posibilități în ordinea juridică română, dispoziția menționată nu urmărește, în orice caz, să facă o distincție în funcție de existența sau de inexistența unei înregistrări în scopuri de TVA în statul membru de rambursare.

62 În speță, pe de o parte, din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că CHEP, în calitate de persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, nu prezintă niciunul dintre criteriile de legătură cu teritoriul român prevăzute la articolul 3 litera (a) din Directiva 2008/9. Pe de altă parte, în ceea ce privește condiția prevăzută la articolul 3 litera (b) din această directivă, din elementele dosarului reiese că, deși, prin închirierea paleților în cauză către CHEP România, CHEP prestează servicii considerate a fi prestate pe teritoriul României, în conformitate cu articolul 44 din Directiva TVA, CHEP România este cea obligată la plata TVA-ului, în cadrul mecanismului taxării inverse, în temeiul articolului 196 din Directiva TVA. În aceste condiții și sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, rezultă că o societate precum CHEP îndeplinește condițiile cumulative prevăzute la articolul 3 din Directiva 2008/9 și beneficiază, prin urmare, de dreptul la rambursarea TVA-ului.

63 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua-a patra întrebare că dispozițiile Directivei 2008/9 trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să refuze dreptul la rambursarea TVA-ului unei persoane impozabile stabilite pe teritoriul unui alt stat membru pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este sau ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA în statul membru de rambursare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

1) **Articolul 17 alineatul (2) litera (g) 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 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că transferul de către o persoană impozabilă de bunuri care provin dintr-un stat membru către statul membru de rambursare, în scopul prestării, de către această persoană impozabilă, de servicii de închiriere a bunurilor respective în acest din urmă stat membru, nu trebuie să fie asimilat unei livrări intracomunitare atunci când utilizarea bunurilor menționate în scopul unei astfel de prestări este temporară, iar acestea au fost expediate sau transportate din statul membru în care este stabilită persoana impozabilă menționată.**

2) **Dispozițiile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să refuze dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată unei persoane impozabile stabilite pe teritoriul unui alt stat membru pentru simplul motiv că această persoană impozabilă este sau ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă pe valoare adăugată în statul membru de rambursare.**

Rodin Jürimäe Piçarra

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 11 iunie 2020.

Grefier
A. Calot Escobar

Președintele Camerei a noua
S. Rodin