

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-421/17 Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie, Procedura privind TVA la reducerea capitalului social prin compensarea participanților la societate cu dreptul de proprietate asupra unor imobile.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

13 iunie 2018

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros – Transferul de către o societate pe acțiuni al unui imobil în beneficiul unui acționar în schimbul răscumpărării acțiunilor sale”

În cauza C-421/17,

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 22 martie 2017, primită de Curte la 13 iulie 2017, în procedura

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

împotriva

Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, și doamnele C. Toader (raportor) și A. Prechal, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

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 guvernul estonian, de N. Grünberg, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. De Socio, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Owsiany-Hornung, 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 articolului 2 alineatul (1) litera (a) 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Szef Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Administrației Fiscale Naționale, Polonia), pe de o parte, și Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie (denumită în continuare „Polfarmex”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie fiscală adresată acestei societăți de Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia, denumit în continuare „ministrul”), prin care acesta din urmă a considerat că o operațiune în cadrul căreia Polfarmex intenționează să transfere bunuri imobiliare unei societăți cu răspundere limitată, titulară a unor acțiuni emise de Polfarmex, ca plată pentru acestea din urmă, în cadrul unei proceduri de răscumpărare de acțiuni autorizate de legislația națională, este supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (7) și (35) ale Directivei TVA sunt redactate după cum urmează:

„(7) Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.

[...]

(35) Este necesar a se elabora o listă comună a scutiilor, astfel încât resursele proprii ale Comunităților să poată fi colectate într-un mod uniform în toate statele membre.”

4 Această directivă 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;

[...]”

5 Articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

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

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

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.”

6 Potrivit articolului 12 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

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

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.”

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

8 Articolul 135 alineatul (1) din această directivă, care figurează în capitolul 3 din aceasta, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(f) operațiuni, inclusiv negocierea, dar exceptând gestionarea sau păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare, dar exceptând documentele reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor și drepturile sau valorile mobiliare prevăzute la articolul 15 alineatul (2);

[...]

(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);

[...]”

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

Legea de punere în aplicare a Legii privind administrația fiscală națională

9 În conformitate cu articolul 206 alineatul 1 din Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Legea de punere în aplicare a Legii privind administrația fiscală națională), cu modificările ulterioare (Dz. U. din 2016, poziția 1948), intrată în vigoare la 1 martie 2017, în cadrul procedurilor judiciare referitoare la cereri de decizii fiscale în care ministrul competent în materie de finanțe publice este parte sau ar putea fi parte în temeiul dispozițiilor anterioare, directorul Administrației Fiscale Naționale asumă drepturile și obligațiile acestuia, cu excepția unor dispoziții contrare.

Legea privind TVA-ul

10 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA este transpus în dreptul polonez prin articolul 5 alineatul 1 punctul 1 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U nr. 54, poziția 535), cu modificările ulterioare (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), potrivit căruia sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii cu titlu oneros pe teritoriul național.

11 Articolul 6 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede că dispozițiile acestei legi nu se aplică „operațiunilor de cesiune a unei întreprinderi sau a unui sediu organizat al întreprinderii”.

12 Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA este transpus în dreptul polonez prin articolul 7 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, care prevede că „prin livrarea de bunuri, vizată la articolul 5 alineatul 1 punctul 1, se înțelege transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar”.

13 Potrivit articolului 15 alineatele 1 și 2 din Legea privind TVA-ul:

„1. Persoanele impozabile înseamnă 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 scopul sau de rezultatele activității respective.

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

Codul societăților comerciale

14 Articolul 359 din Kodeks spółek handlowych (Codul societăților comerciale) din 15 septembrie 2000, cu modificările ulterioare (Dz. U. din 2016, poziția 1578, denumit în continuare „Codul societăților comerciale”), prevede:

„1. Acțiunile pot fi retrase atunci când statutul prevede astfel. Acțiunea poate fi retrasă fie cu acordul acționarului pe calea achiziționării de către societate (retragere voluntară), fie fără acordul acționarului (retragere forțată). Retragerea voluntară nu poate avea loc mai mult de o dată pe exercițiul financiar. Statutul este cel care stabilește condițiile și modul retragerii forțate.

2. Retragerea unei acțiuni necesită o rezoluție a adunării generale. Rezoluția trebuie să definească în special temeiul juridic al retragerii, cuantumul remunerației care revine acționarului ale cărui acțiuni au fost retrase sau motivele retragerii acțiunilor fără remunerație și modul de reducere a capitalului

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

social. Retragerea forțată intervine în schimbul unei remunerații care nu poate fi inferioară valorii activelor nete care corespund unei acțiuni, astfel cum sunt indicate în contul anual al ultimului exercițiu financiar, din care se scade suma destinată împărțirii între acționari. [...]"

15 Articolul 360 alineatul 1 din acest cod prevede că retragerea acțiunilor necesită o diminuare a capitalului social. Rezoluția privind diminuarea capitalului social trebuie să fie adoptată în cadrul adunării generale în care a fost adoptată rezoluția privind retragerea acțiunilor.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

16 Polfarmex, o societate pe acțiuni cu sediul la Kutno (Polonia), își desfășoară activitatea economică în domeniul fabricării de produse farmaceutice. Ca atare, aceasta este supusă TVA-ului.

17 Polfarmex a preconizat să restructureze capitalul social al întreprinderii prin răscumpărarea unei părți din acțiunile deținute în acest capital de o societate cu răspundere limitată, potrivit uneia dintre modalitățile de „retragere” prevăzute de Codul societăților comerciale, și anume retragerea automată, obligatorie sau voluntară. Compensația care ar fi datorată ca urmare a acestei retrageri ar consta în cesiunea, în beneficiul acestei alte societăți cu răspundere limitată, a proprietății asupra anumitor terenuri, precum și asupra clădirilor care se găsesc pe acestea și a echipamentelor lor.

18 În această perspectivă, Polfarmex a înaintat ministrului o cerere de decizie de interpretare fiscală individuală anticipată pentru a determina dacă retragerea acțiunilor deținute de societatea cu răspundere limitată, pe de o parte, și transferul proprietății asupra bunurilor imobiliare în favoarea acesteia din urmă, pe de altă parte, ar fi supuse TVA-ului.

19 În cererea sa, Polfarmex a susținut că operațiunile în discuție nu trebuie să fie supuse TVA-ului, întrucât, procedând astfel, ea nu va acționa în cadrul desfășurării activității sale economice nici în stadiul retragerii acțiunilor, nici în cel al transferului proprietății asupra bunurilor imobiliare. Societatea menționată consideră că aceste operațiuni constituie o operațiune complexă unică ce cuprinde retragerea acțiunilor și plata efectuată în acest temei și că ar exista o legătură de cauzalitate între aceste două operațiuni, astfel încât ar fi eronat să fie tratate separat în scopuri fiscale.

20 În decizia sa de interpretare fiscală individuală anticipată, ministrul a apreciat că cesiunea de bunuri imobiliare în schimbul retragerii de acțiuni trebuie considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros supusă TVA-ului, în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind TVA-ul. Potrivit ministrului, între părțile la operațiune va exista un raport obligațional, întrucât Polfarmex se angajează să cesioneze societății cu răspundere limitată care deține acțiuni în capitalul său proprietatea asupra unor bunuri imobiliare, iar acțiunile care fac obiectul retragerii constituie contraprestația acestei cesiuni. Cu alte cuvinte, întrucât va avea loc o livrare de bunuri în schimbul unei contraprestații, operațiunea va trebui să fie supusă TVA-ului.

21 Polfarmex a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Łódź, Polonia) cu o acțiune în anularea deciziei de interpretare fiscală individuală anticipată menționate.

22 Prin hotărârea din 10 martie 2015, această instanță a anulat aceeași decizie de interpretare fiscală individuală anticipată, întrucât a considerat nu numai că operațiunea preconizată de Polfarmex nu va fi o operațiune efectuată în cadrul activității sale economice, ci și că examinarea referitoare la aplicabilitatea TVA-ului trebuie să privească integralitatea operațiunii. Or, în speță, ar fi vorba despre una și aceeași operațiune cu caracter complex, constituită din retragerea acțiunilor combinată cu

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

transferul către acționar al unei contraprestații în natură în schimbul acțiunilor retrase. Retragerea acțiunilor ar fi astfel strâns legată de transferul proprietății asupra unor bunuri cu titlu de compensație, aceste două aspecte ale operațiunii fiind interdependente. Ar rezulta din aceasta că cesiunea bunurilor imobiliare către acționar nu poate fi analizată ca o operațiune autonomă și distinctă supusă TVA-ului, întrucât, în conformitate cu Legea privind TVA-ul, retragerea de acțiuni nu este o asemenea operațiune.

23 Această hotărâre a făcut obiectul unui recurs formulat de ministru în fața instanței de trimitere, și anume Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia).

24 În cererea sa de decizie preliminară, această instanță arată că, potrivit jurisprudenței sale în materie de societăți cu răspundere limitată, transferul unui bun imobil de către o astfel de societate către un asociat în schimbul achiziționării părților sociale pe care le deține acesta în respectiva societate constituie o operațiune impozabilă, în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1 și al articolului 7 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul. Având în vedere această jurisprudență, instanța de trimitere precizează că, în pofida similitudinii dintre retragerea părților sociale și retragerea de acțiuni, supunerea la plata TVA-ului a operațiunii preconizate în cauza dedusă judecării suscită îndoieli în ceea ce privește condiția de a acționa în calitate de persoană impozabilă și caracterul oneros al operațiunii menționate, deoarece, în urma retragerii de acțiuni, o societate pe acțiuni precum Polfarmex nu primește nicio contraprestație directă, întrucât sunt eliminate acțiuni care reprezintă o parte din capitalul său social, iar capitalul social menționat este diminuat proporțional.

25 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Transferul de către o societate pe acțiuni al unor bunuri imobile către un acționar pentru răscumpărarea acțiunilor sale constituie o operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată conform articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112?”

Cu privire la întrebarea preliminară

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că transferul de către o societate pe acțiuni către unul dintre acționarii săi al proprietății asupra unor bunuri imobile, efectuat, precum cel în discuție în litigiul principal, cu titlu de contraprestație pentru răscumpărarea de către societatea pe acțiuni menționată, în cadrul unui mecanism de retragere de acțiuni prevăzut de legislația națională, a acțiunilor deținute în capitalul său social de către acest acționar, constituie o livrare de bunuri cu titlu oneros supusă TVA-ului.

27 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 și jurisprudența citată).

28 Astfel, 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.

29 În temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. În special, exploatarea bunurilor corporale sau

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

necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este considerată „activitate economică”.

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

31 Rezultă că o operațiune nu poate în principiu să fie supusă TVA-ului decât dacă aceasta presupune transferul, în schimbul unei remunerații, al unui drept de proprietate care aparține unei persoane impozabile care acționează ca atare pe teritoriul unui stat membru.

32 În ceea ce privește o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal, este cert, în primul rând, că operațiunea preconizată între Polfarmex și acționarul său va determina transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile în cauză și, în al doilea rând, că Polfarmex are calitatea de persoană impozabilă.

33 În al treilea rând, condiția privind locul livrării bunurilor imobile în cauză este în mod incontestabil îndeplinită, întrucât operațiunea are loc pe teritoriul unui stat membru, și anume în Polonia.

34 În ceea ce privește, în al patrulea rând, caracterul eventual oneros al operațiunii de transfer, de către o societate pe acțiuni către un acționar, al proprietății asupra bunurilor imobile în schimbul răscumpărării acțiunilor deținute de acest acționar, în cadrul unui mecanism prevăzut de legislația națională, trebuie arătat că o livrare de bunuri nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, decât în cazul în care între furnizor și cumpărător există 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).

35 În această privință, deși, desigur, Curtea a statuat deja că transferul proprietății asupra unui bun imobil de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA în beneficiul trezoreriei unui stat membru sau al unei colectivități teritoriale a unui asemenea stat, care intervine în scopul plății unei obligații fiscale restante, nu este supus TVA-ului pentru motivul că nu constituie, având în vedere caracterul unilateral al plății unei datorii fiscale, o livrare de bunuri cu titlu oneros (Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctele 35 și 36), trebuie să se constate că, în speță, între furnizorul bunurilor imobile și beneficiarul acestora există un raport juridic în cadrul căruia Polfarmex cesionează proprietatea asupra unor bunuri imobile acționarului său în schimbul acțiunilor deținute de acesta din urmă. Astfel, prin transferul reciproc al unor drepturi de proprietate, cele două părți intervin în operațiune în același timp în calitate de furnizor și de cumpărător.

36 În consecință, este vorba despre un raport juridic în care au loc prestații reciproce, una constituind contravaloarea celeilalte, în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 34 din prezenta hotărâre.

37 În ceea ce privește, în al cincilea rând, condiția de a acționa în calitate de persoană impozabilă în cadrul operațiunii preconizate, trebuie arătat că o persoană impozabilă, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, nu acționează în principiu în această calitate decât dacă acționează în cadrul activității sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 17).

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 noțiunea „activitate economică”, Curtea a statuat că aceasta trebuie înțeleasă ca înglobând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii. Analiza acestor definiții evidențiază întinderea domeniului de aplicare al respectivei noțiuni, precum și caracterul său obiectiv, în sensul că activitatea este luată în considerare în sine, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale. O activitate este astfel, ca regulă generală, calificată drept „economică” atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații primite de autorul operațiunii (Ordonanța din 20 martie 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, nepublicată, EU:C:2014:197, punctul 16 și jurisprudența citată).

39 Rezultă că articolul 9 din această directivă stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 31 și jurisprudența citată).

40 În speță, în cadrul procedurii în fața administrației fiscale, Polfarmex a susținut că cele două operațiuni în cauză ar constitui o operațiune complexă unică ce cuprinde retragerea acțiunilor și plata efectuată în acest temei, și anume livrarea bunurilor.

41 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 36 din prezenta hotărâre, având în vedere caracterul reciproc al prestațiilor dintre cele două societăți și dubla calitate a fiecărei părți în cadrul raportului lor juridic, în calitate de furnizor, pe de o parte, și de beneficiar, pe de altă parte, trebuie să se facă distincție între cele două operațiuni.

42 În ceea ce privește operațiunea de livrare de bunuri imobile în discuție în cauza principală, în cazul în care s-ar constata că aceste bunuri, a căror proprietate ar fi transferată de Polfarmex în schimbul „retragerii” preconizate, sunt bunuri afectate „activității economice” a acestei societăți, în sens larg, astfel cum s-a reținut în jurisprudența citată la punctele 38 și 39 din prezenta hotărâre, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, ar trebui să se considere că o asemenea operațiune este supusă TVA-ului. În această privință, simplul fapt că respectivul transfer de proprietate ar avea drept cauză plata acestor acțiuni și că operațiunea menționată s-ar înscrie în contextul unei restructurări a Polfarmex nu poate totuși conduce la concluzia că o asemenea livrare de bunuri imobile este exclusă din domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

43 Ceea ce precedă nu aduce însă atingere faptului că articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA prevede o scutire de TVA pentru livrarea unei clădiri, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta, care se referă la livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea înaintea primei ocupări. Astfel, trebuie amintit în special că aceste dispoziții, coroborate, au determinat Curtea să efectueze o distincție între caracterul vechi și caracterul nou al unei clădiri, vânzarea unui bun imobil vechi nefiind în principiu supusă TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 21, și Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 30). Întrucât întrebarea preliminară nu privește dispozițiile menționate și Curtea nu dispune de nicio informație cu privire la acest aspect, instanței de trimitere îi va reveni, dacă va fi cazul, sarcina de a stabili regimul aplicabil, în această privință, bunurilor imobile care fac obiectul livrării în discuție în litigiul principal.

44 În ceea ce privește operațiunea de „retragere” a acțiunilor, din jurisprudența constantă a Curții rezultă că simpla achiziție și simpla deținere de acțiuni nu trebuie considerate „activități economice”, în sensul Directivei TVA. Astfel, simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, având în vedere că eventualele dividende, fructe ale acestei participări, provin din simpla proprietate a bunului

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

și nu reprezintă echivalentul niciunei activități economice în sensul acestei directive (Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 19 și jurisprudența citată).

45 Dacă dobândirea de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie, așadar, în sine, o activitate economică în sensul directivei menționate, situația este aceeași în cazul operațiunilor care constau în cesionarea unor asemenea participații (Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, punctul 33).

46 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că transferul, de către o societate pe acțiuni către unul dintre acționarii săi, al proprietății asupra unor bunuri imobile efectuat, precum cel în discuție în litigiul principal, cu titlu de contraprestație pentru răscumpărarea de către societatea pe acțiuni menționată, în cadrul unui mecanism de retragere de acțiuni prevăzut de legislația națională, a acțiunilor deținute în capitalul său social de către acest acționar constituie o livrare de bunuri cu titlu oneros supusă TVA-ului, cu condiția ca bunurile imobile menționate să fie afectate activității economice a aceleiași societăți pe acțiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că transferul, de către o societate pe acțiuni către unul dintre acționarii săi, al proprietății asupra unor bunuri imobile efectuat, precum cel în discuție în litigiul principal, cu titlu de contraprestație pentru răscumpărarea de către societatea pe acțiuni menționată, în cadrul unui mecanism de retragere de acțiuni prevăzut de legislația națională, a acțiunilor deținute în capitalul său social de acest acționar constituie o livrare de bunuri cu titlu oneros supusă taxei pe valoarea adăugată, cu condiția ca bunurile imobile menționate să fie afectate activității economice a aceleiași societăți pe acțiuni.

Semnături