

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-36/16, Posnania Investment SA. Livrarea de bunuri imobile catre stat în scopul plății unei datorii fiscale – procedura privind TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

11 mai 2017 „Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Articolul 14 alineatul (1) – Operațiuni impozabile – Noțiunea «livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros» – Cedarea către stat sau către o colectivitate teritorială a unui imobil în vederea achitării unei datorii fiscale – Excludere”

În cauza C-36/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 21 septembrie 2015, primită de Curte la 22 ianuarie 2016, în procedura

Minister Finansów

împotriva

Posnania Investment SA,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnul A. Rosas, doamna C. Toader (raportor) și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 februarie 2017, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (a) și a articolului 14 alineatul (1) 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, denumită în continuare „Directiva 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

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia, denumit în continuare „ministrul”), pe de o parte, și Posnania Investment SA (denumită în continuare „Posnania”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unei operațiuni în cadrul căreia această societate a transferat unei colectivități teritoriale dreptul de proprietate asupra unui bun imobil în scopul compensării unei datorii de natură fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Directiva TVA prevede la articolul 2 alineatul (1):

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

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

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Potrivit articolului 14 alineatul (1) din directiva menționată, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

6 Potrivit articolului 16 din Directiva TVA:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări ca livrări cu titlu oneros [a se citi «sunt considerate livrări cu titlu oneros»] atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu toate acestea, utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității nu este considerată livrare cu titlu oneros.”

Dreptul polonez

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

7 Articolul 2 punctul 6 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004, cu modificările ulterioare (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„În sensul următoarelor dispoziții, bunuri înseamnă bunuri corporale și componente ale acestora, precum și orice formă de energie.”

8 Articolul 5 alineatul 1 punctul 1 din această lege are următorul cuprins:

„Următoarele operațiuni sunt supuse taxei pe bunuri și servicii, denumită în continuare «taxa»: livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național.”

9 Articolul 7 alineatul 1 din legea menționată are următorul cuprins:

„Prin livrarea de bunuri, prevăzută la articolul 5 alineatul 1 punctul 1, se înțelege transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar [...]”

10 Potrivit articolului 15 alineatul 1 din aceeași lege:

„Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, entitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopurile și de rezultatele acestei activități.”

11 Articolul 15 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile de extragere a resurselor naturale și activitățile agricole, precum și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică chiar dacă activitatea respectivă este efectuată o singură dată, însă în circumstanțe care indică intenția efectuării în mod repetat. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

12 Articolul 66 din ordynacja podatkowa din 29 august 1997 (Codul fiscal, Dz.U. din 2015, poziția 613) are următorul cuprins:

„§ 1. Constituie un caz special de stingere a datoriei fiscale transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri sau transferul de drepturi patrimoniale către:

- 1) trezoreria statului – în scopul compensării unor obligații fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat;
- 2) o comună, un district sau un voievodat – în scopul compensării unor obligații fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului acestora.

§ 2. Transferul are loc la cererea persoanei impozabile:

- 1) în cazul vizat la alineatul 1 punctul 1, pe baza unui contact încheiat, cu acordul directorului administrației fiscale competent sau al directorului autorității vamale competent, între președintele districtului care execută misiunea administrației centrale și persoana impozabilă;

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

2) în cazul vizat la alineatul 1 punctul 2, pe baza unui contract încheiat între primar, președintele consiliului local, președintele districtului sau mareșalul voievodatului și persoana impozabilă.

[...]

§ 4. În cazurile menționate la alineatul 1, data stingerii datoriei fiscale este data transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor sau a transferului drepturilor patrimoniale.

[...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Posnania este o societate de drept polonez care își exercită activitatea economică în domeniul tranzacțiilor imobiliare. În această calitate, ea este persoană impozabilă în scopuri de TVA. Pentru a compensa obligații restante pentru neplata unei taxe pe care o datora, aceasta a propus comunei Czerwonak (Polonia, denumită în continuare „comuna”) să încheie, în temeiul articolului 66 din Codul fiscal, un contract având ca obiect transferul către aceasta din urmă a dreptului de proprietate asupra unui teren neamenajat pe care îl deținea.

14 Acest contract, încheiat la 5 februarie 2013, a determinat stingerea unei părți din datoria fiscală a Posnania concomitent cu transferul dreptului de proprietate asupra bunului imobil menționat în favoarea comunei.

15 Posnania a introdus la ministru o cerere de decizie fiscală anticipată pentru a determina dacă, într-o asemenea situație, operațiunea încheiată cu comuna era supusă TVA-ului și dacă, în consecință, avea obligația de a emite o factură corespunzătoare.

16 În cererea formulată, Posnania a susținut că operațiunea în cauză nu trebuia să fie supusă TVA-ului, întemeindu-se pe jurisprudența instanței de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), potrivit căreia transferul dreptului de proprietate asupra unui bun către trezoreria statului în scopul compensării unor obligații fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat nu este o operațiune supusă TVA-ului.

17 Prin decizia sa fiscală anticipată din 10 mai 2013, ministrul a considerat că, prin transferul dreptului de proprietate asupra bunului imobil al Posnania către comună, aceasta din urmă dispunea de toate prerogativele unui proprietar și, prin urmare, respectivul transfer al dreptului de proprietate în scopul compensării unor obligații fiscale restante constituia o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, în sensul legislației poloneze, supusă, în principiu, TVA-ului.

18 Posnania a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia) cu o acțiune în anularea deciziei fiscale anticipate menționate.

19 Prin Hotărârea din 13 februarie 2014, această instanță a admis acțiunea și a anulat această decizie fiscală anticipată, apreciind că TVA-ul poate fi datorat în caz de transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor pe baza unei dispoziții a unei autorități publice sau conform legii, cu condiția ca un asemenea transfer să aibă loc în schimbul unei contraprestații. Dat fiind că, în temeiul dreptului polonez, nu aceasta ar fi situația în speță, instanța menționată a decis că transferul dreptului de proprietate asupra unui bun către trezoreria statului în scopul compensării unor obligații fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat nu este o operațiune supusă TVA-ului.

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

20 Această hotărâre a fost atacată cu recurs de ministru la instanța de trimitere.

21 În cererea sa de decizie preliminară, aceasta precizează că, deși calitatea de persoană impozabilă a Posnania nu este contestată, se pune totuși întrebarea dacă este posibil să fie considerat o „livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros” în sensul Directivei TVA transferul, efectuat în schimbul unei datorii fiscale, al dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar.

22 În această privință, instanța menționată amintește propria jurisprudență, potrivit căreia transferul dreptului de proprietate asupra unui bun către trezoreria statului, în scopul compensării unor obligații fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat, nu este o operațiune supusă TVA-ului, întrucât un impozit nu este o prestație de natură financiară care poate fi obținută în schimbul altei prestații, caracterul unilateral fiind o caracteristică esențială a acestuia.

23 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară: „Transferul dreptului de proprietate asupra unui teren (a unui bun) de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA către:

a) trezoreria statului – în scopul compensării obligațiilor sale fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului de stat, sau

b) o comună, un district sau un voievodat – în scopul compensării obligațiilor sale fiscale restante care constituie venituri alocate bugetului acestora, care are drept consecință stingerea unei datorii fiscale, este o operațiune impozabilă (livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros) în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva [TVA]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA, în beneficiul trezoreriei unui stat membru sau în beneficiul unei colectivități teritoriale a unui asemenea stat, care are loc, precum cel în discuție în litigiul principal, în scopul plății unei obligații fiscale restante, constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros supusă TVA-ului.

25 Trebuie amintit de la bun început că Directiva TVA stabilește un sistem comun al TVA-ului, bazat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 39).

26 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

27 În temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, este considerată „persoană impozabilă” orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

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

28 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA definește o „livrare de bunuri” drept transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

29 În ceea ce privește operațiunea în discuție în litigiul principal, este cert, în primul rând, că contractul încheiat între Posnania și comună a determinat transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil și, în al doilea rând, că Posnania are calitatea de persoană impozabilă.

30 În al treilea rând, condiția privind locul livrării bunului este îndeplinită în mod incontestabil, operațiunea având loc pe teritoriul unui stat membru, și anume în Polonia.

31 În ceea ce privește, în al patrulea rând, caracterul eventual oneros al operațiunii de transfer al dreptului de proprietate asupra unui bun imobil către o entitate publică, în speță, cel asupra unui teren către o comună, în scopul plății unor obligații fiscale restante, trebuie arătat că o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, numai dacă există între furnizor și cumpărător un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat (Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punctul 26, și Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 32).

32 În speță, există, desigur, între furnizorul bunului imobil și beneficiarul acestuia un raport juridic precum cel dintre un creditor și debitorul său.

33 Cu toate acestea, obligația de plată a contribuabilului, în calitate de debitor al unei datorii fiscale, către administrația fiscală, în calitate de creditor al acestei datorii, este de natură unilaterală, întrucât plata impozitului de către contribuabilul menționat are ca rezultat numai stingerea legală a datoriei, chiar dacă are loc, precum în speță, prin darea în plată a unui bun imobil.

34 Un impozit constituie astfel o prelevare obligatorie efectuată de autoritățile publice asupra resurselor persoanelor care intră sub incidența competenței sale fiscale. Această prelevare este destinată să fie utilizată, prin intermediul bugetului public, pentru servicii de utilitate publică. O asemenea prelevare, indiferent dacă are ca obiect o sumă de bani sau, precum în speță, un bun corporal, nu dă naștere nici vreunei prestații din partea autorității publice, prin urmare, nici vreunei contraprestații din partea persoanei impozabile.

35 În consecință, nu este vorba despre un raport juridic în cursul căruia au loc prestații reciproce, în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 31 din prezenta hotărâre.

36 În această măsură, o operațiune de dare în plată a unui bun, care are ca scop stingerea unei datorii fiscale, nu poate fi considerată o operațiune cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, și nu poate fi supusă TVA-ului.

37 Trebuie adăugat totuși că, deși instanța națională este singura competentă să aprecieze situația de fapt în discuție în litigiul principal și să interpreteze legislația națională, în cadrul unei trimiteri preliminare, Curtea, chemată să ofere răspunsuri utile instanței naționale, este competentă să dea indicații întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile care i-au fost prezentate, de natură să permită instanței de trimitere să se pronunțe (Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 32).

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

38 În ceea ce privește o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal, trebuie să se observe că nu se poate exclude ca o persoană impozabilă precum Posnania să fi procedat deja, în calitatea sa de persoană impozabilă în scopuri de TVA, la o deducere a taxei aferente intrărilor privind bunul imobil în discuție în litigiul principal.

39 În această privință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 44 din concluzii, deși există riscul neimpozitării unui consum final, acest risc este acoperit totuși de dispozițiile articolului 16 din Directiva TVA.

40 Astfel, din jurisprudența Curții rezultă că obiectivul acestei din urmă dispoziții este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun de același tip, pe de altă parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 23 și jurisprudența citată).

41 În scopul îndeplinirii acestui obiectiv, articolul 16 din Directiva TVA prevede că utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor cu titlu gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial (Hotărârea din 17 iulie 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 24).

42 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA, în beneficiul trezoreriei unui stat membru sau către o colectivitate teritorială a unui asemenea stat, care are loc, precum cel în discuție în litigiul principal, în scopul plății unei obligații fiscale restante, nu constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros supusă TVA-ului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 doua) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, de către o persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în beneficiul trezoreriei unui stat membru sau către o colectivitate teritorială a unui asemenea stat, care are loc, precum cel în discuție în litigiul principal, în scopul plății unei obligații fiscale restante, nu constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros supusă taxei pe valoarea adăugată.