

## **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-56 din 21 UAB „ARVI” ir ko. Reglementări alternative în domeniul vânzărilor de imobile, în domeniul TVA. Reglementări naționale atipice însă conforme cu directiva TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

30 iunie 2022

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 137 – Regim de impozitare la cerere – Condiții – Reglementare națională care supune dreptul unei persoane impozabile de a opta pentru supunerea la plata TVA-ului a vânzării unui bun imobil condiției ca acest bun să fie cedat unei persoane impozabile deja identificate în scopuri de TVA – Obligația de regularizare a deducerilor de TVA în cazul nerespectării acestei condiții – Principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității”

În cauza C-56/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), prin decizia din 16 octombrie 2020, primită de Curte la 29 ianuarie 2021, în procedura

**UAB „ARVI” ir ko**

împotriva

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna A. Prechal, președintă de cameră, domnii J. Passer, F. Biltgen (raportor), N. Wahl și doamna M. L. Arastey Sahún, judecători,

avocată generală: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru UAB „ARVI” ir ko, de L. Augustinavičienė și A. Paulauskas, avokatai;
- 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,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 24 martie 2022,

## 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 articolelor 135 și 137 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, rectificare în JO 2015, L 323, p. 31) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între UAB „ARVI” ir ko (denumită în continuare „Arvi”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspekția națională fiscală din subordinea Ministerului Finanțelor din Republica Lituania, denumită în continuare „inspekția națională fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu exercitarea dreptului de a opta pentru impozitarea unui bun imobil vândut unei persoane impozabile neidentificate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) la momentul vânzării și cu modalitățile de punere în aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea [înaintea primei ocupări];

[...]”

4 Articolul 137 din această directivă prevede:

„(1) Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[...]

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea [înaintea primei ocupări];

[...]

(2) Statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior.”

## 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

5 Potrivit articolului 168 din directiva menționată:

„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;

[...]"

6 Articolul 213 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.”

7 Articolul 214 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

[...]"

### ***Dreptul lituanian***

8 Articolul 32 alineatul 3 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Legea nr. IX-751 a Republicii Lituania privind taxa pe valoarea adăugată) din 5 martie 2002 (Žin., 2002, nr. 35-1271), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„O persoană impozabilă poate alege să plătească TVA în temeiul prezentei legi pentru bunurile imobile prin natura lor care sunt scutite de TVA în temeiul alineatului (1) sau (2) al prezentului articol, dacă bunul este vândut sau transferat în alt mod unei persoane impozabile care este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA [...] această alegere este valabilă timp de cel puțin 24 de luni de la data la care este exercitată în ceea ce privește toate operațiunile relevante efectuate de persoana impozabilă respectivă. Persoana impozabilă trebuie să își exercite opțiunea în modul stabilit de autoritatea fiscală centrală. [...]"

9 Articolul 58 alineatul 1 din această lege prevede:

## 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

„O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA poate deduce TVA-ul aferent intrărilor și/sau TVA-ul la import cu privire la bunuri și/sau servicii achiziționate și/sau importate, cu condiția ca aceste bunuri și/sau servicii să fie destinate a fi utilizate în scopul următoarelor activități ale acesteia:

1) livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii supuse la plata TVA-ului;

[...]”

10 Articolul 67 alineatul 2 din legea menționată are următorul cuprins:

„Deducerile de TVA trebuie să fie regularizate în modalitatea stabilită în prezentul articol: în ceea ce privește bunurile imobile prin natura lor, timp de 10 ani [...] începând cu perioada fiscală în care TVA-ul aferent intrărilor și/sau TVA-ul la import datorat pentru respectivul bun a fost dedus integral sau parțial (în cazul lucrărilor de renovare ale unor clădiri/construcții, deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile de capital astfel generate se regularizează timp de 10 ani începând cu perioada fiscală în cursul căreia au fost finalizate lucrările). [...]”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În urma unui control al regularității calculului, declarării și plății TVA-ului de către Arvi, Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspekția fiscală regională din districtul Kaunas, Lituania, denumită în continuare „inspekția regională fiscală”) a întocmit, la 15 aprilie 2020, un raport de control fiscal în care se constata că această societate aplicase în mod eronat TVA-ul în aval în cadrul vânzării, la 8 mai 2015, a unui imobil către UAB „Investicijų ir inovacijų fondas” (denumită în continuare „Fondas”). Astfel, în acest raport, inspekția regională fiscală a considerat că, din moment ce Fondas nu era încă identificată în scopuri de TVA, la momentul vânzării menționate, Arvi nu putea opta pentru impozitarea acestei operațiuni și nici, pe cale de consecință, să factureze TVA-ul aferent ieșirilor, astfel încât ar fi trebuit, în declarația sa de TVA, să regularizeze cuantumul TVA-ului dedus în amonte.

12 Prin decizia din 22 mai 2020, această inspecție a confirmat raportul de control menționat și a obligat Arvi să plătească cuantumul corespunzător al TVA-ului, majorat cu penalități și cu dobânzi de întârziere.

13 Întrucât contestația formulată împotriva acestei decizii a fost respinsă printr-o decizie a Inspekției naționale fiscale din 23 iulie 2020, Arvi a sesizat Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru litigiile fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania).

14 Acest organ se întreabă, mai întâi, dacă alegerea făcută de legiuitorul Republicii Lituania în exercitarea puterii sale de apreciere, prin care a stabilit că dreptul de a opta pentru impunerea TVA-ului este legat de condiția ca cumpărătorul să fie numai o persoană impozabilă identificată în scopuri de TVA, respectă Directiva TVA, având în vedere obiectivele și spiritul acesteia. În continuare, acesta ridică problema dacă alegerea persoanei impozabile de a supune la plata TVA-ului livrarea unui bun imobil vechi, în condițiile în care o astfel de alegere nu îndeplinește condiția, prevăzută la articolul 32 din Legea privind TVA-ul, ca cumpărătorul să fie o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, permite totuși să se considere această operațiune drept o livrare a unui bun de capital supusă TVA-ului care nu implică obligația furnizorului de a regulariza deducerea TVA-ului. În sfârșit, acesta urmărește să afle dacă, impunând ca furnizorul să regularizeze deducerea TVA-ului achitat în amonte, în timp ce cumpărătorul bunului a fost identificat în scopuri de TVA la o lună după încheierea operațiunii, inspekția națională fiscală acționează în conformitate cu spiritul Directivei TVA și cu principiile stabilite de Curte în jurisprudența sa.

## 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

15 În aceste condiții, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O reglementare națională potrivit căreia o persoană înregistrată în scopuri de TVA poate avea dreptul de a opta pentru impunerea TVA-ului cu privire la [livrarea unui] bun imobil scutit de TVA numai dacă acest bun este transferat unei persoane impozabile care s-a înregistrat ca plătitoare de TVA la momentul încheierii operațiunii este compatibilă cu articolele 135 și 137 din directivă, precum și cu principiile neutralității fiscale și efectivității?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, interpretarea dispozițiilor de drept național potrivit cărora vânzătorul unui bun imobil trebuie să regularizeze deducerea TVA-ului aplicat la achiziționarea bunului imobil transferat, în cazul în care acesta a optat pentru impunerea TVA-ului pentru livrarea bunului imobil și în cazul în care această opțiune nu este posibilă în temeiul cerințelor naționale din cauza neîndeplinirii unei singure condiții, și anume faptul că persoana care achiziționează bunul nu are calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA, este conformă cu dispozițiile directivei care reglementează dreptul vânzătorului de deducere a TVA-ului și regularizarea deducerii, precum și cu principiile neutralității TVA-ului și efectivității?

3) O practică administrativă potrivit căreia, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, vânzătorul unui bun imobil este obligat să regularizeze deducerea taxei achitate în amonte cu privire la achiziționarea sau la producția de bunuri imobile, dat fiind faptul că operațiunea legată de vânzarea acelor bunuri imobile este considerată o livrare scutită de TVA din cauza inexistenței unui drept de a opta pentru impunerea TVA-ului (deoarece persoana care a achiziționat bunul nu dispunea de un număr de identificare în scopuri de TVA la momentul încheierii operațiunii), cu toate că, la momentul încheierii operațiunii, cumpărătorul bunurilor imobile solicitase deja înscrierea în registrul plătitorilor de TVA și a fost înregistrat în această calitate la o lună după încheierea operațiunii, este conformă cu dispozițiile directivei care reglementează dreptul vânzătorului de deducere a TVA-ului și regularizarea deducerii, precum și cu principiul neutralității TVA-ului? Într-o astfel de ipoteză, trebuie să se stabilească dacă persoana care achiziționează bunul imobil care s-a înregistrat în scopuri de TVA ulterior operațiunii a utilizat efectiv bunul respectiv în cadrul activităților supuse TVA-ului și că nu există niciun indiciu de fraudă sau de abuz?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### ***Cu privire la prima întrebare preliminară***

16 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 135 și 137 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității fiscale și efectivității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care subordonează dreptul unei persoane impozabile de a opta pentru supunerea la plata TVA-ului a vânzării unui bun imobil condiției ca acest bun să fie cedat unei persoane impozabile care, la momentul încheierii operațiunii, este deja identificată în scopuri de TVA.

17 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că articolul 137 din Directiva TVA prevede, la alineatul (1), că statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea printre altele a „[livrării] unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea [înaintea primei ocupări]”, și precizează la alineatul (2) că statele membre „stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1)” și „pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior”.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

18 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența Curții cu privire la articolul 13 secțiunea C din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), dar care poate fi transpusă prin analogie la articolul 137 din Directiva TVA, al cărui conținut este în esență identic, că statele membre, în temeiul facultății prevăzute de acest articol, pot da beneficiarilor scutirilor prevăzute de directiva menționată posibilitatea de a renunța la scutire fie în toate cazurile, fie în anumite limite sau cu respectarea anumitor norme (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

19 Așadar, articolul 137 din Directiva TVA conferă statelor membre nu numai posibilitatea de a acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea operațiunilor pe care le vizează această dispoziție, ci și competența de a limita sfera de aplicare a acestui drept sau de a-l elimina. Prin urmare, statele membre se bucură de o marjă largă de apreciere în cadrul acestui articol, întrucât le revine sarcina de a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să instituie dreptul de opțiune după cum consideră oportun în funcție de contextul existent în țara lor la un moment dat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).

20 Statele membre pot de asemenea în exercitarea puterii lor de apreciere, să excludă anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile din domeniul de aplicare al acestui drept (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 30).

21 Cu toate acestea, atunci când statele membre utilizează posibilitatea pe care o au de a limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune și de a stabili modalitățile de exercitare a acestuia, ele trebuie să respecte obiectivele și principiile generale ale Directivei TVA, în special principiul neutralității fiscale și cerința aplicării corecte, simple și uniforme a scutirilor prevăzute (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 31).

22 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în măsura în care stabilește modalitățile de renunțare la scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA, se limitează să stabilească condițiile în care persoana impozabilă își poate exercita dreptul de a opta pentru impozitarea livrării de imobile care îi va conferi dreptul de deducere.

23 Reglementarea națională în discuție în litigiul principal este, în această privință, similară celei în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), și care, adoptată de un stat membru care a utilizat posibilitatea de a acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea operațiunilor de leasing și de închiriere de bunuri imobile, condiționa deducerea integrală a TVA-ului achitat în amonte de obținerea unei autorizații prealabile, neretroactive, din partea administrației fiscale. Or, în această hotărâre, Curtea a statuat, pe de o parte, că, atunci când un stat membru supune dreptul de a opta pentru impozitare anumitor condiții legale, o procedură de autorizare prealabilă permite să se verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite și, pe de altă parte, că o procedură de autorizare precum cea instituită de acest stat membru nu urmărește să aducă atingere dreptului de deducere, ci permite, dimpotrivă, acestui drept să fie pe deplin exercitat, sub rezerva respectării anumitor cerințe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punctele 26 și 28).

## 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

24 Aceeași concluzie se impune în cazul unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, din moment ce aceasta nu face decât să stabilească modalitățile de exercitare a dreptului persoanelor impozabile de a opta pentru impozitarea operațiunilor care sunt, în principiu, scutite. O astfel de reglementare nu aduce atingere dreptului de deducere, ci, dimpotrivă, permite, atunci când această opțiune este exercitată în conformitate cu modalitățile prevăzute în acest scop, exercitarea acestui drept care, în lipsa unei astfel de opțiuni, ar fi exclus. În plus, condiția potrivit căreia vânzătorul unui bun imobil nu poate opta pentru impozitarea operațiunii de vânzare decât dacă cumpărătorul este o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA la momentul vânzării contribuie la asigurarea unei aplicări a exercitării dreptului de opțiune cu respectarea securității juridice.

25 Această concluzie nu este repusă în discuție de argumentul, invocat în special de Comisie, potrivit căruia această condiție ar fi contrară jurisprudenței Curții stabilite în special la punctul 32 din Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), potrivit căreia identificarea în scopuri de TVA, prevăzută la articolul 214 din Directiva TVA, precum și obligația persoanei impozabile de a declara începerea, modificarea și încetarea activităților sale, prevăzută la articolul 213 din această directivă, nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului și, prin urmare, nu pot pune în discuție printre altele dreptul de deducere a TVA-ului în cazul în care condițiile materiale care dau naștere acestui drept sunt îndeplinite. Astfel, după cum a arătat doamna avocată generală la punctul 56 din concluzii, această jurisprudență este lipsită de relevanță în speță, întrucât cauza principală nu privește dreptul de deducere al cumpărătorului neidentificat încă la momentul achiziționării bunului imobil în discuție, ci modalitățile de exercitare de către vânzător a dreptului său de a opta pentru impozitarea operațiunii de livrare a bunului imobil.

26 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 135 și 137 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care subordonează dreptul unei persoane impozabile de a opta pentru supunerea la plata TVA-ului a vânzării unui bun imobil condiției ca acest bun să fie cedat unei persoane impozabile care, la momentul încheierii operațiunii, este deja identificată în scopuri de TVA.

### *Cu privire la a doua și la a treia întrebare*

27 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile Directivei TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații și unei practici naționale în temeiul cărora vânzătorul unui bun imobil este obligat să regularizeze deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru acest bun ca urmare a refuzului de a i se recunoaște dreptul de a opta pentru impozitarea acestei vânzări pentru motivul că, la data respectivă, cumpărătorul nu îndeplinea condițiile prevăzute pentru exercitarea de către vânzător a acestui drept.

28 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, în primul rând, să se constate că obligația de regularizare în discuție în litigiul principal decurge din faptul că, în speță, nu a existat o renunțare validă la scutirea acestei operațiuni.

29 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, Curtea a statuat că acest principiu se opune în special posibilității ca prestări de servicii similare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctul 33, precum și jurisprudența citată).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

30 În speță, nu reiese nici din cererea de decizie preliminară, nici din observațiile prezentate Curții că reglementarea sau practica națională în discuție în litigiul principal instituie o diferență de tratament între operațiuni similare și în concurență unele cu altele. Astfel, pentru motivele dezvoltate mai pe larg de doamna avocată generală la punctele 30-35 și 46 din concluziile sale, dreptul de a opta pentru impozitarea livrării unui bun imobil are ca obiect să evite ca persoana impozabilă care efectuează această livrare să suporte dezavantaje concurențiale, ceea ce urmărește tocmai să pună în aplicare principiul neutralității fiscale, iar condițiile de exercitare a dreptului de opțiune la impozitare stabilite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal sunt aceleași pentru toate persoanele impozabile, indiferent de capacitatea sau de forma lor juridică, din moment ce această exercitare este numai în funcție de identificarea în scopuri de TVA a cumpărătorului în momentul livrării bunului.

31 În al treilea rând, în ceea ce privește principiul efectivității, care se opune ca o dispoziție procedurală națională să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă aplicarea dreptului Uniunii, în speță exercitarea dreptului de deducere, trebuie amintit că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 24 din prezenta hotărâre, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal nu face decât să stabilească modalitățile de exercitare a dreptului persoanelor impozabile de a opta pentru impozitarea operațiunilor care sunt, în principiu, scutite și nu aduce atingere dreptului de deducere. În plus, nu rezultă nici din cererea de decizie preliminară, nici din observațiile depuse la Curte că reglementarea națională în discuție în litigiul principal sau aplicarea acesteia de către administrație ar fi în vreun mod de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere.

32 Dimpotrivă, condițiile de exercitare a dreptului de opțiune sunt cunoscute în prealabil și, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 53 din concluzii, o persoană impozabilă precum Arvi dispune de mai multe mijloace pentru a putea respecta condițiile stabilite la nivel național și, astfel, să își exercite efectiv dreptul de deducere.

33 Prin urmare, principiul efectivității nu se opune unei reglementări sau unei practici naționale precum cele în discuție în litigiul principal.

34 În al patrulea rând, în ceea ce privește aspectul dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal sau aplicarea acesteia de către administrația fiscală sunt conforme cu principiul proporționalității, evocat de asemenea de instanța de trimitere, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, pentru a fi conformă cu principiul menționat, o măsură națională trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punctul 58).

35 În speță, cerința potrivit căreia cumpărătorul trebuie să fie o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA la momentul vânzării pentru ca vânzătorul să poată opta pentru impozitarea operațiunii contribuie la protecția securității juridice a prestatorului prin faptul că îi permite să se asigure că își va putea exercita în mod valabil dreptul de a opta pentru impozitare și la garantarea colectării în mod corect a TVA-ului. O astfel de cerință este, așadar, aptă să realizeze obiectivul urmărit.

36 În plus, aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, întrucât permite să se asigure că, înainte de realizarea operațiunii pe care persoana impozabilă ar dori să o vadă impozitată, ca urmare a exercitării dreptului său de opțiune, aceasta din urmă este în măsură să știe dacă va putea exercita în mod valabil acest drept de opțiune, fără a fi necesar ca ea însăși sau administrația fiscală să efectueze verificări îndelungate sau cercetări cu privire la calitatea de persoană impozabilă a cumpărătorului.



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

37 Având în vedere explicațiile furnizate de instanța de trimitere în cererea de decizie preliminară, trebuie adăugat că autoritățile competente nu pot ține seama, în plus față de împrejurarea că operațiunea este sau nu este scutită, de alte împrejurări precum utilizarea bunului imobil de către cumpărător. Astfel, elementul pertinent în scopul dreptului de deducere și al eventualei obligații de regularizare este natura activității pentru care persoana impozabilă vânzător a utilizat bunul imobil în discuție. În plus, pentru a stabili dacă există sau nu există o operațiune supusă TVA-ului, faptul de a ține seama de utilizarea pe care cumpărătorul bunului imobil o va da ulterior ar aduce atingere principiului securității juridice. Acest lucru este cu atât mai adevărat cu cât ar reveni dobânditorului sarcina de a regulariza TVA-ul dedus în amonte dacă ar trebui să utilizeze bunul imobil în cauză pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. O astfel de schimbare de afectare nu poate însă conduce la situația în care sarcina regularizării unei deduceri a TVA-ului în legătură cu o livrare de bunuri sau cu o prestare de servicii să apese pe altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat respectiva deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 noiembrie 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punctele 46 și 47).

38 În speță, utilizarea de către Fondas a bunului imobil achiziționat de la Arvi nu poate avea, așadar, o incidență asupra dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte de Arvi la achiziționarea acestui bun. Este vorba despre două tranzacții separate privind persoane impozabile distincte care își desfășoară, fiecare, propria activitate economică.

39 În rest, în ceea ce privește aspectul dacă revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă nu a existat o fraudă sau abuz, este suficient să se amintească, pe de o parte, că, dacă administrația fiscală ar constata că dreptul de deducere a fost exercitat în mod fraudulos sau abuziv, aceasta ar fi abilitată să solicite, cu efect retroactiv, rambursarea sumelor deduse (Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 52). Pe de altă parte, persoanele impozabile sunt astfel în general libere să aleagă structurile organizatorice sau modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale, principiul interzicerii practicilor abuzive interzicând numai aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivelor Directivei TVA (a se vedea în acest sens Ordonanța din 3 septembrie 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punctul 62 și jurisprudența citată).

40 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că dispozițiile Directivei TVA, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații și unei practici naționale în temeiul cărora vânzătorul unui bun imobil este obligat să regularizeze deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru acest bun ca urmare a refuzului de a i se recunoaște dreptul de a opta pentru impozitarea acestei vânzări pentru motivul că, la data acesteia, cumpărătorul nu îndeplinea condițiile prevăzute pentru exercitarea de către vânzător a acestui drept. Deși utilizarea efectivă a bunului imobil în discuție de către cumpărător în cadrul unor activități supuse TVA-ului este lipsită de relevanță în această privință, autoritățile competente sunt totuși obligate să verifice existența eventuală a unei fraude sau a unui abuz în sarcina persoanei impozabile care a înțeles să își exercite dreptul de a opta pentru impozitarea operațiunii în discuție.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

41 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de

## **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**

judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

**1) Articolele 135 și 137 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care subordonează dreptul unei persoane impozabile de a opta pentru supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a vânzării unui bun imobil condiției ca acest bun să fie cedat unei persoane impozabile care, la momentul încheierii operațiunii, este deja identificată în scopuri de TVA.**

**2) Dispozițiile Directivei 2006/112, precum și principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații și unei practici naționale în temeiul cărora vânzătorul unui bun imobil este obligat să regularizeze deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru acest bun ca urmare a refuzului de a i se recunoaște dreptul de a opta pentru impozitarea acestei vânzări pentru motivul că, la data acesteia, cumpărătorul nu îndeplinea condițiile prevăzute pentru exercitarea de către vânzător a acestui drept. Deși utilizarea efectivă a bunului imobil în discuție de către cumpărător în cadrul unor activități supuse TVA-ului este lipsită de relevanță în această privință, autoritățile competente sunt totuși obligate să verifice existența eventuală a unei fraude sau a unui abuz în sarcina persoanei impozabile care a înțeles să își exercite dreptul de a opta pentru impozitarea operațiunii în discuție.**