

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-201/18 Mydibel SA – ajustarea TVA pentru bunuri de capital pentru care se aplică o procedura de lease back.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

27 martie 2019(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Armonizarea legislațiilor fiscale – Deducerea taxei achitate în amonte – Bun de capital imobiliar – Preluare de leasing (sale and lease back) – Regularizarea deducerilor de TVA – Principiul neutralității TVA-ului – Principiul egalității de tratament”

În cauza C-201/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons, Belgia), prin decizia din 9 martie 2018, primită de Curte la 19 martie 2018, în procedura

Mydibel SA

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, și domnii C. Vajda (raportor) 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 Mydibel SA, de W. Huber, avocat;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux, de P. Cottin și de C. Pochet, în calitate de agenți
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de N. Gossement, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului genera
pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 14, 15, 168, 184, 185, 187 și 188 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 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și egalității de tratament.

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Mydibel SA, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu regularizarea unei deduceri de TVA.

Cadrul juridic

3 Potrivit articolului 14 din Directiva TVA:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

(a) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații;

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

(3) Statele membre pot considera predarea anumitor lucrări de construcții ca o livrare de bunuri.”

4 Articolul 15 din această directivă prevede:

„(1) Electricitatea, gazul, energia destinată încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură sunt considerate bunuri corporale.

(2) Statele membre pot considera ca bunuri corporale următoarele:

(a) anumite drepturi asupra bunurilor imobile;

(b) drepturile in rem care îi conferă titularului dreptul de a utiliza bunuri imobile;

(c) acțiunile sau interesele echivalente cu acțiunile care îi conferă deținătorului, de iure sau de facto, drepturi de proprietate sau de posesie asupra unor bunuri imobile sau asupra unei părți a acestora.”

5 Articolul 168 din directiva menționată 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:

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

- (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;
- (b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;
- (c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);
- (d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;
- (e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

6 Capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X din Directiva TVA, cuprinde articolele 184-189 din această directivă. Articolul 184 din directiva menționată precizează:

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

7 Articolul 185 din Directiva TVA prevede:

„(1) 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.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

8 Potrivit articolului 186 din această directivă:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

9 Articolul 187 din directiva menționată prevede:

„(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.”

10 Articolul 188 din aceeași directivă precizează:

„(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.”

11 Articolul 189 din Directiva TVA prevede:

„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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Mydibel are ca obiect de activitate fabricarea de derivați de cartofi și, prin urmare, este supusă TVA-ului. Aceasta este proprietara mai multor clădiri pentru care a dedus integral taxele care s-au aplicat facturilor pentru construcții, transformare sau renovare.

13 La 1 octombrie 2009, cu scopul de a-și spori lichiditățile, Mydibel, a încheiat cu două instituții financiare operațiuni de sale and lease back (preluare de leasing), care nu sunt supuse TVA-ului, privind aceste imobile, împărțite în două loturi. Pentru fiecare lot, Mydibel a încheiat cu aceste instituții două contracte prin acte notariale. Pe de o parte, aceasta a încheiat o convenție privind constituirea unui drept de emfiteoză asupra imobilelor menționate în beneficiul instituțiilor respective, pe o perioadă de 99 ani, în schimbul achitării unei redevențe imediate în valoare de 9 630 000 EUR pentru primul lot și de 2 700 000 EUR pentru al doilea lot, precum și o taxă anuală în valoare de 25 EUR. Pe de altă parte, aceasta a încheiat un acord de leasing imobiliar cu privire la aceleași imobile, prin care aceste instituții au acordat Mydibel utilizarea clădirilor în cauză pentru o perioadă irevocabilă de 15 de ani, în schimbul unei chirii trimestriale, reprezentând o valoare de investiții de 9 630 000 EUR pentru primul lot și de 2 700 000 EUR pentru al doilea lot, majorată cu dobânzi. În conformitate cu această convenție, Mydibel beneficiază, la sfârșitul perioadei de leasing, de o opțiune de cumpărare la un preț echivalent cu 10 % din valoarea investițiilor pentru primul lot și cu 3 % din această valoare pentru al doilea lot.

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

14 În urma unui control fiscal efectuat la 11 mai și la 8 iunie 2012 și privind perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2010, administrația fiscală belgiană a respins, în cadrul mecanismului de revizuire, deducerea TVA-ului operată inițial pe clădirile în cauză ca urmare a acestor operațiuni de sale and lease back (preluare de leasing).

15 O decizie de regularizare a fost emisă la 18 septembrie 2012 pentru Mydibel și un proces-verbal a fost întocmit la 22 noiembrie 2013 și notificat în aceeași zi cu decizia de regularizare. Această din urmă decizie se referă, în primul rând, la o sumă de 981 381,28 EUR pentru erorile de deducere a TVA-ului, în al doilea rând, la o amendă proporțională de 98 130 de euro, și, în al treilea rând, la dobânzi de întârziere începând de la 21 ianuarie 2011. Prin intermediul reținerilor din soldul creditor al contului curent de TVA al Mydibel, administrația fiscală belgiană a încasat, prin validarea sumei corespunzătoare regularizării, suma totală de 1 363 971,20 euro.

16 La 1 aprilie 2014, Mydibel a formulat o acțiune având ca obiect anularea deciziei de regularizare și a procesului-verbal din 22 noiembrie 2013 în fața Tribunalului de Primă Instanță din Hainaut (Belgia).

17 Prin hotărârea din 13 octombrie 2015, tribunal de première instance du Hainaut a declarat cererea ca fiind admisibilă și fondată în parte. Acesta a considerat că amenda nu era datorată, a obligat État belge să restituie toate sumele percepute în temeiul amenzii anulate, majorate cu dobânzi moratorii, și a respins celelalte capete de cerere formulate de Mydibel.

18 La 4 martie 2016, Mydibel a declarat apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons, Belgia).

19 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, dispozițiile Directivei TVA nu impun o obligație de regularizare a deducerii TVA-ului și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o astfel de regularizare este conformă cu principiul neutralității TVA-ului și al egalității de tratament.

20 În aceste condiții, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„[1] Articolele 14, 15, 168, 184, 185, 187 și 188 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate și aplicate în așa fel încât există sau nu există o revizuire/regularizare a TVA-ului cu privire la un bun imobil de capital, care a fost dedus inițial în mod corect, atunci când acest bun imobil de capital a făcut obiectul unei operațiuni sale and lease back (preluare de leasing), dat fiind că:

– operațiunea sale and lease back este formată prin acordarea combinată și simultană a unui drept de emfiteoză (cu alte cuvinte un drept real temporar) de către persoana impozabilă în favoarea a două instituții financiare și a unui leasing de către aceste două instituții financiare persoanei impozabile;

– această operațiune sale and lease back constituie o operațiune pur financiară pentru a spori lichiditățile persoanei impozabile;

– operațiunea sale and lease back (preluare de leasing) nu a fost supusă TVA-ului;

– bunul imobil de capital a rămas în posesia persoanei impozabile și a fost utilizat pentru activitatea impozabilă a contribuabilului, în mod continuu și durabil, atât înainte, cât și după operațiune?

[2] O interpretare și o aplicare a dispozițiilor menționate mai sus care conduc la o revizuire/regularizare a TVA-ului dedus inițial sunt conforme cu principiul neutralității TVA-ului și/sau cu principiul egalității de tratament?”

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 184, 185, 187 și 188 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că impun o obligație de a regulariza TVA-ul care grevează un imobil care a fost inițial dedus în mod corect, atunci când acest bun a făcut obiectul unei tranzacții de sale and lease back (preluare de leasing) care nu este supusă TVA-ului în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal.

22 Articolele 184 și 185 din Directiva TVA prevăd în mod general condițiile în care administrația fiscală națională trebuie să solicite o regularizare a TVA-ului dedus inițial. În schimb, articolele 187-189 din această directivă prevăd norme specifice pentru regularizarea deducerii TVA-ului în ceea ce privește bunurile de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctele 25-28).

23 Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că reiese din cererea de decizie preliminară că clădirile în discuție în litigiul principal sunt calificate drept „bunuri de capital”, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice, în funcție de legislația națională. Astfel, în temeiul articolului 189 litera (a) din directiva menționată, statele membre pot defini noțiunea „bunuri de capital”. Curtea a statuat că noțiunea se referă la bunurile care, utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea acestora, care implică faptul că costurile de achiziție nu sunt în mod normal înregistrate drept cheltuieli curente, ci sunt amortizate în cursul mai multor exerciții financiare (Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 35 și jurisprudența citată).

24 În primul rând, trebuie să se examineze dacă o regularizare a deducerii TVA-ului se impune în temeiul articolelor 184 și 185 din aceeași directivă.

25 În temeiul articolului 184 din Directiva TVA, deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă. Potrivit articolului 185 din această directivă, deducerea TVA-ului achitat în amonte este regularizată în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus.

26 În ceea ce privește incidența eventuală asupra deducerii TVA-ului operate de o persoană impozabilă, a unor evenimente survenite ulterior acestei deduceri, reiese din jurisprudența Curții că utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor sau care este avută în vedere pentru acestea determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă, precum și întinderea eventualelor regularizări în cursul perioadelor următoare (Hotărârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl, C-660/16 și C-661/16, EU:C:2018:372, punctul 54, precum și jurisprudența citată).

27 Astfel, mecanismul regularizării prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de această directivă. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească o relație strânsă și directă între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval (Hotărârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl, C-660/16 și C-661/16, EU:C:2018:372, punctul 55, precum și jurisprudența citată).

28 În speță, din decizia de trimitere reiese că clădirile în discuție în litigiul principal au fost utilizate de Mydibel în mod continuu și durabil pentru activitățile sale profesionale. În plus, potrivit indicațiilor care figurează în decizia respectivă, în cazul în care operațiunile de sale and lease back (preluare de leasing) în discuție în litigiul principal au condus la plata unei redevențe imediate către Mydibel, societatea respectivă s-a obligat la plata unei chirii trimestriale instituțiilor financiare vizate în cursul

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

unei perioade de 15 ani a căror valoare totală corespunde cu cea a redevenței respective, majorată cu dobânzi. Rezultă astfel că societatea menționată a continuat să utilizeze operațiunile realizate pentru construcția, transformarea sau renovarea clădirilor în cauză pentru operațiunile sale taxabile în aval. Această constatare arată, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nemodificarea factorilor utilizați pentru stabilirea sumei deducerilor care au intervenit ulterior declarației de TVA.

29 Spre deosebire de ceea ce a susținut Comisia Europeană în observațiile sale scrise, simpla constituire a unui drept de emfiteoză care nu face obiectul TVA-ului nu poate fi considerată o modificare a elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor care a intervenit ulterior declarației TVA. Astfel, o constituire de acest fel nu are, în sine, ca efect ruperea legăturii strânse și directe dintre dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval.

30 Rezultă că, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, articolele 184 și 185 din Directiva TVA nu impun o regularizare a TVA-ului inițial dedus în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal.

31 În al doilea rând, trebuie să se analizeze dacă împrejurările din cauza principală intră sub incidența normelor specifice pentru regularizarea deducerii TVA-ului în ceea ce privește bunurile de capital și în special a articolelor 187 și 188 din Directiva TVA.

32 Articolul 187 din această directivă stabilește anumite modalități de regularizare a deducerii TVA-ului în ceea ce privește bunurile de capital. În special, reiese din articolul 187 alineatul (1) din directiva menționată că, în ceea ce privește astfel de bunuri, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, perioadă care poate fi prelungită până la douăzeci de ani în cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital.

33 În temeiul articolului 188 alineatul (1) din aceeași directivă, 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.

34 Curtea a precizat că noțiunea de „livrare de bunuri” nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 44 și jurisprudența citată).

35 Deși revine instanței naționale sarcina de a determina, de la caz la caz, în funcție de împrejurările speței, dacă o anumită operațiune privind un bun determină transferul dreptului de a dispune de acesta precum un proprietar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 63), Curtea poate totuși să îi transmită orice indicație utilă în acest sens.

36 Trebuie să se constate că operațiunile de sale and lease back (preluare de leasing) în discuție în litigiul principal se caracterizează prin acordarea combinată și simultană, pe de o parte, a unui drept de emfiteoză de către persoana impozabilă către două instituții financiare în discuție în acțiunea principală și, pe de altă parte, a unui leasing imobiliar de către aceste două instituții persoanei impozabile.

37 Prin urmare, trebuie să se determine dacă ar trebui, în contextul din cauza principală, să se considere acordarea dreptului de emfiteoză și a leasingului imobiliar separat sau împreună.

38 Curtea a apreciat că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele, încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial

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

(a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 53 și jurisprudența citată).

39 Revine instanței naționale să aprecieze dacă elementele care îi sunt prezentate caracterizează existența unei operațiuni unice, dincolo de forma contractuală a acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 54).

40 În speță, din decizia de trimitere reiese că operațiunile de sale and lease back (preluare de leasing) în discuție în litigiul principal constituie operațiuni pur financiare pentru a crește lichiditatea Mydibel și că clădirile în discuție în litigiul principal au rămas în posesia acesteia din urmă, care le-a utilizat în mod continuu și durabil pentru nevoile operațiunilor sale taxabile. Aceste elemente par să indice, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că fiecare dintre aceste tranzacții formează o operațiune unică, constituirea dreptului de emfiteoză privind clădirile în discuție în acțiunea principală fiind indisociabilă de leasingul imobiliar privind aceleași bunuri.

41 Rezultă că, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, fiecare tranzacție de sale and lease back (preluare de leasing) în discuție în litigiul principal constituie o operațiune unică. În aceste condiții, aceste operațiuni nu pot fi calificate drept „livrări de bunuri” în măsura în care drepturile transferate instituțiilor financiare în discuție în litigiul principal în urma acestor operațiuni, și anume drepturile civile de emfiteoză din care se scad drepturile aferente leasingului imobiliar al cărui titular este Mydibel, nu le abilitază să dispună de imobilele în discuție în litigiul principal ca și cum ar fi fost proprietarii acestora.

42 Având în vedere cele de mai sus și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, articolele 187 și 188 din Directiva TVA nu impun o regularizare a TVA-ului inițial dedus în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal.

43 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare că, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere a elementelor de fapt și de drept național pertinente, articolele 184, 185, 187 și 188 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu impun obligația de a regulariza TVA-ul care grevează un imobil și care a fost inițial dedus în mod corect, atunci când acest bun a făcut obiectul unei tranzacții de sale and lease back (preluare de leasing) care nu era supusă TVA-ului în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal.

Cu privire la a doua întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă o interpretare a articolelor 184, 185, 187 și 188 din Directiva TVA în sensul că impun o obligație de a regulariza TVA-ul inițial dedus în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal este conformă cu principiul neutralității TVA-ului și al egalității de tratament.

45 Având în vedere răspunsul la prima întrebare, cea de a doua întrebare se ridică numai dacă instanța de trimitere, după verificare, ar considera că tranzacțiile de sale and lease back (preluare de leasing) în discuție în litigiul principal constituie o modificare a elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor care a apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA, în sensul articolului 185 din Directiva TVA, sau o livrare, în sensul articolului 188 din această directivă, și că, prin urmare, există o obligație de regularizare a TVA-ului dedus inițial în împrejurările din cauza principală.

46 Or, o astfel de obligație de regularizare a TVA-ului dedus inițial ar fi, în orice caz, compatibilă cu principiile neutralității TVA-ului și al egalității de tratament.

47 În această privință, este suficient să se constate că, în aceste condiții, o persoană impozabilă care a încheiat o astfel de operațiune care nu este supusă TVA-ului și asupra unui imobil al cărui proprietar este nu s-ar afla, din punctul de vedere al TVA-ului, într-o situație comparabilă cu cea a unei persoane impozabile care ar fi rămas proprietarul unui imobil în mod continuu începând de la realizarea lucrărilor care au dat dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte.

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 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că o interpretare a articolelor 184, 185, 187 și 188 din Directiva TVA în sensul că impun o obligație de a regulariza TVA-ul inițial dedus în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal este conformă cu principiul neutralității TVA-ului și al egalității de tratament.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 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:

1) Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere a elementelor de fapt și de drept național pertinente, articolele 184, 185, 187 și 188 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 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, trebuie interpretate în sensul că nu impun obligația de a regulariza TVA-ul care grevează un imobil și care a fost inițial dedus în mod corect, atunci când acest bun a făcut obiectul unei tranzacții de sale and lease back (preluare de leasing) care nu era supusă TVA-ului în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal.

2) O interpretare a articolelor 184, 185, 187 și 188 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162, în sensul că impun o obligație de a regulariza taxa pe valoarea adăugată (TVA-ul) inițial dedusă în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal este conformă cu principiul neutralității TVA-ului și al egalității de tratament.

Semnături