

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-293 din 2021 UAB „Vittamed technologijos”. Cum intervine obligația de ajustare a TVA pentru bunurile de capital în situația lichidării persoanei impozabile.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

6 octombrie 2022

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deduceri ale TVA-ului achitat în amonte – Bunuri și servicii utilizate de persoana impozabilă pentru crearea de bunuri de capital – Articolele 184-187 – Regularizarea deducerilor – Obligația de regularizare a deducerilor de TVA în cazul intrării în lichidare a acestei persoane impozabile și de radiere a acesteia din urmă din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA”

În cauza C-293/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 28 aprilie 2021, primită de Curte la 7 mai 2021, în procedura

UAB „Vittamed technologijos”, în lichidare

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija,

cu participarea:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, și domnii D. Gratsias și Z. Csehi (raportor), judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis și V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Lozano Palacios, 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 184-187 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 UAB „Vittamed technologijos”, în lichidare (denumită în continuare „Vittamed”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspekția fiscală națională de pe lângă Ministerul Finanțelor din Republica Lituania), pe de altă parte, în legătură cu obligația de regularizare a deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru bunuri și servicii pentru care se exercitase dreptul de deducere și care fuseseră achiziționate în scopul de a crea bunuri de capital, care în final nu au fost și nu vor fi niciodată utilizate pentru activitatea economică taxabilă preconizată din cauza deciziei de lichidare a persoanei impozabile și a radierii acesteia din urmă din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

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

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

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă”.

5 Capitolul 5 din titlul X din directiva menționată, intitulat „Ajustarea deducerilor”, cuprinde printre altele articolele 184, 185 și 187.

6 Articolul 184 din aceeași directivă prevede:

„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.

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) 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 Articolul 186 din această directivă prevede:

„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.

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.”

Dreptul lituanian

10 Articolul 58 alineatul 1 punctul 1 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată) din 5 martie 2002 (Žin., 2002, nr. 35-1271), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„O persoană impozabilă în scopuri de TVA are dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor și/sau TVA-ul la import pentru bunuri și/sau servicii, cu condiția ca aceste bunuri și/sau servicii să fie destinate a fi utilizate pentru activitățile următoare realizate de respectiva persoană impozabilă în scopuri de TVA:

[...] livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii pentru care este impozabilă TVA [...].”

11 Articolul 66 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În cazul în care bunurile și/sau serviciile pentru care TVA-ul (iar în cazul în care acestea au fost produse de însăși persoana în cauză, TVA-ul aplicat pentru cele utilizate pentru procesul de producție) achitat în amonte și/sau TVA-ul la import a fost dedus integral sau parțial sunt utilizate pentru alte

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

activități decât cele menționate la articolul 58 alineatul 1 din prezenta lege sau au fost pierdute, deducerea TVA-ului trebuie regularizată în consecință în declarația privind TVA-ul aferentă perioadei fiscale în care împrejurările de mai sus au devenit cunoscute, prin creșterea valorii TVA-ului de plată la buget sau prin reducerea valorii TVA-ului de rambursat de la buget în consecință [...]"

12 Articolul 69 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În cazul radierii persoanei impozabile din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA sau în cazul lichidării persoanei impozabile în scopuri de TVA, deducerile TVA-ului vor fi regularizate, în conformitate cu procedura prevăzută la articolele 66 și 67 din prezenta lege, în declarația privind TVA-ul a persoanei în curs de radiere din acest registru sau a persoanei aflate în lichidare, iar TVA-ul dedus aferent intrărilor și/sau TVA-ul dedus la import pentru bunurile și/sau serviciile, inclusiv bunurile de capital, care nu vor mai fi utilizate pentru activitățile menționate la articolul 58 alineatul 1 din prezenta lege va fi restituit la buget”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Vittamed este o societate stabilită în Lituania care are ca obiect de activitate efectuarea de cercetări în științe tehnice și aplicațiile practice ale acestora.

14 Începând cu 1 martie 2012, această societate nu a mai efectuat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii supuse TVA-ului.

15 Vittamed a achiziționat, în 2012 și în 2013, printre altele, bunuri și servicii în cadrul realizării unui proiect internațional finanțat de Uniunea Europeană, al cărui obiectiv era crearea unui prototip de aparat medical de diagnostic și de supraveghere, precum și comercializarea sa ulterioară pe piață. Astfel, pe numele acesteia au fost emise opt facturi. Ea a dedus 87 987 de euro reprezentând TVA achitat în amonte pentru livrarea acestor bunuri și pentru aceste prestări de servicii. Proiectul în cauză a fost finalizat la 31 decembrie 2013.

16 Vittamed a utilizat bunurile și serviciile menționate creând bunuri de capital intangibile (licențe) și tangibile (prototipuri de aparate). Ea dorea să utilizeze aceste bunuri de capital în cadrul activității sale viitoare taxabile.

17 După finalizarea acestui proiect, Vittamed a înregistrat exerciții deficitare în 2014 și în 2015, iar pierderile anterioare înregistrate de această societate au crescut continuu. Ținând seama de aceste exerciții deficitare, precum și de lipsa de comenzi și de venituri potențiale, s-a decis încetarea activităților societății menționate. Pentru acest motiv, acționarul unic al societății Vittamed a luat decizia, în luna august 2015, de a lichida societatea, după ce a constatat că activitățile științifice inovatoare ale acesteia din urmă nu ar fi rentabile.

18 La 10 septembrie 2015, Vittamed a dobândit statutul juridic de „persoană juridică aflată în lichidare”.

19 La 23 septembrie 2015, Vittamed a depus o cerere de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA și a depus declarația privind TVA-ul care trebuie depusă de o persoană radiată din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, în ceea ce privește ultima perioadă fiscală, cuprinsă între 1 septembrie și 23 septembrie 2015. În această declarație privind TVA-ul, Vittamed nu a regularizat deducerea TVA-ului cu privire la soldul tuturor bunurilor sau serviciilor rămase nevândute.

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 În aceeași zi, Vittamed a fost radiată din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA.
- 21 În temeiul unui ordin de control din 28 decembrie 2017, Vittamed a făcut obiectul unui control fiscal efectuat de Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspekția fiscală națională a districtului Kaunas, Lituania).
- 22 Printr-o decizie din 24 ianuarie 2019, Inspekția Fiscală Națională a districtului Kaunas a constatat în esență că, atunci când a fost adoptată decizia de a lichida Vittamed, acesteia din urmă îi revenea sarcina de a regulariza deducerile de TVA achitat în amonte și de a reintegra în buget TVA-ul aferent bunurilor sau serviciilor achiziționate care nu ar fi utilizate pentru activități supuse TVA-ului. În consecință, a impus societății Vittamed plata unui supliment de 87 987 de euro, majorat cu suma de 30 427 de euro, cu titlu de dobânzi de întârziere, precum și plata unei amenzi în cuantum de 8 798 de euro, reprezentând 10 % din TVA-ul datorat.
- 23 Vittamed a contestat această decizie la Inspekția fiscală națională de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania, pentru motivul că, potrivit jurisprudenței Curții, atunci când sunt efectuate cheltuieli în cadrul pregătirii unei activități economice, deducerea TVA-ului achitat în amonte poate fi solicitată chiar și atunci când această activitate economică nu este continuată, iar operațiunile taxabile prevăzute nu au loc în cele din urmă.
- 24 Prin decizia din 19 aprilie 2019, Inspekția fiscală națională de pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Lituania a menținut decizia Inspekției fiscale naționale a districtului Kaunas.
- 25 Vittamed a sesizat cu o reclamație Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania). Printr-o decizie din 20 iunie 2019, aceasta din urmă a respins reclamația respectivă ca fiind nefondată.
- 26 Vittamed a formulat la Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania) o acțiune împotriva acestei decizii, care a fost respinsă printr-o hotărâre din 10 octombrie 2019.
- 27 Vittamed a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), care este instanța de trimitere.
- 28 Instanța de trimitere își exprimă îndoielile cu privire la existența unei obligații de regularizare a deducerilor TVA-ului în litigiul principal, în pofida faptului că acționarul unic al persoanei impozabile a decis să o lichideze și că această persoană impozabilă a prezentat, ca urmare a acestei decizii, o cerere de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, care a fost îndeplinită. În această privință, ea subliniază o aparentă contradicție în jurisprudența Curții.
- 29 Pe de o parte, făcând referire mai întâi la punctul 20 din Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), instanța de trimitere amintește că mecanismul regularizării prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA are ca obiectiv să stabilească o relație strânsă și directă între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval. Întemeindu-se, în continuare, pe punctul 38 din Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), această instanță arată că, în cadrul sistemului comun al TVA-ului, pot fi deduse doar taxele care au grevat în amonte bunurile sau serviciile utilizate de persoanele impozabile în scopul operațiunilor lor taxabile. În această privință, instanța menționată precizează că, potrivit punctului 56 din Hotărârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl (C-660/16 și C-661/16, EU:C:2018:372), articolul 185 alineatul (1) 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

Directiva TVA instituie principiul potrivit căruia o astfel de regularizare trebuie efectuată în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea acestei sume de dedus au apărut după întocmirea declarației privind TVA-ul. În sfârșit, aceeași instanță citează punctele 44-46 din Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), pentru a observa că această relație strânsă și directă care trebuie să existe între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și realizarea unor operațiuni taxabile avute în vedere este ruptă dacă persoana impozabilă nu mai intenționează să utilizeze bunurile și serviciile în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval sau le utilizează pentru a realiza operațiuni scutite.

30 Instanța de trimitere observă în această privință că adoptarea deciziei acționarului unic al persoanei impozabile în cauză de a o lichida și cererea de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA prezentată de această persoană impozabilă confirmă în mod obiectiv că respectiva persoană impozabilă nu mai dorește să utilizeze bunurile sau serviciile în privința cărora TVA-ul achitat a fost dedus în cadrul unor activități economice taxabile, ceea ce ar constitui o modificare, ulterioară declarației privind TVA-ul, a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA. Această instanță arată că o astfel de apreciere este compatibilă cu articolul 69 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul.

31 Pe de altă parte, instanța de trimitere face referire la jurisprudența rezultată din Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, punctele 19 și 20), din Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punctele 40 și 42), precum și din Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25), potrivit căreia dreptul de deducere rămâne în principiu dobândit chiar dacă ulterior, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu utilizează bunuri și servicii care au dat naștere dreptului de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile, subliniind că o persoană impozabilă păstrează dreptul de deducere, întrucât acest drept a luat naștere, chiar dacă persoana impozabilă respectivă nu a putut, din motive independente de voința sa, să utilizeze bunurile sau serviciile aflate la originea deducerii în cadrul unor operațiuni taxabile. Instanța de trimitere apreciază că se poate considera, în temeiul acestei jurisprudențe, că, exceptând cazul prevăzut la articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, se menține dreptul de deducere inițială a TVA și nu există nicio obligație de regularizare în cazul în care, din cauza unor împrejurări independente de voința persoanei impozabile, bunurile sau serviciile nu au fost utilizate în cadrul activității economice în cauză.

32 Instanța de trimitere ridică în această privință problema dacă decizia de lichidare a persoanei impozabile, precum și cererea de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, care în principiu sunt prezentate de această persoană impozabilă din proprie inițiativă, permit caracterizarea existenței unor „împrejurări independente de voința” persoanei impozabile, în sensul jurisprudenței citate la punctul 31 din prezenta hotărâre. Aceasta observă că Vittamed a arătat în speță că decizia de a o lichida fusese luată din cauza unor pierderi în continuă creștere, a lipsei de comenzi și de venituri potențiale, precum și a îndoielilor acționarului unic cu privire la rentabilitatea activității economice avute în vedere. Administrația fiscală și celelalte instituții sesizate cu litigiul principal au considerat că decizia acționarului unic al Vittamed de a o lichida fusese adoptată fără a furniza nici cea mai mică dovadă a faptului că activitățile societății Vittamed nu ar fi rentabile și că această decizie, precum și cererea de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA nu constituiau „împrejurări independente de voința” Vittamed, în sensul jurisprudenței citate la punctul 31 din prezenta hotărâre.

33 Făcând însă referire la punctul 35 din Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), instanța de trimitere amintește că din jurisprudența Curții rezultă că nu este de competența administrației fiscale să aprecieze temeinicia motivelor care au determinat o persoană impozabilă să renunțe la activitatea economică avută inițial în vedere, 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

moment ce sistemul comun de TVA garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca aceste activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului

34 În consecință, instanța de trimitere se întreabă cum trebuie stabilită existența unor „împrejurări independente de voința unei persoane impozabile”, în sensul jurisprudenței citate la punctul 31 din prezenta hotărâre, în circumstanțele din litigiul principal. În special, aceasta dorește să afle dacă o simplă declarație a persoanei impozabile este suficientă în scopul unei astfel de calificări sau dacă trebuie în general să se aprecieze aceste împrejurări atunci când bunurile sau serviciile nu au fost utilizate și nu vor fi niciodată utilizate ca urmare a intrării în lichidare a acestei persoane impozabile.

35 În sfârșit, instanța de trimitere observă că Curtea a precizat, la punctul 25 din Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834), că „dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar dacă ulterior activitatea economică preconizată nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la operațiuni taxabile [...] sau persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au dat drept de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa [...]”. Potrivit instanței de trimitere, utilizarea conjuncției coordonatoare „sau” la acest punct 25 urmărește să facă o distincție între două situații diferite: pe de o parte, cea în care nu au fost realizate activități economice după ce a luat naștere dreptul de deducere și, pe de altă parte, cea în care bunurile sau serviciile pentru care a fost exercitat dreptul de deducere nu au fost utilizate în cadrul unor activități economice. Or, faptul că bunurile sau serviciile nu au fost utilizate „din cauza unor împrejurări independente de voința unei persoane impozabile” nu ar fi menționat decât în a doua situație, care nu acoperă intrarea în lichidare a unei persoane impozabile, potrivit instanței de trimitere. Aceasta din urmă se referă în această privință la Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 184-187 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă este (sau nu este) obligată să regularizeze deducerea TVA-ului aplicat achiziției de bunuri și servicii în scopul producerii de bunuri de capital atunci când aceste bunuri nu mai sunt destinate utilizării în cadrul activităților economice impozabile, întrucât proprietarul (acționarul) persoanei impozabile hotărăște să o plaseze în lichidare, iar persoana impozabilă depune o cerere de radiere din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA?”

Răspunsul la această întrebare este influențat de motivele deciziei de lichidare a persoanei impozabile, și anume de faptul că decizia de lichidare a fost luată din cauza pierderilor în continuă creștere, a lipsei comenzilor și a îndoielilor acționarului cu privire la rentabilitatea activității economice prevăzute (preconizate)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

37 Prin intermediul întrebării formulate, pe de o parte, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 184-187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă are obligația de a regulariza deducerile TVA-ului achitat în amonte și aferent achiziționării de bunuri sau de servicii destinate producerii de bunuri de capital în cazul în care, ca urmare a deciziei proprietarului sau a acționarului unic al acestei persoane impozabile de lichidare a acesteia din urmă, precum și a cererii și obținerii radierii persoanei impozabile menționate din registrul persoanelor

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

impozabile în scopuri de TVA, bunurile de capital create nu au fost și nu vor fi niciodată utilizate în cadrul unor activități economice taxabile. Pe de altă parte, solicită în esență să se stabilească dacă motivele care permit să se justifice decizia de intrare în lichidare a aceleiași persoane impozabile și, prin urmare, abandonarea activității economice taxabile preconizate, precum pierderi în continuă creștere, lipsa de comenzi și îndoielile acționarului persoanei impozabile în ceea ce privește rentabilitatea activității economice preconizate, au incidență în privința obligației acesteia din urmă de regularizare a deducerilor de TVA în cauză. În sfârșit, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă simpla declarație de către persoana impozabilă în cauză a existenței acestor motive este suficientă sau dacă, dimpotrivă, existența motivelor respective trebuie dovedită prin elemente de probă.

38 În primul rând, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclajens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 27 și jurisprudența citată).

39 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punctul 18).

40 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Mai precis, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclajens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 29 și jurisprudența citată).

41 În sistemul comun de TVA pot fi deduse doar taxele care au grevat în amonte bunurile sau serviciile utilizate de persoanele impozabile în scopul operațiunilor lor taxabile. Deducerea taxelor în amonte este legată de perceperea taxelor în aval (Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punctul 21 și jurisprudența citată).

42 Trebuie să se amintească totodată că achiziționarea de bunuri sau de servicii de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, a mecanismului de deducere. Utilizarea dată bunurilor sau serviciilor ori care este avută în vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva TVA și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, dar nu afectează nașterea dreptului de deducere (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 33 și jurisprudența citată).

43 Curtea a statuat în mod repetat și că dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar dacă ulterior activitatea economică preconizată nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la operațiuni taxabile (Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 20, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25) sau dacă, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu poate utiliza bunurile și serviciile respective care au dat naștere dreptului de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punctul 20, Hotărârea din 17 octombrie

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

2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25, precum și Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 34 și jurisprudența citată).

44 O interpretare diferită a Directivei TVA ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii. Aceasta ar putea conduce, în cadrul tratamentului fiscal al acelorași activități de investiții, la diferențe nejustificate între întreprinderi care realizează deja operațiuni taxabile și altele care încearcă, prin intermediul unor investiții, să înceapă activități ce vor fi sursa unor operațiuni taxabile. De asemenea, ar fi stabilite diferențe arbitrare între aceste din urmă întreprinderi, întrucât acceptarea definitivă a deducerilor ar depinde de aspectul dacă asemenea investiții dau naștere sau nu unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 22, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25).

45 Cu toate acestea, în ceea ce privește problema modului în care principiul, subliniat în Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), potrivit căruia dreptul de deducere este dobândit chiar dacă o activitate încetează înainte să determine operațiuni impozabile trebuie coroborat cu normele Directivei TVA privind regularizarea deducerilor, trebuie amintit că, pe de o parte, Curtea a statuat că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere al TVA-ului instituit de această directivă și are ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval. Pe de altă parte, Curtea a amintit că, atunci când bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru nevoile unor operațiuni scutite sau care nu țin de domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici perceperea taxei în aval, nici deducerea taxei în amonte (Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 42 și jurisprudența citată).

46 Curtea a amintit, în plus, că articolul 184 din Directiva TVA definește nașterea obligației de regularizare a TVA-ului în modul cel mai larg posibil și că formularea sa nu exclude *a priori* nicio ipoteză posibilă de deducere neconformă, întinderea generală a obligației de regularizare fiind întărită de enumerarea expresă a excepțiilor prevăzute la articolul 185 alineatul (2) din această directivă (a se vedea în acest sens Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 43 și jurisprudența citată).

47 De altfel, Curtea a arătat că, atunci când, din cauza unor împrejurări independente de voința sa, persoana impozabilă nu utilizează un serviciu sau un bun, cum este un imobil, care a dat naștere deducerii în cadrul unor operațiuni taxabile, nu este suficient, pentru a stabili existența unor „modificări” în sensul articolului 185 din directiva menționată, ca un astfel de imobil să fi rămas neocupat după rezilierea unui contract de închiriere al cărui obiect îl constituia, nici chiar în condițiile în care se dovedește că această persoană impozabilă încă are intenția de a-l exploata în scopurile unei activități taxabile și face demersurile necesare în acest scop, întrucât aceasta ar conduce la restrângerea dreptului de deducere prin intermediul dispozițiilor aplicabile în materie de regularizări (Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 47, Ordonanța din 18 mai 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punctul 44).

48 Așadar, dacă persoana impozabilă nu mai intenționează să utilizeze bunurile sau serviciile în cauză pentru a realiza operațiuni cărora li se aplică taxa în aval sau le-ar utiliza pentru a efectua operațiuni scutite, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, relația strânsă și directă care trebuie să existe între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și realizarea unor operațiuni taxabile avute în vedere este ruptă și aceasta trebuie să determine aplicarea mecanismului de regularizare prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Ordonanța 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

18 mai 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punctele 45 și 46 și jurisprudența citată).

49 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că, din cauza intrării sale în lichidare, pe de o parte, și a radierii sale din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, pe de altă parte, persoana impozabilă în cauză nu mai are nicio intenție de a utiliza bunurile de capital create în scopul unor operațiuni taxabile, iar aceasta în mod definitiv. Din moment ce această situație este confirmată, aspect a cărui verificare va reveni însă instanței de trimitere, trebuie să se constate că „relația strânsă și directă”, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 45 din prezenta hotărâre, care trebuie să existe între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și realizarea unor operațiuni taxabile în aval este ruptă și că trebuie să se aplice mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-187 din Directiva TVA.

50 Trebuie subliniat însă că situația ar putea fi diferită în ipoteza în care intrarea în lichidare a persoanei impozabile în cauză a determinat totuși realizarea unor operațiuni taxabile, de exemplu vânzarea de active în vederea lichidării datoriilor sale, chiar dacă acest lucru nu ține de activitatea economică avută în vedere inițial de această persoană impozabilă.

51 În această privință, Curtea a statuat că, întrucât activitatea trebuie considerată ca atare, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale, simplul fapt că deschiderea unei proceduri de faliment față de o persoană impozabilă schimbă, în temeiul modalităților prevăzute în această privință în dreptul intern, finalitățile operațiunilor persoanei impozabile respective, în sensul că aceste scopuri nu mai includ exploatarea durabilă a întreprinderii sale, ci privesc numai lichidarea sa în scopul acoperirii datoriilor urmată de dizolvarea sa, nu poate, în sine, să afecteze caracterul economic al operațiunilor efectuate în cadrul întreprinderii menționate (Hotărârea din 3 iunie 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava și alții, C-182/20, EU:C:2021:442, punctul 38).

52 Prin urmare, Curtea a declarat că articolele 184-186 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de TVA pe care le-a efectuat pentru bunuri sau servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză (Hotărârea din 3 iunie 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava și alții, C-182/20, EU:C:2021:442, punctul 45).

53 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că bunurile sau serviciile persoanei impozabile au rămas „nevândute”, aspect a cărui verificare va reveni însă instanței de trimitere.

54 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima parte a întrebării adresate că articolele 184-187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă are obligația de a regulariza deducerile TVA-ului achitat în amonte și aferent achiziționării de bunuri sau de servicii destinate producerii de bunuri de capital în cazul în care, ca urmare a deciziei proprietarului sau a acționarului unic al acestei persoane impozabile de lichidare a acesteia din urmă, precum și a cererii și obținerii radierii persoanei impozabile menționate din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, bunurile de capital create nu au fost și nu vor fi niciodată utilizate în cadrul unor activități economice taxabile, aspect a cărui verificare va reveni instanței de trimitere.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

55 În al doilea rând, potrivit jurisprudenței Curții, articolele 167, 168, 184 și 185 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului în amonte pentru bunuri sau pentru servicii achiziționate în vederea efectuării unor operațiuni taxabile este menținut atunci când proiectele de investiții prevăzute inițial au fost abandonate din cauza unor împrejurări independente de voința persoanei impozabile și că nu este necesar să se efectueze o regularizare a acestui TVA în cazul în care persoana impozabilă continuă să aibă intenția de a exploata aceste bunuri în scopurile unei activități taxabile (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 46).

56 Aplicarea acestei jurisprudențe presupune ca persoana impozabilă să aibă întotdeauna intenția de a utiliza bunurile sau serviciile respective în scopul unor operațiuni taxabile, condiție care nu pare îndeplinită într-un caz precum cel din litigiul principal, în care, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, persoana impozabilă a intrat în lichidare și a fost radiată din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

57 Prin urmare, faptul că intrarea în lichidare a persoanei impozabile și deci abandonarea activității economice taxabile avute în vedere pot fi eventual justificate prin motive care pot fi calificate drept împrejurări independente de voința persoanei impozabile nu are incidență asupra obligației acesteia din urmă de a regulariza deducerile de TVA.

58 În plus, nu este de competența administrației fiscale să aprecieze temeinicia motivelor care au determinat o persoană impozabilă să renunțe la activitatea economică avută inițial în vedere, din moment ce sistemul comun de TVA garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca aceste activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 12 noiembrie 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punctul 35 și jurisprudența citată).

59 Având în vedere această jurisprudență, nu este necesar să se examineze în rest cea de a doua parte a întrebării, și anume aspectul dacă simpla declarare a motivelor care au justificat decizia de a lichida persoana impozabilă este suficientă.

60 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua parte a întrebării adresate că motivele care permit justificarea deciziei de punere în lichidare a aceleiași persoane impozabile și, prin urmare, abandonarea activității economice taxabile avute în vedere, precum pierderi în creștere, lipsa de comenzi și îndoielile acționarului persoanei impozabile cu privire la rentabilitatea activității economice preconizate, nu au nicio incidență în privința obligației acesteia din urmă de a regulariza deducerile de TVA vizate, din moment ce această persoană impozabilă nu mai are intenția de a utiliza bunurile de capital menționate în scopul unor operațiuni taxabile, iar aceasta în mod definitiv.

61 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 184-187 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă are obligația de a regulariza deducerile TVA-ului achitat în amonte aferent achiziționării de bunuri sau de servicii destinate producerii de bunuri de capital în cazul în care, ca urmare a deciziei proprietarului sau a acționarului unic al acestei persoane impozabile de lichidare a acesteia din urmă, precum și a cererii și obținerii radierii aceleiași persoane impozabile din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, bunurile de capital create nu au fost și nu vor fi niciodată utilizate în cadrul unor activități economice taxabile. Motivele care permit justificarea deciziei de punere în lichidare a aceleiași persoane impozabile și, prin urmare, abandonarea activității economice taxabile avute în vedere, precum pierderi în creștere, lipsa de comenzi și îndoielile acționarului persoanei

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

impozabile cu privire la rentabilitatea activității economice preconizate, nu au nicio incidență în privința obligației acesteia din urmă de a regulariza deducerile de TVA vizate, din moment ce această persoană impozabilă nu mai are intenția de a utiliza bunurile de capital menționate în scopul unor operațiuni taxabile, iar aceasta în mod definitiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 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 zecea) declară:

Articolele 184-187 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

o persoană impozabilă are obligația de a regulariza deducerile taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte aferente achiziționării de bunuri sau de servicii destinate producerii de bunuri de capital în cazul în care, ca urmare a deciziei proprietarului sau a acționarului unic al acestei persoane impozabile de lichidare a acesteia din urmă, precum și a cererii și obținerii radierii aceleiași persoane impozabile din registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, bunurile de capital create nu au fost și nu vor fi niciodată utilizate în cadrul unor activități economice taxabile. Motivele care permit justificarea deciziei de punere în lichidare a aceleiași persoane impozabile și, prin urmare, abandonarea activității economice taxabile avute în vedere, precum pierderi în creștere, lipsa de comenzi și îndoielile acționarului persoanei impozabile cu privire la rentabilitatea activității economice preconizate, nu au nicio incidență în privința obligației acesteia din urmă de a regulariza deducerile de TVA vizate, din moment ce această persoană impozabilă nu mai are intenția de a utiliza bunurile de capital menționate în scopul unor operațiuni taxabile, iar aceasta în mod definitiv.

Semnături