

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-787 din 2018 Sogard Fastigheter AB, Regularizarea TVA pentru bunuri de capital efectuată de o altă persoană decât cumpărătorul activului.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

26 noiembrie 2020

„Trimitere preliminară – Legislație națională care prevede regularizarea deducerilor de taxă pe valoarea adăugată (TVA) de către o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat inițial deducerea – Vânzarea de către o societate unor particulari a unui imobil închiriat de respectiva societate, precum și de precedentă societate proprietară – Încetarea supunerii la plata TVA-ului cu ocazia vânzării imobilului către particulari”

În cauza C-787/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 3 decembrie 2018, primită de Curte la 17 decembrie 2018, în procedura

Skatteverket

împotriva

Sögård Fastigheter AB,

Curtea (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Kumin (raportor), președinte de cameră, și domnii T. von Danwitz și P. G. Xuereb, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de T. Johansson, în calitate de agent;
- pentru Sögård Fastigheter AB, de C. Rosén, director general;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen și G. Tolstoy, în calitate de agenți,

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 19, 188 și 189 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, rectificări în JO 2007, L 335, p. 60, și în JO 2015, L 323, p. 31, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), pe de o parte, și Sögård Fastigheter AB, pe de altă parte, în legătură cu regularizarea deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate anterior de o altă persoană impozabilă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA:

„[s]tatele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, [...]

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări”.

4 Articolul 19 primul paragraf din această directivă prevede că, „[î]n cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului”.

5 Articolul 135 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

[...]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.”

6 Potrivit articolului 137 din Directiva TVA:

„(1) Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

[...]

(d) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior.”

7 Articolul 168 litera (a) din această directivă prevede:

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

(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”.

8 Articolul 184 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

9 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.”

10 Articolul 186 din această directivă prevede că „[s]tatele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185”.

11 Articolul 187 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

12 Articolul 188 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca și când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare.

Activitatea economică este considerată impozabilă în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este impozabilă.

Activitatea economică este considerată scutită în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este scutită.

(2) Regularizarea prevăzută la alineatul (1) se efectuează o singură dată pentru perioada de timp rămasă din perioada de regularizare. Cu toate acestea, atunci când livrarea de bunuri de capital este scutită, statele membre pot să nu solicite o regularizare în măsura în care cumpărătorul este o persoană impozabilă care utilizează bunurile de capital respective doar pentru operațiuni care dau drept de deducere.”

13 Potrivit articolului 189 din această Directivă TVA:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

- (a) definirea conceptului de bunuri de capital;
- (b) precizarea valorii TVA care este luată în considerare pentru regularizare;
- (c) adoptarea oricăror măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate;
- (d) permiterea simplificărilor administrative.”

14 Articolul 193 din directiva menționată prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

Dreptul suedez

Dispoziții privind impozitarea obligatorie și impozitarea la cerere

15 Conform articolului 2 din capitolul 3 din mervärdesskattelagen (1994:200) (Legea 1994:200 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă situației de fapt în discuție în litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), operațiunile de cesiune și de închiriere de bunuri imobile sunt, cu anumite limitări, scutite de TVA.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

16 Proprietarul unui bun imobil care, în scopul utilizării permanente în cadrul unei activități impozabile, închiriază în totalitate sau în parte o clădire care are calitatea de bun imobil poate totuși să opteze pentru supunerea la plata TVA-ului pentru respectiva închiriere în temeiul articolului 3 din capitolul 3 și al articolului 1 din capitolul 9 din legea menționată.

17 În cazul cesionării bunului imobil respectiv, articolul 5 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul prevede că impozitarea la cerere se transferă cesionarului începând cu data intrării în posesie și că acesta se subrogă proprietarului anterior în toate drepturile și obligațiile legale.

18 Conform articolului 6 din capitolul 9 din Legea privind TVA-ul, administrația fiscală trebuie să dispună încetarea impozitării la cerere aferente unei închirieri odată cu intrarea în posesie în cazul în care atât noul proprietar, cât și cel anterior solicită acest lucru în prealabil și împreună. În plus, impozitarea la cerere încetează și atunci când proprietarul bunului imobil modifică utilizarea acestuia în alte scopuri decât o activitate impozabilă sau atunci când bunul respectiv nu mai poate fi închiriat din cauza unui incendiu sau din alte motive independente de voința proprietarului ori în cazul demolării.

Dispoziții privind deducerea TVA-ului și regularizarea deducerilor

19 Potrivit articolului 6 din capitolul 8a din Legea privind TVA-ul, perioada de regularizare este stabilită pentru bunurile imobile de capital la zece ani.

20 Articolele 7 și 8 din capitolul 8a din Legea privind TVA-ul prevăd că, în cazul unui transfer de bunuri de capital, deducerea taxei achitate în amonte trebuie regularizată o singură dată. La calcularea valorii acestei regularizări, deducerea care trebuie regularizată se repartizează pe întreaga perioadă de regularizare, iar regularizarea se va face pe baza cotei-părți corespunzătoare duratei restante din această perioadă.

21 În cazul transferului unui bun de capital în contextul transferului unei activități economice, cesionarul impozabil de bunuri de capital se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului cu privire la regularizare, astfel cum prevede articolul 11 din capitolul 8a din Legea privind TVA-ul.

22 Conform articolului 12 din capitolul 8a din Legea privind TVA-ul, cesionarul se subrogă în drepturile și obligațiile cedentului în materie de regularizare și în cazul transferului de bunuri imobile închiriate sub regimul de impozitare la cerere, dar numai cu condiția ca cedentul și cesionarul să nu fi convenit ca cedentul să efectueze regularizarea, iar regularizarea să nu fie justificată de modificări care au avut loc pe durata în care cedentul a deținut bunul respectiv.

23 În cazul unui transfer al unui bun de capital care implică subrogarea cesionarului în drepturile și obligațiile cedentului, acesta din urmă, în temeiul articolelor 15 și 17 din capitolul 8a din legea menționată, trebuie să întocmească un document special. Documentul trebuie să cuprindă, printre altele, informații privind taxa achitată în amonte aferentă achiziționării bunului de capital de către cedent sau construcției noi, extinderii sau transformării, cota-parte din acea taxă pentru care, după o eventuală regularizare, s-a aplicat o deducere, data achiziției și deducerii și orice alte informații relevante pentru stabilirea obligației fiscale și a dreptului de deducere al cesionarului.

Dispoziții privind transferul unei activități economice

24 Articolul 25 din capitolul 3 din Legea privind TVA-ul prevedea că transferul de active în scopul desfășurării activității economice este scutit de taxă atunci are loc în cadrul transferului activității

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

economice, cu condiția ca cesionarul să aibă dreptul la o deducere sau la o restituire a taxei. Această dispoziție a făcut obiectul unei interpretări în conformitate cu articolul 19 din Directiva TVA de către Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), care a statuat că un transfer de activitate economică nu constituie o livrare de bunuri în scopuri de TVA.

Litigiul principal și întrebările preliminare

25 Sögård Fastigheter a dobândit în anul 2012 un bun imobil, pe care l-a închiriat sub regimul impozitării la cerere.

26 Proprietarul anterior al acestui bun optase de asemenea pentru supunerea la plata TVA-ului și efectuase deduceri ale taxei achitate în amonte aferente unor operațiuni de reamenajare a clădirii, pe care le-a consemnat într-un document.

27 La vânzare, părțile nu au convenit că proprietarul anterior ar efectua regularizarea deducerilor de TVA aplicate și nu au solicitat administrației fiscale să nu transfere impozitarea la cerere. Sögård Fastigheter a închiriat bunul imobil continuând astfel să îl utilizeze pentru a realiza operațiuni impozabile.

28 În anul 2013, Sögård Fastigheter a transferat acest bun imobil către doi particulari care nu urmau să îl utilizeze pentru operațiuni impozabile. În consecință, impozitarea la cerere în scopuri de TVA a încetat. Administrația fiscală a solicitat atunci Sögård Fastigheter să regularizeze deducerile taxei achitate în amonte efectuate de proprietarul anterior și să restituie TVA-ul în limita duratei restante din perioada de regularizare.

29 Apreciind că din Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), rezulta că nu este obligată să achite TVA-ul dedus de proprietarul anterior, Sögård Fastigheter a sesizat Förvaltningsrätten (Tribunalul Administrativ, Suedia) cu o acțiune în anularea deciziei administrației fiscale.

30 Förvaltningsrätten (Tribunalul Administrativ), considerând că situația în discuție în litigiul principal era diferită de cea care a condus la pronunțarea Hotărârii din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), prin care Curtea a declarat că dispozițiile privind regularizarea TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun recuperării sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere, a respins această acțiune.

31 Întrucât apelul declarat de Sögård Fastigheter a fost admis de Kammarrätten (Curtea de Apel Administrativă, Suedia), administrația fiscală a declarat recurs împotriva hotărârii acestei instanțe la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) și a solicitat acestei instanțe să stabilească că Sögård Fastigheter este obligată să ramburseze prin regularizare TVA-ul dedus de proprietarul anterior.

32 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă soluția din Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), poate fi transpusă unei situații în care un cesionar, imediat după ce a dobândit un bun imobil, îl utilizează numai pentru operațiuni care dau dreptul de deducere, iar ulterior îl revinde unui terț care nu îl va utiliza pentru astfel de operațiuni.

33 Instanța de trimitere arată de asemenea că, în ipoteza în care Curtea ar hotărî că articolele 188 și 189 din Directiva TVA se opun transferului către cesionar al obligației de regularizare a deducerii de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

TVA, care revenea cedentului, aceasta va trebui să se pronunțe asupra argumentației administrației fiscale și să stabilească dacă achiziționarea bunului imobiliar de către Sögård Fastigheter constituie un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul articolului 19 din Directiva TVA.

34 Instanța de trimitere precizează că aspectul dacă dispozițiile privind transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora sunt efectiv aplicabile într-un litigiu precum litigiul principal depinde de circumstanțele acestuia și nu face obiectul prezentei cereri de decizie preliminară. Ea arată că se va pronunța cu privire la acest aspect atunci când va statua definitiv asupra prezentului litigiu. Cu toate acestea, în opinia instanței de trimitere, dacă acest transfer ar trebui calificat drept transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, atunci s-ar pune problema dacă faptul de a impune Sögård Fastigheter să efectueze regularizarea deducerilor de TVA aplicate de proprietarul anterior est compatibil cu articolul 19 din Directiva TVA.

35 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dacă, în temeiul normelor adoptate de un stat membru în conformitate cu articolul 188 alineatul (2) din [Directiva TVA], vânzătorul unui bun imobil nu a regularizat deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că cumpărătorul intenționează să utilizeze bunul exclusiv pentru operațiuni cu drept de deducere, această situație se opune ca, atât timp cât perioada de regularizare este în curs, cumpărătorul să fie obligat să regularizeze deducerea la un moment ulterior, la care transferă, la rândul său, bunul imobil în discuție unei persoane care nu intenționează să îl utilizeze pentru astfel de operațiuni?

2) Răspunsul la prima întrebare va fi diferit dacă primul transfer menționat reprezintă un transfer de active în sensul articolului 19 din [Directiva TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații naționale care, prevăzând, în temeiul articolului 188 alineatul (2) din această directivă, că cedentul unui bun imobil nu este obligat să efectueze regularizarea unei deduceri a TVA-ului aplicate în amonte în cazul în care cesionarul nu va utiliza acest bun pentru a realiza operațiuni care dau dreptul la deducere, impune de asemenea cesionarului să efectueze regularizarea acestei deduceri pentru durata restantă din perioada de regularizare în cazul în care transferă, la rândul său, bunul imobil unui terț care nu îl va utiliza pentru astfel de operațiuni.

37 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 184 din Directiva TVA prevede obligația de a regulariza deducerea de TVA efectuată inițial atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă.

38 Această dispoziție, precum și articolele 185 și 186 din Directiva TVA, constituie regimul aplicabil nașterii unui eventual drept al administrației fiscale de a solicita unei persoane impozabile o regularizare de TVA, inclusiv în ceea ce privește regularizarea deducerilor referitoare la bunuri de capital (a se vedea în special Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 26, și Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 33).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

39 În acest context, articolul 186 din Directiva TVA însărcinează în mod expres statele membre să definească normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din această directivă, în timp ce articolele 187-192 din directiva menționată stabilesc anumite modalități de regularizare a deducerii TVA-ului în ceea ce privește bunurile de capital (a se vedea în special Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 27, și Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctele 28 și 29).

40 Articolul 188 din Directiva TVA vizează ipoteza particulară a livrării unui bun de capital în perioada de regularizare. În acest caz, regularizarea anuală prevăzută la articolul 187 din această directivă este înlocuită de o singură regularizare, întemeiată pe utilizarea prezumată a bunului de capital respectiv pentru perioada restantă. Potrivit acestui articol 188, caracterul deductibil al TVA-ului în amonte depinde de aspectul dacă livrarea efectuată este sau nu supusă acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 56).

41 În conformitate cu articolul 188 menționat, în cazul în care o persoană impozabilă cedează un bun de capital în perioada de regularizare, iar cesiunea în cauză este scutită, bunul de capital este considerat ca și când a fost utilizat pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare, iar această activitate este considerată scutită în întregime. O astfel de prezumție conduce la obligația de a efectua o singură regularizare, pentru întreaga perioadă restantă de regularizare, cu excepția cazului în care un stat membru a decis să pună în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 188 alineatul (2) din Directiva TVA, de a nu solicita respectiva regularizare.

42 Astfel, articolul 188 alineatul (2) din directiva menționată prevede că, atunci când livrarea de bunuri de capital este scutită, statele membre pot să nu solicite o regularizare în măsura în care cumpărătorul este o persoană impozabilă care utilizează bunurile de capital respective doar pentru operațiuni care dau drept de deducere.

43 În consecință, posibilitatea de a nu solicita regularizarea este subordonată, pe de o parte, calității de persoană impozabilă a dobânditorului bunului de capital în cauză și, pe de altă parte, naturii utilizării acestui bun, și anume faptul că acesta nu trebuie utilizat decât pentru operațiuni care dau drept de deducere a TVA-ului.

44 Desigur, dacă dobânditorul bunului de capital încetează să utilizeze acest bun numai pentru operațiuni pentru care TVA-ul este deductibil, nu mai sunt îndeplinite condițiile care justificau ca regularizarea să nu fie solicitată.

45 Deși articolul 188 din Directiva TVA prevede că statele membre pot să nu solicite o regularizare „în măsura în care” sunt îndeplinite condițiile amintite la punctul 43, acesta nu prevede dispoziții aplicabile situației în care respectivele condiții nu mai sunt respectate.

46 În această privință, în temeiul articolului 189 din Directiva TVA, statele membre pot, pentru aplicarea articolului 188 din această directivă, să adopte orice măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate, precum și să permită simplificările administrative.

47 Aceste dispoziții naționale nu pot însă conduce la situația în care sarcina regularizării unei deduceri a TVA-ului în legătură cu o livrare de bunuri sau cu o prestare de servicii să apese pe altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat respectiva deducere.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

48 Astfel, deși Directiva TVA nu conține nicio indicație expresă cu privire la persoana impozabilă obligată la plata creanțelor fiscale care rezultă din regularizarea unei deduceri a TVA-ului, nu se poate deduce din aceasta că, în cadrul normelor pe care le stabilesc în temeiul articolului 137 alineatul (2) și al articolelor 186 și 189 din această directivă, statele membre sunt libere să decidă care este persoana impozabilă care trebuie să achite TVA-ul într-o asemenea situație (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, punctele 30 și 31).

49 Desemnarea persoanei obligate la plata sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului nu constituie o „normă” în sensul acestor dispoziții, ci, astfel cum reiese din articolul 193 din directiva menționată, o cerință de fond a sistemului comun al TVA-ului instituit de aceeași directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 32).

50 Astfel, din jurisprudența Curții reiese că articolul 184 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cazul regularizării unei deduceri a TVA-ului efectuate de o persoană impozabilă, sumele datorate cu acest titlu trebuie achitate de această persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, punctele 36 și 37).

51 Astfel, trebuie amintit, pe de o parte, că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Prin urmare, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 25 și jurisprudența citată).

52 Pe de altă parte, regulile referitoare la regularizarea deducerilor constituie un element esențial al sistemului instituit prin Directiva TVA, întrucât urmăresc să asigure precizia deducerilor și, în consecință, neutralitatea impozitării. Prin aceste reguli, această directivă are drept obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (a se vedea în special Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 38 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 34).

53 În aceste condiții, interpretarea potrivit căreia sarcina regularizării unei deduceri a TVA-ului în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii ar putea să apese asupra altei persoane impozabile decât cea care a efectuat această deducere ar fi incompatibilă cu obiectivele, amintite la punctele 51 și 52 din prezenta hotărâre, ale regulilor urmate în materie de Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 37).

54 Astfel, a impune ca deducerea efectuată de cedentul unui bun imobil să fie regularizată de cesionarul acestui bun ar însemna obligarea acestuia din urmă să achite o creanță fiscală referitoare la o operațiune față de care este străin și care a fost efectuată în cadrul activității economice a unei alte persoane impozabile. În schimb, cedentul care a efectuat deducerea ar continua să beneficieze de o deducere superioară celei la care are dreptul în temeiul utilizării efective a bunului imobil, iar obiectivul neutralității impozitării nu ar fi atins în privința sa.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

55 Administrația fiscală, precum și guvernul finlandez arată însă, pe de o parte, că motivele Hotărârii din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nu ar putea fi transpuse prezentei cauze din cauza diferențelor dintre situațiile în discuție în cele două cauze și, pe de altă parte, că motivele privind securitatea juridică, precum și necesitatea de a garanta că regularizările nu conferă niciun avantaj nejustificat și nu determină crearea unei impuneri disimulate justifică recuperarea sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului de la altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere.

56 În primul rând, pentru a deosebi prezenta cauză de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), administrația fiscală și guvernul finlandez arată că în cauza din litigiul principal s-a solicitat cesionarului să efectueze regularizarea deducerii ca urmare a modificării utilizării bunului imobil respectiv, în urma transferului acestuia unor particulari, iar quantumul taxei solicitate cu acest titlu privește doar perioada de regularizare restantă. Acestea adaugă că reluarea drepturilor și obligațiilor în materie de regularizare este opțională, iar cesionarul dispune de informațiile privind deducerea a cărei regularizare se solicită.

57 Trebuie să se constate însă că respectivele circumstanțe nu pot repune în discuție pertinenta pentru prezenta cauză a considerațiilor expuse de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed, (C-622/11, EU:C:2013:649).

58 Mai întâi, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), Curtea a examinat aspectul dacă regularizarea unei deduceri a TVA-ului poate fi efectuată de către o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat deducerea atunci când cea care nu s-a conformat normelor care justificau deducerea efectuată de cea din urmă este această primă persoană impozabilă. Curtea a răspuns în sens negativ la această întrebare, considerând în esență, la punctele 40 și 41 din această hotărâre, că, într-o astfel de situație, faptul de a impune regularizarea deducerii TVA-ului altei persoane impozabile decât cea care a efectuat respectiva deducere ar compromite corectitudinea deducerilor și neutralitatea TVA-ului, pe care urmăresc să le asigure normele privind regularizarea deducerilor.

59 În cauza principală se ridică problema dacă recuperarea sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului poate fi efectuată de la o persoană impozabilă care nu a efectuat această deducere în cazul în care, ca urmare a transferului bunului imobil de către această persoană impozabilă unor particulari care nu îl vor mai utiliza pentru operațiuni impozabile, nu mai sunt întrunite modalitățile care justificau ca regularizarea să nu fie impusă. Or, această problemă este similară cu aceea ridicată în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), în sensul că, în ambele cauze, acțiunile unei persoane impozabile determină ca administrația fiscală să solicite acesteia regularizarea unei deduceri a TVA-ului efectuate de o altă persoană impozabilă.

60 Apoi, nu are relevanță în această privință faptul că regularizarea solicitată în prezenta cauză privește numai quantumul corespunzător perioadei de regularizare restante, dat fiind că deducerea a cărei regularizare se solicită a fost efectuată de o altă persoană impozabilă.

61 Astfel, din răspunsurile scrise date la întrebările Curții de către administrația fiscală reiese că preluarea de către cesionar a drepturilor și obligațiilor cedentului în materie de regularizare, prevăzută de legislația suedeză în discuție în litigiul principal, implică preluarea taxei plătite în amonte aferente unui bun de capital pentru care cedentul nu a efectuat nicio deducere în tot sau în parte. Rezultă, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că, în cazul în care cedentul a efectuat deducerea TVA-ului, în tot sau în parte, cesionarul nu poate beneficia de dreptul de a deduce această taxă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

62 În sfârșit, un stat membru nu poate impune unei persoane impozabile obligații care depășesc ceea ce este permis de dreptul Uniunii în materie de TVA, chiar dacă respectiva persoană impozabilă ar fi informată în prealabil de întinderea acestor obligații sau aplicarea unor asemenea obligații ar fi facultativă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 53 și jurisprudența citată).

63 În consecință, administrația fiscală și guvernul finlandez susțin în van că soluția din Hotărârea din 10 octombrie 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nu poate fi transpusă în prezenta cauză.

64 În al doilea rând, trebuie arătat că, contrar celor susținute de administrația fiscală și de guvernul finlandez, argumentele referitoare la securitatea juridică și la necesitatea de a garanta că regularizările nu conferă niciun avantaj nejustificat sau că nu conduc la crearea unei impuneri disimulate nu pot justifica recuperarea sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere.

65 Mai întâi, nu este convingător argumentul potrivit căruia ar fi contrar securității juridice să se impună ca regularizarea deducerii să fie efectuată de persoana impozabilă care a efectuat deducerea TVA-ului, în speță cedentul bunului imobil, atunci când cesionarul este cel care a modificat utilizarea bunului respectiv, iar cedentul nu are nicio influență asupra utilizării menționate.

66 Astfel, după cum decurge din cuprinsul punctelor 45 și 46 din prezenta hotărâre, revine statelor membre sarcina de a lua toate măsurile necesare pentru aplicarea articolului 188 din Directiva TVA în condițiile prevăzute la articolul 189 din această directivă, respectând toate dispozițiile acestei directive și principiile generale, precum principiul securității juridice.

67 Apoi, administrația fiscală precum și guvernul finlandez consideră că cesionarul bunului imobil ar beneficia de un avantaj nejustificat dacă, în urma modificării de către acesta a utilizării respectivului bun, nu i s-ar solicita regularizarea deducerii efectuate de cedentul bunului. Astfel, cesionarul ar fi dobândit în acest mod un bun imobil care nu ar fi supus niciunei taxe.

68 Or, *primo*, o asemenea situație rezultă din dispozițiile dreptului suedez care scutesc de impunerea plății TVA-ului operațiunile de transfer de bunuri imobile, fără a permite persoanelor impozabile să opteze pentru taxarea acestora, în timp ce articolul 137 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA conferă statelor membre posibilitatea de a acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea livrării de clădiri.

69 *Secundo*, astfel cum s-a arătat la punctul 61 din prezenta hotărâre, în cazul în care cedentul a efectuat deducerea TVA-ului, în tot sau în parte, cesionarul nu poate, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, să beneficieze de dreptul de a deduce această taxă. În consecință, prin utilizarea bunului imobil, cesionarul nu beneficiază de un „avantaj nejustificat” sub forma unei deduceri la care nu are dreptul.

70 *Tertio*, stabilirea unui preț de achiziție a bunului imobil inferior prețului pieței, la care cedentul ar fi consimțit întrucât cesionarul ar fi eventual obligat să regularizeze deducerea care a fost efectuată anterior, decurge din libertatea contractuală a părților și nici aceasta nu poate fi calificată drept „avantaj nejustificat”, în sensul Directivei TVA.

71 În sfârșit, administrația fiscală și guvernul finlandez consideră că, în lipsa posibilității de a efectua regularizarea de la cumpărător, continuitatea sistemului TVA ar fi compromisă prin aceea că

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prețul de vânzare a bunului imobil ar fi calculat astfel încât să acopere o eventuală regularizare a deducerii de TVA și ar presupune, în consecință, o impunere latentă pe care cesionarul nu ar putea, în ceea ce îl privește, să o deducă, dacă ar utiliza acest bun pentru operațiuni care dau dreptul la deducerea TVA-ului.

72 În această privință trebuie arătat, pe de o parte, că aceleași consecințe, presupunând că sunt stabilite, se pot produce și în situația în care un stat membru decide să nu aplice posibilitatea prevăzută de articolul 188 alineatul (2) din Directiva TVA, de a nu impune regularizarea. Pe de altă parte, astfel cum s-a amintit la punctul 68 din prezenta hotărâre, articolul 137 alineatul (1) litera (b) din această directivă conferă statelor membre posibilitatea de a acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea livrării de clădiri, ceea ce ar permite să se evite consecințele evocate la punctul anterior.

73 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații naționale care, prevăzând, în temeiul articolului 188 alineatul (2) din această directivă, că cedentul unui bun imobil nu este obligat să efectueze regularizarea unei deduceri a TVA-ului aplicate în amonte în cazul în care cesionarul nu va utiliza acest bun pentru a realiza operațiuni care dau dreptul la deducere, impune de asemenea cesionarului să efectueze regularizarea acestei deduceri pentru durata restantă din perioada de regularizare în cazul în care transferă, la rândul său, bunul imobil unui terț care nu îl va utiliza pentru astfel de operațiuni.

Cu privire la a doua întrebare

74 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă răspunsul la prima întrebare ar fi diferit în ipoteza în care primul transfer pe care îl vizează ar constitui un transfer de bunuri, în sensul articolului 19 din Directiva TVA.

75 În această privință trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituită prin articolul 267 TFUE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 24 aprilie 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, punctul 40 și jurisprudența citată).

76 Cu toate acestea, revine Curții sarcina de a examina condițiile în care este sesizată de către instanța națională, în scopul de a-și verifica propria competență. Într-adevăr, spiritul de colaborare care trebuie să stea la baza procedurii trimiterii preliminare presupune ca, în ceea ce o privește, instanța națională să respecte funcția conferită Curții, care este aceea de a contribui la administrarea justiției în statele membre, iar nu de a formula opinii consultative cu privire la chestiuni generale sau ipotetice (Hotărârea din 24 aprilie 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, punctul 41 și jurisprudența citată).

77 Astfel, justificarea unei întrebări preliminare nu o constituie formularea unor asemenea opinii, ci necesitatea inerentă soluționării efective a unui litigiu (a se vedea în special Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 38, și Hotărârea din 16 iunie 2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, punctul 56).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

78 Rezultă, desigur, dintr-o jurisprudență constantă că, având în vedere separarea funcțiilor între instanțele naționale și Curte, nu se poate pretinde ca înainte de a sesiza Curtea instanța de trimitere să efectueze toate constatările de fapt și aprecierile de drept care îi revin în cadrul misiunii sale jurisdicționale. Astfel, este suficient ca obiectul litigiului principal, precum și implicațiile sale principale pentru ordinea juridică a Uniunii să reiasă din cererea de decizie preliminară pentru a permite statelor membre și celorlalte părți interesate să își prezinte observațiile conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și să participe în mod eficient la procedura în fața Curții (Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 39).

79 În prezenta cauză însă, instanța de trimitere precizează în mod expres că aplicabilitatea dispozițiilor privind transferul unei activități economice în litigiul principal trebuie determinată în funcție de circumstanțele acestuia și nu face obiectul prezentei cereri de decizie preliminară și că se va pronunța cu privire la acest aspect atunci când va statua definitiv asupra litigiului principal. Numai dacă s-ar constata că dobândirea de către Sögård Fastigheter a bunului imobil ar trebui calificată drept „transfer al unei activități” s-ar pune problema dacă faptul de a impune Sögård Fastigheter să efectueze regularizarea deducerilor de TVA efectuate de proprietarul anterior est compatibil cu articolul 19 din Directiva TVA.

80 În aceste condiții, chestiunea privind interpretarea articolului 19 din Directiva TVA este, în acest stadiu al litigiului principal, ipotetică, iar necesitatea inerentă a răspunsului la această întrebare pentru soluționarea litigiului nu este dovedită.

81 Prin urmare, Curtea nu poate răspunde la a doua întrebare prin formularea unei opinii consultative cu privire la o problemă care este, în acest stadiu, ipotetică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, punctul 56, Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 194, și Hotărârea din 11 decembrie 2018, Weiss și alții, C-493/17, EU:C:2018:1000, punctul 166). Faptul că această întrebare ar putea fi pertinentă dacă instanța națională ar stabili că dispozițiile privind transmiterea unei activități economice ar trebui aplicate în situația în discuție în litigiul principal nu are efecte în această privință.

82 În consecință, a doua întrebare este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuieli

83 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 trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații naționale care, prevăzând, în temeiul articolului 188 alineatul (2) din această directivă, că cedentul unui bun imobil nu este obligat să efectueze regularizarea unei deduceri a TVA-ului aplicate în amonte în cazul în care cesionarul nu va utiliza acest bun pentru a realiza operațiuni care dau dreptul la deducere, impune de asemenea cesionarului să efectueze regularizarea acestei deduceri pentru durata restantă din perioada de regularizare în cazul în care transferă, la rândul său, bunul imobil unui terț care nu îl va utiliza pentru astfel de operațiuni.