

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-552/16 „Wind Inovation 1” EOOD. Cand este permisă și când este interzisă ajutarea TVA dedusă la achiziția de active, când persoana impozabilă intră în lichidare și iese din registrul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

9 noiembrie 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Dizolvarea unei societăți, care atrage după sine radierea acesteia din registrul taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Obligația de a calcula TVA-ul pentru activele existente și de a plăti statului TVA-ul calculat – Păstrarea sau modificarea legii existente la data aderării la Uniunea Europeană – Articolul 176 al doilea paragraf – Efect asupra dreptului de deducere – Articolul 168”

În cauza C-552/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), prin decizia din 21 octombrie 2016, primită de Curte la 2 noiembrie 2016, în procedura

„Wind Inovation 1” EOOD, în lichidare,

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika” –Sofia,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul C. G. Fernlund (raportor), președinte de cameră, și domnii A. Arabadjiev și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, de A. Georgiev, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de M. Georgieva, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de N. Nikolova, în calitate de agenți,

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

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

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 168 și 176 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 „Wind Inovation 1” EOOD (denumită în continuare „Wind Inovation”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul direcției „Contestații și practici în materie fiscală și de securitate socială” din Sofia, Bulgaria) (denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, în legătură cu decizia de radiere a acestei societăți din registrul taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA 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.”

4 Articolul 18 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

[...]

(c) [...] păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora [...].”

5 Articolul 168 din Directiva TVA 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-ul datorat sau achitat 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;

[...]”

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

6 Articolul 176 din Directiva TVA prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor.”

Dreptul bulgar

Legea privind taxa pe valoarea adăugată aplicabilă de la 1 ianuarie 2007

7 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”) a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, dată la care a intrat în vigoare și Tratatul între statele membre ale Uniunii Europene și Republica Bulgaria și România privind aderarea Republicii Bulgaria și a României la Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 11).

8 Articolul 106 din ZDDS prevede:

„(1) În sensul prezentei legi, încetarea înregistrării (radierea din registru) este o procedură prin care, după radierea unei persoane din registru, aceasta nu mai are dreptul de a factura sau de a deduce TVA-ul, cu excepția cazurilor în care prezenta lege prevede altfel.

(2) Înregistrarea încetează:

1. la solicitarea persoanei înregistrate, dacă există un motiv – obligatoriu sau facultativ – pentru radierea din registru;
2. la solicitarea autorității fiscale:
 - a) când aceasta a constatat existența unui motiv de radiere obligatorie;
 - b) în ipoteza prevăzută la articolul 176.”

9 Potrivit articolului 107 din ZDDS:

„Radierea obligatorie din registru poate fi motivată de:

[...]

4. dizolvarea persoanei în următoarele situații:

- a) dizolvarea unei persoane juridice comerciant – cu sau fără lichidarea acesteia;

[...]”

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

10 Articolul 111 din ZDDS prevede:

„(1) La data radierii din registru, se consideră că persoana impozabilă realizează operațiuni în sensul prezentei legi cu toate bunurile de care dispune și/sau prin intermediul tuturor serviciilor, în privința cărora s-a dedus în totalitate sau parțial TVA-ul achitat în amonte și care reprezintă:

1. active în sensul Zakon za schetovodstvoto (Legea privind contabilitatea) sau
2. active în sensul Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit), altele decât cele prevăzute la punctul 1.

[...]

(3) TVA-ul menționat la alineatul 1 este inclus în TVA-ul datorat aferent ultimei perioade fiscale [...] și se plătește în termenul prevăzut [...]"

11 Articolul 76 din ZDDS prevede:

„(1) La data radierii din registru, persoana înregistrată are dreptul de deducere a TVA-ului calculat conform prezentei legi pentru activele taxate în temeiul articolului 111 alineatul 1 punctul 1, existente la data înregistrării sale ulterioare.

(2) Dreptul prevăzut la alineatul 1 ia naștere atunci când sunt îndeplinite concomitent următoarele condiții:

1. la data radierii din registru, activele existente, în sensul Legii contabilității, la data noii înregistrări în temeiul acestei legi au fost taxate potrivit articolului 111 alineatul (1) punctul 1;
2. taxa calculată la radierea din registru a fost achitată efectiv sau a fost compensată de autoritatea fiscală;
3. persoana a realizat, realizează sau va realiza operațiuni taxabile în sensul articolului 69 cu activele existente prevăzute la punctul 1;

[...]"

Legea privind taxa pe valoarea adăugată anterioară datei de 1 ianuarie 2007

12 Potrivit instanței de trimitere, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), Legea privind taxa pe valoarea adăugată în versiunea sa în vigoare până la 31 decembrie 2006 prevedea deja un regim echivalent celui prevăzut la articolul 111 alineatele 1 și 3 din ZDDS, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, potrivit căruia se consideră că, la data radierii din registrul de TVA, entitatea efectuează o livrare a tuturor activelor existente, iar TVA-ul calculat este inclus în TVA-ul datorat aferent ultimei perioade fiscale.

13 Legea privind taxa pe valoarea adăugată în versiunea sa în vigoare până la 31 decembrie 2006 cuprindea de asemenea o dispoziție echivalentă cu cea de la articolul 76 alineatul 2 punctul 2 din ZDDS, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, potrivit căreia, pentru a beneficia de dreptul de deducere cu ocazia unei noi înregistrări, taxa calculată la radierea din registru trebuie să fie achitată efectiv 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

compensată de autoritatea fiscală. Aceasta prevedea însă și că lichidatorul judiciar avea dreptul să decidă că persoana juridică în cauză rămânea înregistrată în registrul de TVA până la data radierii sale din registrul comerțului.

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Wind Inovation este o societate de drept bulgar aflată în lichidare, a cărei activitate constă în producția de energie electrică și în investiția în proiecte din domeniul energiei. Gräss Solartechnik GmbH & Co. KG, societate de drept german, deține întregul capital social al Wind Inovation, fiind, prin urmare, asociatul unic al acesteia.

15 Kühling Stahl-und Metallbau GmbH, societate de drept german, deținea o creanță împotriva Gräss Solartechnik. Întrucât aceasta din urmă nu și-a achitat datoria, Kühling Stahl-und Metallbau GmbH a solicitat dizolvarea Wind Inovation, în conformitate cu dreptul bulgar.

16 Instanța de trimitere precizează că patrimoniul societății dizolvate trebuia să fie utilizat pentru onorarea obligațiilor de plată către creditor și că, în cazul rambursării datoriei societății Gräss Solartechnik, procedura de lichidare a societății Wind Inovation ar înceta.

17 În conformitate cu dispozițiile ZDDS, Wind Inovation a formulat o cerere de radiere din registrul de TVA.

18 Administrația fiscală a constatat că încetarea activității Wind Inovation și intrarea sa în lichidare fuseseră înregistrate în registrul comerțului la 7 august 2015. La 25 august 2015, această administrație a emis un act de radiere a Wind Inovation din registrul de TVA, care a fost datat retroactiv la 7 august 2015.

19 După ce i-a fost notificat actul de radiere, Wind Inovation a depus, la 27 august 2015, o nouă cerere de înregistrare în registrul de TVA, precizând că nu își încetase activitatea comercială și că, chiar și la data înregistrării în registrul comerțului a intrării sale în lichidare, cifra sa de afaceri depășea de mai multe ori pragul pentru înregistrarea obligatorie în registrul de TVA, și anume 50 000 de leva bulgărești (BGN) (aproximativ 25 000 de euro). Societatea a fost înregistrată din nou în registrul menționat la 12 septembrie 2015.

20 Wind Inovation a calculat TVA-ul pentru activele sale existente la 7 august 2015 și l-a inclus, ca TVA datorat, în declarația sa pentru aceeași lună.

21 Wind Inovation a depus ulterior o plângere împotriva actului de radiere din registrul de TVA la Direktor. Întrucât această plângere a fost respinsă, Wind Inovation a introdus o acțiune la Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia).

22 Această instanță ridică problema dacă modificarea introdusă în legislația națională la 1 ianuarie 2007, privind eliminarea facultății lichidatorului judiciar de a decide dacă persoana juridică dizolvată rămâne înregistrată în registrul de TVA până la data radierii acesteia din registrul comerțului, constituie o încălcare a articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA.

23 Instanța menționată subliniază că eliminarea acestei facultăți atrage după sine nașterea unei obligații pentru societatea dizolvată de a calcula TVA-ul pentru activele existente și de a-l plăti efectiv autorităților fiscale. Aceasta mai arată că societatea în cauză trebuie imediat să se înregistreze din nou din moment ce își continuă activitatea economică și ridică problema dacă radierea obligatorie din

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

registru de TVA, care conduce la calcularea TVA-ului pentru activele existente și la plata efectivă către stat a sumei calculate, constituie o condiție suplimentară pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte și, în consecință, o restricționare a dreptului de deducere care nu este prevăzută de Directiva TVA.

24 În aceste condiții, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune radierii obligatorii din registrul de TVA, întemeiată pe o modificare a [ZDDS] la 1 ianuarie 2007 potrivit căreia se suprimă posibilitatea lichidatorului desemnat de instanță de a decide că persoana juridică a cărei dizolvare s-a dispus prin hotărâre judecătorească rămâne înregistrată în temeiul [ZDDS] până la data radierii acesteia din registrul comerțului și care prevede, în schimb, că dizolvarea persoanei juridice comerciant, cu sau fără lichidarea acesteia, este un motiv pentru radierea obligatorie din registrul de TVA?

2) Articolul 176 al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune radierii obligatorii din registrul de TVA pe baza modificării [ZDDS] de la 1 ianuarie 2007 în cazurile în care, la data radierii obligatorii din registrul de TVA, persoana impozabilă îndeplinește condițiile unei noi înregistrări obligatorii în registrul de TVA, este parte în contracte în derulare și declară că nu a încetat să desfășoare o activitate economică, în măsura în care persoana impozabilă trebuie să achite efectiv taxa calculată și datorată la data radierii obligatorii pentru a avea dreptul la deducerea TVA-ului aferent activelor existente, taxate la data radierii și care există încă la noua înregistrare? În cazul în care radierea obligatorie este admisibilă în condițiile prezentate, dreptul la deducerea TVA-ului aferent activelor taxate la data radierii și existente la data noii înregistrări în scopuri de TVA și prin intermediul cărora persoana în cauză realizează sau va realiza operațiuni impozabile poate fi condiționat de plata efectivă a taxei către bugetul de stat sau se permite compensarea taxei calculate la radierea din registru cu cuantumul creditului fiscal constatat la data noii înregistrări în scopuri de TVA, în sensul [ZDDS], cu atât mai mult cu cât taxa trebuie achitată de o persoană pentru care ia naștere dreptul de deducere a TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

25 Întrebările adresate se referă la o reglementare națională care prevede radierea obligatorie din registrul de TVA a unei societăți a cărei dizolvare a fost dispusă prin hotărâre judecătorească și care modifică legea în vigoare la data aderării statului membru în cauză la Uniunea Europeană stipulând că această radiere și obligațiile pe care le implică, de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru activele existente și de a-l plăti statului, nu mai pot fi amânate de către lichidatorul societății până la data radierii acesteia din registrul comerțului.

26 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă această modificare introduce o restricționare a dreptului de deducere care nu exista la data aderării statului membru în cauză la Uniune și care ar fi, prin urmare, contrară articolului 176 al doilea paragraf din Directiva TVA.

27 Potrivit acestei dispoziții, care prevede o derogare de la normele privind dreptul de deducere a TVA-ului, statele membre care au aderat la Uniune după 1 ianuarie 1979 pot menține toate excluderile de la dreptul de deducere prevăzute de legislația lor națională la data aderării lor la Uniune.

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 Cu toate acestea, nimic nu permite în speță să se stabilească faptul că reglementarea națională, care este cert că se referă la radierea din registrul de TVA în cazul dizolvării unei persoane juridice, cu sau fără lichidare, introduce o excludere care face obiectul acestei derogări.

29 Prin urmare, pentru a stabili dacă o măsură precum cea în discuție în litigiul principal introduce o restricționare a dreptului de deducere contrară Directivei TVA, este necesar ca ea să fie examinată în lumina mecanismului dreptului de deducere instituit prin directiva menționată, în special a articolului 168 din aceasta.

30 Astfel, prin întrebările sale, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, în special articolul 168 din aceasta, se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia radierea obligatorie din registrul de TVA a unei societăți a cărei dizolvare a fost dispusă printr-o hotărâre judecătorească atrage după sine, chiar și atunci când societatea dizolvată rămâne parte la contracte în vigoare și declară că nu și-a încetat activitatea în timpul lichidării, obligația de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru activele existente la data dizolvării și de a-l plăti statului și care condiționează astfel dreptul de deducere de respectarea acestei obligații.

Cu privire la interpretarea articolului 168 din Directiva TVA

31 Pentru a răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței, existența unei activități economice justifică, potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, calificarea drept persoană impozabilă, căreia îi este recunoscut de această directivă dreptul de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 19).

32 Potrivit unei jurisprudențe constante, acest drept de deducere prevăzut la articolul 168 din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 53, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 55).

33 Regimul de deducere urmărește astfel să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară și garantează neutralitatea totală în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 24, și Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punctul 25).

34 Din articolul 168 din Directiva TVA rezultă că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului sau a serviciului și utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 27).

35 În aceste condiții, este necesar să se considere că dreptul la deducere este legat de exercitarea unei activități economice.

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

36 În cazul încetării activității economice impozabile a unei societăți, cu excepția situațiilor de transmitere către o societate a unei părți sau a tuturor activelor vizate la articolul 19 din Directiva TVA, această directivă prevede în mod expres la articolul 18 litera (c) că păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia poate fi asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros dacă TVA-ul aferent bunurilor în cauză a făcut obiectul unei deduceri.

37 Curtea a subliniat că articolul 18 litera (c) menționat privește situația încetării activității economice impozabile în general, fără a distinge în funcție de cauzele sau împrejurările acestei încetări, mai puțin excepția menționată la punctul precedent, și că privește, în consecință, și încetarea activității economice impozabile rezultată din radierea persoanei impozabile din registrul TVA-ului (Hotărârea din 8 mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punctele 26 și 28).

38 Astfel, Curtea a amintit că obiectivul principal urmărit de articolul 18 litera (c) este de a evita ca bunurile pentru care s-a dedus TVA-ul să facă obiectul unui consum final netaxat în urma încetării activității economice impozabile, oricare ar fi motivele sau împrejurările acestei încetări (Hotărârea din 8 mai 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 27).

39 Aceste considerații se aplică, în consecință, unei încetări a activității economice care rezultă dintr-o hotărâre judecătorească și care determină radierea obligatorie din registrul de TVA a societății în cauză. În conformitate cu articolul 18 litera (c) din Directiva TVA, statele membre pot considera în această situație că persoana impozabilă efectuează o livrare către ea însăși, care atrage după sine obligația de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte și de a-l plăti statului.

40 Astfel cum reiese chiar din termenii articolului 18 litera (c) din Directiva TVA și din obiectivul urmărit de această dispoziție, analiza menționată nu se aplică totuși decât în situația în care activitatea economică impozabilă a persoanei în cauză a încetat și aceasta din urmă nu mai efectuează operațiuni taxabile.

41 În cazul în care persoana în cauză își continuă activitatea economică, opțiunea prevăzută la articolul 18 litera (c) nu este deschisă statelor membre.

42 În speță, instanța de trimitere subliniază că în cauza principală este vorba despre o societate dizolvată și intrată în lichidare care, cu toate acestea, continuă să efectueze anumite operațiuni economice și generează o cifră de afaceri semnificativă, fapt care o obligă, potrivit dreptului național, să solicite din nou înregistrarea sa în registrul de TVA.

43 În acest context, obligația de a calcula TVA-ul datorat pentru activele societății respective existente la data dizolvării acesteia și de a plăti această taxă statului pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei calculate nu este justificată de dorința de a evita un consum final neimpozitat.

44 Curtea a statuat anterior că aspectul dacă TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezorerie nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte (Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 54). Astfel cum a susținut Direktor, faptul de a impune societății în cauză să plătească efectiv TVA-ul datorat constituie pentru societatea respectivă un obstacol în calea deducerii TVA-ului achitat în amonte întrucât constrânge societatea menționată să angajeze fonduri și obligă autoritățile fiscale să îi restituie aceste fonduri la data noii sale înregistrări, în timp ce alți operatori care dețin active le pot utiliza pentru activitățile lor economice fără a fi constrânși să efectueze o asemenea plată.

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

45 Pe de altă parte, reiese din cuprinsul punctelor 30, 31 și 35 din Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), că, în cazul unei cheltuieli, precum o cheltuială cu chiria, aferente unei prestații care a fost utilizată într-o activitate comercială efectuată de o persoană juridică ce și-a încetat activitatea și care este în curs de lichidare, dreptul de deducere a TVA-ului datorat pentru această cheltuială trebuie să fie recunoscut din moment ce cheltuiala respectivă este în mod direct și imediat legată de această activitate, cu condiția să se stabilească lipsa unei intenții frauduloase sau abuzive.

46 În consecință, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care societatea a făcut obiectul unei hotărâri judecătorești prin care se dispune încetarea activității pentru care a fost creată, dar în care nu se contestă faptul că societatea în cauză a continuat în timpul lichidării să genereze o cifră de afaceri prin efectuarea de operațiuni economice, societatea menționată trebuie considerată ca având calitatea de persoană impozabilă și, prin urmare, nu poate fi obligată să plătească cuantumul TVA-ului astfel calculat pentru a putea deduce TVA-ul calculat pentru activele sale existente.

47 O astfel de obligație constituie o restricționare a dreptului de deducere contrară articolului 168 din Directiva TVA.

48 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate după cum urmează:

– Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia radierea obligatorie din registrul de TVA a unei societăți a cărei dizolvare a fost dispusă printr-o hotărâre judecătorească atrage după sine obligația de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru activele existente la data dizolvării societății respective și de a-l plăti statului, cu condiția ca aceasta să nu mai efectueze operațiuni economice începând de la data dizolvării.

– Directiva TVA, în special articolul 168 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia radierea obligatorie din registrul de TVA a unei societăți a cărei dizolvare a fost dispusă prin hotărâre judecătorească atrage după sine, chiar și atunci când societatea respectivă continuă să efectueze operațiuni economice în timpul lichidării sale, obligația de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru activele existente la data dizolvării și de a-l plăti statului și care condiționează astfel dreptul de deducere de respectarea acestei obligații.

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 șasea) declară:

1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia radierea obligatorie din registrul taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unei societăți a cărei dizolvare a fost dispusă printr-o hotărâre judecătorească atrage după sine obligația de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru activele existente la data dizolvării societății respective și de a-l plăti statului, cu condiția ca aceasta să nu mai efectueze operațiuni economice începând de la data dizolvării.

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

2) Directiva 2006/112, în special articolul 168 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia radierea obligatorie din registrul de TVA a unei societăți a cărei dizolvare a fost dispusă prin hotărâre judecătorească atrage după sine, chiar și atunci când societatea respectivă continuă să efectueze operațiuni economice în timpul lichidării sale, obligația de a calcula TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru activele existente la data dizolvării și de a-l plăti statului și care condiționează astfel dreptul de deducere de respectarea acestei obligații.

Semnături