

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

Cauza C-127 din 2022 „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD. Vânzarea unor bunuri ca deșeuri după ce anterior au fost casate. Implicații privind ajustarea deducerii TVA de la momentul achiziției.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

4 mai 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 185 – Regularizarea deducerilor TVA-ului achitat în amonte – Bunuri casate – Vânzare ulterioară ca deșeuri – Distrugere sau eliminare demonstrată sau confirmată în mod corespunzător”

În cauza C-127/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 16 februarie 2022, primită de Curte la 22 februarie 2022, în procedura

„Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD

împotriva

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

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, domnul J.-C. Bonichot și doamna O. Spineanu-Matei (raportoare), judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD, de O. P. Hadzhiyski și T. M. Mollahasan, адвокати;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, de T. Todorov;

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

- pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova, J. Jokubauskaitė și V. Uher, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 185 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 „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD (denumită în continuare „BTK”), pe de o parte, și Direktor na Direksia „Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” din Sofia, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu decizia inspectorului general pentru impozite de pe lângă Teritorialna Direksia na Natsionalna Agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) „mari contribuabili și asigurători” de respingere a cererii BTK având ca obiect obținerea rambursării unor sume plătite cu titlu de regularizări ale deducerilor taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate inițial, care fuseseră realizate ca urmare a casării a diverse bunuri de capital și elemente de stoc între anul 2014 și anul 2017.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 168 litera (a) 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 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;”

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

4 Articolul 184 din această directivă prevede:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

5 Potrivit articolului 185 din directiva menționată:

„(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.

(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.”

6 Articolul 186 din aceeași directivă prevede că statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din aceasta.

Dreptul bulgar

7 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 21 iulie 2006 (DV nr. 63 din 4 august 2006, p. 8), în versiunea aplicabilă de la 1 ianuarie 2017 (denumită în continuare „ZDDS”), prevede la articolul 78:

„(1) TVA-ul dedus în amonte este cuantumul impozitului pe care o persoană impozabilă în temeiul prezentei legi l-a dedus în cursul anului în care a fost exercitat dreptul de deducere.

(2) În cazul modificării bazei de impozitare, al rezoluțiunii unei livrări sau al modificării naturii unei livrări, persoana impozabilă are obligația de a regulariza cuantumul TVA-ului dedus.

[...]”

8 Articolul 79 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„Orice persoană impozabilă care a dedus, integral, parțial sau proporțional cu nivelul de utilizare în scopul exercitării cu titlu independent, un credit fiscal pentru

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

bunuri pe care le-a produs, dobândit sau importat, lichidează, în momentul distrugerii, al constatării absenței sau al casării acestor bunuri, o taxă cu un quantum echivalent cu cel al TVA-ului dedus în amonte.”

- 9 Excepții sau limitări privind regularizarea TVA-ului dedus în amonte sunt prevăzute la articolul 80 din această lege, care prevede la alineatul (2):

„Regularizările în temeiul articolului 79 nu se efectuează în următoarele cazuri:

1. distrugerea, dispariția sau casarea produse ca urmare a unui caz de forță majoră, precum și în cazul distrugerii bunurilor supuse accizelor care fac obiectul unui control administrativ potrivit Legii privind accizele și antrepozitele fiscale;
 2. distrugerea, dispariția sau casarea produse ca urmare a unor avarii sau accidente cu privire la care persoana poate dovedi că nu au fost cauzate din propria culpă sau a persoanei care utilizează bunul;
 3. dispariții care rezultă dintr-o schimbare a proprietăților fizice și chimice într-o proporție normală care corespunde normelor stabilite pentru valorile-limită de pierdere naturală de substanță și dispariții de bunuri în timpul depozitării și transportului lor în conformitate cu un act normativ sau cu standardele și normele întreprinderii;
 4. defect tehnic în limitele normelor admise, stabilite în documentația tehnică corespunzătoare procedurii sau activității respective;
 5. casarea ca urmare a expirării termenului de valabilitate stabilit în conformitate cu cerințele legale;
 6. casarea activelor corporale imobilizate, în cazul în care valoarea lor contabilă netă nu depășește 10 % din valoarea lor de origine.”
- 10 Articolul 79 alineatul (3) și articolul 80 alineatul (2) din ZDDS, în versiunea aplicabilă înainte de 1 ianuarie 2017 (denumită în continuare „ZDDS în versiunea anterioară”), conțineau dispoziții asemănătoare celor reproduse la punctele 8 și, respectiv, 9 din prezenta hotărâre.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 BTK este o societate de drept bulgar care își desfășoară activitatea în domeniul telecomunicațiilor. Aceasta este supusă la plata TVA-ului pentru activitățile sale, care constau în special în furnizarea de servicii de telecomunicații. În scopul desfășurării activităților sale, aceasta achiziționează diverse bunuri de capital,

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

precum și, în vederea revânzării, aparate de comunicații mobile și diverse echipamente necesare sau accesorii pentru utilizarea serviciilor pe care le furnizează. TVA-ul plătit cu ocazia acestor achiziții face obiectul unor deduceri.

- 12 În perioada cuprinsă între luna octombrie 2014 și luna decembrie 2017, BTK a casat diferite bunuri, precum instalații, echipamente sau aparate cu privire la care considera că deveniseră improprii utilizării sau vânzării din diverse motive, în special uzura, caracterul defectuos sau chiar caracterul uzat moral sau inadecvat al acestora. Aceste casări au fost realizate cu respectarea reglementării naționale aplicabile. Ele au constat, în mod concret, în radierea din bilanțul societății a bunurilor în cauză. Apoi, unele dintre aceste bunuri au fost vândute ca deșeuri unor întreprinderi terțe impozabile, iar altele au fost distruse sau eliminate.
- 13 Operațiunile de casare menționate au determinat regularizări care implică restituirea TVA-ului dedus în amonte aferent bunurilor în cauză. Aceste regularizări au fost executate în temeiul articolului 79 alineatul (3) din ZDDS, în versiunea sa anterioară, între anul 2014 și anul 2016, și în temeiul articolului 79 alineatul (1) din ZDDS, începând cu 1 ianuarie 2017.
- 14 La 18 ianuarie 2019, BTK a introdus o cerere de rambursare a sumelor plătite în cadrul regularizărilor menționate. Această cerere privea un quantum total de 1 304 090,54 leva bulgărești (BGN) (aproximativ 666 770 de euro). Cu această ocazie, ea a susținut că articolul 79 alineatul (1) din ZDDS și articolul 79 alineatul (3) din ZDDS în versiunea sa anterioară erau incompatibile cu articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA.
- 15 Această cerere de rambursare a fost respinsă printr-o decizie a inspectorului general pentru impozite din cadrul Direcției teritoriale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice „mari contribuabili și asigurători”, adoptată la 5 decembrie 2019. Această decizie a fost confirmată printr-o decizie din 18 februarie 2020 a directorului Direcției „Contestații și practici fiscale și în materie de securitate socială” din Sofia.
- 16 De asemenea, acțiunea în justiție introdusă de BTK împotriva acestei din urmă decizii la Administrativen sad Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) a fost respinsă prin hotărârea din 18 mai 2021. Această instanță a arătat că o casare a bunurilor putea să nu dea naștere unei regularizări, conform articolului 80 alineatul (2) din ZDDS, în măsura în care una dintre condițiile prevăzute de această dispoziție este îndeplinită, ceea ce nu era cazul.
- 17 Împotriva acestei hotărâri a fost formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), care este instanța 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

- 18 Aceasta precizează că o casare a bunurilor constă în radierea lor din bilanț și că această noțiune este interpretată în dreptul bulgar în sensul că vizează elemente de activ sau articole din stoc devenite inutilizabile sau improprii utilizării căreia îi erau destinate din cauza unei uzuri fizice sau a unor daune ori atunci când sunt uzate moral și nu mai pot fi utilizate sau vândute. Ea constată în esență că această interpretare înseamnă epuizarea potențialului economic al bunurilor în cauză în cursul utilizării lor în cadrul activității economice a întreprinderii. Ea realizează în această privință o asemănare cu situația în care bunurile sau serviciile au fost consumate integral în cadrul activității profesionale a unei persoane impozabile, situație în care consideră că, în conformitate cu jurisprudența Curții, ieșirea acestor bunuri sau servicii din patrimoniul persoanei impozabile nu implică modificarea factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 19 În continuare, instanța de trimitere arată că articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA conține o enumerare exhaustivă a cazurilor care, sub rezerva celui de al doilea paragraf al acestui alineat, nu trebuie să dea naștere la regularizarea TVA-ului dedus în amonte și consideră că aceste cazuri corespund unor situații în care un bun nu poate fi utilizat de persoana impozabilă pentru livrări ulterioare, din cauza unor evenimente independente de voința acestuia. Ea subliniază că scutirea de regularizare prevăzută în astfel de cazuri urmărește să evite ca persoana impozabilă să suporte o pierdere fiscală în plus față de pierderea economică.
- 20 În acest context, instanța de trimitere consideră că legalitatea deciziei atacate în fața sa și, prin urmare, soluționarea litigiului cu care este sesizată necesită clarificarea anumitor noțiuni prevăzute la articolul 185 din Directiva TVA.
- 21 Ea ridică mai întâi problema eventualei incidențe a faptului că, în speță, bunurile casate au fost ulterior vândute ca deșeuri, în cadrul unor operațiuni taxabile, dar care nu țin de activitatea economică obișnuită a BTK, desfășurată în calitate de persoană impozabilă. În continuare, aceasta ridică problema dacă o casare constituie o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, atunci când bunurile în cauză au fost apoi distruse sau eliminate, cu excluderea oricărei utilizări în cadrul unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. În sfârșit, având în vedere că o casare poate constitui o „pierdere” în sensul articolului 185 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată, instanța de trimitere ridică problema dacă elementul esențial este, în această ipoteză, ca bunul să fi fost distrus în mod obiectiv sau dacă se impune, în plus, ca aceasta să rezulte din evenimente care sunt independente de voința persoanei impozabile și pe care aceasta nu ar fi putut nici să le prevadă, nici să le împiedice.

22 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 185 alineatul (1) din Directiva [TVA] trebuie să fie interpretat în sensul că o casare a bunurilor, în sensul scoaterii activelor sau a stocurilor din bilanțul persoanei impozabile ca urmare a faptului că nu se mai preconizează ca acestea să genereze beneficii economice (deoarece, de exemplu, sunt uzate, defecte, nepotrivite sau nu pot fi utilizate în scopul pentru care au fost destinate), reprezintă o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei TVA-ului dedus deja în amonte, la cumpărarea bunurilor, care a intervenit după întocmirea declarației privind [TVA-ul] și care, prin urmare, dă naștere obligației de a efectua regularizarea acestei deduceri în cazul în care bunurile casate au fost vândute ulterior [în cadrul unei livrări impozabile]?
- 2) Articolul 185 alineatul (1) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că o casare a bunurilor, în sensul [indicat în cadrul primei întrebări], reprezintă o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei TVA-ului dedus deja în amonte, la cumpărarea bunurilor, care a intervenit după întocmirea declarației privind [TVA-ul] și care, din această cauză, dă naștere obligației de a efectua regularizarea acestei deduceri, în cazul în care bunurile casate au fost ulterior distruse sau eliminate, iar acest fapt a fost demonstrat sau confirmat în mod corespunzător?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și/sau la a doua întrebare, articolul 185 alineatul (2) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că o casare a bunurilor în împrejurările menționate mai sus reprezintă un caz de distrugere sau de pierdere a bunurilor, demonstrat sau confirmat în mod corespunzător, pentru care nu ia naștere obligația de a efectua regularizarea deducerii TVA-ului achitat la achiziționarea bunurilor?
- 4) Articolul 185 alineatul (2) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că, în cazurile de distrugere sau de pierdere a bunurilor, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, regularizarea deducerii TVA-ului achitat în amonte poate fi omisă numai atunci când distrugerea sau pierderea a fost cauzată de evenimente independente de voința persoanei impozabile și care nu puteau fi prevăzute și evitate de aceasta?
- 5) În cazul unui răspuns negativ la prima și/sau la a doua întrebare, articolul 185 alineatul (1) din Directiva [TVA] se opune [unor] dispoziții naționale precum cea cuprinsă la articolul 79 alineatul (3) din ZDDS, [în versiunea anterioară], sau la articolul 79 alineatul (1) din ZDDS [...], care prevede o obligație de regularizare a deducerii TVA-ului dedus în amonte în cazul în care bunurile

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

sunt casate, chiar dacă acestea au fost vândute ulterior ca livrare impozabilă [...] sau dacă au fost distruse sau eliminate, iar această împrejurare a fost demonstrată sau confirmată în mod corespunzător?"

Cu privire la întrebările preliminare

- 23 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că modalitățile de regularizare a TVA-ului dedus inițial prevăzute la articolele 187-191 din Directiva TVA în ceea ce privește bunurile de capital, precum unele dintre bunurile care ar fi fost casate de BTK, nu au nicio incidență asupra răspunsului la întrebările menționate. Astfel, acestea din urmă privesc nașterea unei obligații de regularizare, iar nu modalitățile unei eventuale regularizări. În schimb, articolele 184-186 din Directiva TVA constituie regimul aplicabil în ceea ce privește nașterea unui eventual drept al administrației fiscale de a solicita o regularizare unei persoane impozabile, inclusiv în ceea ce privește regularizarea deducerilor referitoare la bunuri de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2020, [Stichting Schoonzicht](#), C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 33 și jurisprudența citată).

Cu privire la prima întrebare

- 24 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de vânzarea acestui bun ca deșeu, care a fost supusă TVA-ului, constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul acestei dispoziții.
- 25 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit mai întâi că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care îl instituie această directivă (Hotărârea din 17 iulie 2014, [BCR Leasing IFN](#), C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 26 În ceea ce privește acest regim de deducere, rezultă din articolul 168 din Directiva TVA că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv (Hotărârea din 22 martie 2012, [Klub](#), C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 27 Obiectivul regimului de deducere menționat este să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților

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

sale economice. Astfel, sistemul comun al TVA-ului încearcă să garanteze perfecta neutralitate 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 17 octombrie 2018, [Ryanair](#), C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 23 și jurisprudența citată).

- 28 În continuare, în ceea ce privește eventuala incidență asupra deducerilor a unor evenimente survenite ulterior acestora, trebuie amintit că utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor ori care este avută în vedere pentru acestea determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare (Hotărârea din 17 septembrie 2020, [Stichting Schoonzicht](#), C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 29 Astfel, regulile stabilite prin Directiva TVA în materia regularizării urmăresc să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare dreptului de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei astfel de taxe. Prin regulile menționate, această directivă are astfel ca obiectiv să mențină un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (Hotărârea din 10 octombrie 2013, [Pactor Vastgoed](#), C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 30 În sfârșit, în ceea ce privește nașterea unei eventuale obligații de regularizare a deducerii TVA-ului achitat în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA stabilește regula potrivit căreia o astfel de regularizare trebuie să fie efectuată în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea acestei sume de dedus.
- 31 În speță, din decizia de trimitere rezultă că bunurile în cauză au fost în cele din urmă vândute de persoana impozabilă în cadrul unor operațiuni taxabile. Prin urmare, este necesar să se constate că este îndeplinită condiția care permite aplicarea și menținerea dreptului de deducere, conform jurisprudenței amintite la punctul 27 din prezenta hotărâre, și anume că aceste bunuri au fost utilizate în cadrul unor activități economice supuse TVA-ului. Această aplicare și această menținere sunt de altfel necesare pentru a asigura neutralitatea fiscală, care constituie obiectivul pe care îl urmărește sistemul comun al TVA-ului prin intermediul regimului de deducere.
- 32 În această privință, este lipsit de relevanță faptul că vânzarea de deșuri nu face parte din activitățile economice obișnuite ale persoanei impozabile care efectuează

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 asemenea vânzare sau că valoarea realizării bunurilor în cauză este redusă în raport cu valoarea lor inițială, ca urmare a faptului că sunt vândute ca deșeuri, sau că, din același motiv, natura lor inițială a fost modificată.

- 33 Astfel, conform jurisprudenței amintite la punctul 27 din prezenta hotărâre, în măsura în care bunurile sunt utilizate în cadrul unor activități economice supuse TVA-ului, regimul de deducere privește toate activitățile economice ale unei persoane impozabile, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora. De altfel, trebuie arătat că Curtea a avut deja în vedere, pentru a considera că nu era necesară regularizarea deducerilor, faptul că deșeurile provenite din imobile achiziționate sub regimul de deducere a TVA-ului și ulterior parțial demolate fuseseră revândute în cadrul unor operațiuni impozitate în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, [TETS Haskovo](#), C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 35).
- 34 Prin urmare, astfel de împrejurări nu sunt de natură să determine o întrerupere a relației strânse și directe dintre dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte cu ocazia achiziționării bunurilor în cauză și utilizarea acestora pentru operațiuni impozitate în aval, în sensul jurisprudenței citate la punctul 29 din prezenta hotărâre.
- 35 Din ansamblul acestor considerații rezultă că articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de vânzarea acestui bun ca deșeu, care a fost supusă TVA-ului, nu constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la a doua, a treia și a patra întrebare

- 36 Prin intermediul celei de a doua întrebări, precum și prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, în măsura în care acestea din urmă privesc bunuri distruse, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de distrugerea voluntară a acestui bun, constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul alineatului (1) al acestui articol, și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o casare a bunului respectiv în astfel de împrejurări constituie o „distrugere demonstrată sau confirmată în mod corespunzător” sau o „pierdere demonstrată sau confirmată în mod corespunzător”, în sensul alineatului (2) al articolului menționat, deși nu este vorba despre un eveniment independent

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

de voința acestei persoane impozabile și pe care aceasta nu ar fi putut nici să îl prevadă, nici să îl împiedice.

- 37 În primul rând, trebuie constatat că distrugerea unui bun determină în mod necesar dispariția oricărei posibilități de a-l utiliza în cadrul unor operațiuni taxabile (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 octombrie 2012, [PIGI](#), C-550/11, EU:C:2012:614, punctul 35).
- 38 Prin urmare, acest fapt determină o întrerupere a relației strânse și directe dintre dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunului în cauză pentru operațiuni impozitate în aval, astfel cum este vizată de jurisprudența amintită la punctul 29 din prezenta hotărâre, și constituie, așadar, o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA. Acest lucru este de altfel confirmat de menționarea, la alineatul (2) al acestui articol, a distrugerii printre posibilele excepții de la obligația de regularizare.
- 39 În al doilea rând, în ceea ce privește semnificația și sfera de aplicare a termenilor „distrugere” și „pierdere” în sensul articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA, în lipsa unei definiții, acestea trebuie stabilite conform sensului obișnuit al acestor termeni în limbajul curent, ținând seama în același timp printre altele de contextul în care sunt utilizați (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2021, [Austrian Airlines](#), C-826/19, EU:C:2021:318, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 40 În limbajul curent, termenul „distrugere” desemnează acțiunea de a strica profund un obiect, de a-l face să dispară prin demolare, de a-l face să nu mai existe. Termenul „pierdere”, atunci când se referă la un bun, vizează, la rândul său, faptul de a fi privat de un bun a cărui proprietate sau folosință o avea cineva. Rezultă de aici că pierderea unui bun nu poate decurge dintr-o acțiune voluntară a proprietarului sau a posesorului său, în timp ce acest lucru nu este exclus în cazul distrugerii.
- 41 În ceea ce privește contextul în care se înscriu excepțiile prevăzute la articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA și obiectivul acestora, trebuie arătat că o dispoziție care prevede excepții similare era inserată anterior în articolul 20 alineatul (1) litera (b) 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). Lucrările pregătitoare referitoare la această din urmă dispoziție indică faptul că, prin aceste excepții, legiuitorul comunitar considerase necesar, în cazul dispariției unui bun care a dat naștere la deducerea TVA-ului în amonte, să limiteze obligația de regularizare la cazurile de dispariție nejustificată,

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

astfel încât să se evite ca o pierdere de natură fiscală să se poată adăuga pierderii economice atunci când se face dovada distrugerii, a pierderii sau a furtului.

- 42 Din aceste indicații rezultă că ipotezele de distrugere, de pierdere sau de furt prevăzute la articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA corespund unor cazuri de pierdere economică suferită, dar și că apariția acestor cazuri trebuie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător, în temeiul primului paragraf al acestei dispoziții.
- 43 În speță, din moment ce distrugerea bunurilor în cauză a rezultat dintr-o intervenție a persoanei impozabile, este necesar să se considere că este vorba despre o „distrugere”, iar nu despre o „pierdere”, în sensul articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA.
- 44 În plus, nu rezultă nici din textul acestei dispoziții, nici din lucrările pregătitoare care pot fi considerate pertinente că distrugerea unui bun trebuie să fie total independentă de voința persoanei impozabile. Astfel, după cum se arată la punctul 40 din prezenta hotărâre, nu se poate exclude că, în anumite ipoteze, distrugerea menționată presupune o intervenție voluntară a acesteia.
- 45 Aceasta este situația în special în cazul distrugerii unui bun decise în urma constatării faptului că acesta a devenit impropriu utilizării sale în cadrul activităților economice obișnuite ale persoanei impozabile. În această privință, trebuie amintit că luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, [C295/17](#), [EU:C:2018:942](#), punctul 43, precum și jurisprudența citată).
- 46 Cu toate acestea, pentru a intra sub incidența articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA, distrugerea unui bun care face parte din patrimoniul persoanei impozabile trebuie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și poate fi luată în considerare numai distrugerea unui bun decisă ca urmare a pierderii obiective a utilității acestui bun în cadrul activităților economice obișnuite ale persoanei impozabile, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.
- 47 În rest, în măsura în care instanța de trimitere evocă de asemenea faptul că anumite bunuri care au dat naștere regularizărilor în discuție în litigiul principal au fost „eliminate”, îi revine de asemenea sarcina de a verifica dacă împrejurările care sunt vizate în mod concret de acest termen corespund dispariției ireversibile a acestor bunuri. Astfel, trebuie să se considere că unele moduri de eliminare a unui bun, precum depozitarea ca deșeu a acestuia, conduc la „distrugerea” sa, în sensul articolului 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, din moment ce determină în mod concret dispariția ireversibilă a acestui bun.

48 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de distrugerea voluntară a acestui bun, constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul alineatului (1) al acestui articol. Cu toate acestea, o asemenea situație constituie o „distrugere”, în sensul alineatului (2) primul paragraf al articolului menționat, independent de caracterul său voluntar, astfel încât această modificare nu generează o obligație de regularizare, cu condiția ca această distrugere să fie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și ca bunul respectiv să fi pierdut în mod obiectiv orice utilitate în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile. Eliminarea demonstrată în mod corespunzător a unui bun trebuie asimilată distrugerii sale în măsura în care implică în mod concret dispariția ireversibilă a acestui bun.

Cu privire la a cincea întrebare

49 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, adresată în cazul unui răspuns negativ la prima și/sau la a doua întrebare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții de drept național care prevăd regularizarea TVA-ului dedus în amonte cu ocazia achiziționării unui bun atunci când acesta a fost casat, persoana impozabilă considerând că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, independent de faptul că, ulterior, acest bun a făcut obiectul unei vânzări supuse TVA-ului sau al unei distrugerii ori eliminări demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

50 Cu toate acestea, din ultima parte a acestei întrebări, interpretată în lumina deciziei de trimitere, în special a celei de a treia și a celei de a patra întrebări, precum și din împrejurările litigiului principal, rezultă că instanța de trimitere privește în mod concret, prin intermediul prezentei întrebări, cerința de a efectua în astfel de împrejurări regularizarea TVA-ului dedus în amonte, având în vedere nu numai obligația de regularizare prevăzută la articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA, ci și anumite excepții de la această obligație menționate la alineatul (2) al acestui articol și, așadar, având în vedere ansamblul dispozițiilor articolului 185 menționat.

51 Pe de altă parte, pentru aceleași motive, nu este necesar să se răspundă la această întrebare numai în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, referitoare la vânzarea ca deșeuri de bunuri casate, sau la a doua întrebare, referitoare la distrugerea unor bunuri casate. Astfel, un răspuns la a cincea întrebare poate prezenta de asemenea un interes în cazul unui răspuns afirmativ la una dintre aceste două întrebări.

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

- 52 În astfel de împrejurări, este de competența Curții să reformuleze întrebarea care îi este adresată pentru a oferi instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2021, [The Department for Communities in Northern Ireland](#), C-709/20, EU:C:2021:602, punctul 61 și jurisprudența citată).
- 53 Prin urmare, trebuie să se considere că, prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții de drept național care prevăd regularizarea TVA-ului dedus în amonte cu ocazia achiziționării unui bun atunci când acesta a fost casat, persoana impozabilă considerând că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, independent de faptul că, ulterior, acest bun a făcut obiectul unei vânzări supuse TVA-ului sau al unei distrugerii ori eliminări demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.
- 54 Or, având în vedere ansamblul considerațiilor care au motivat răspunsurile la primele patru întrebări, care figurează la punctele 35 și 48 din prezenta hotărâre, astfel de dispoziții naționale sunt incompatibile cu articolul 185 alineatul (1) și alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA.
- 55 De altfel, distrugerea unui bun nu este unul dintre cazurile în care articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă permite statelor membre să impună totuși regularizarea deducerilor.
- 56 În consecință, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții de drept național care prevăd regularizarea TVA-ului dedus în amonte cu ocazia achiziționării unui bun atunci când acesta a fost casat, persoana impozabilă considerând că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite și, ulterior, acest bun fie a făcut obiectul unei vânzări supuse TVA-ului, fie a fost distrus sau eliminat într-un mod care implică în mod concret dispariția sa ireversibilă, cu condiția ca această distrugere să fie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și ca bunul respectiv să își fi pierdut în mod obiectiv orice utilitate în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 57 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

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

prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

1) Articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de vânzarea acestui bun ca deșeu, care a fost supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA), nu constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul acestei dispoziții.

2) Articolul 185 din Directiva 2006/112

trebuie interpretat în sensul că

o casare a unui bun, cu privire la care persoana impozabilă a considerat că devenise inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite, urmată de distrugerea voluntară a acestui bun, constituie o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul alineatului (1) al acestui articol. Cu toate acestea, o asemenea situație constituie o „distrugere”, în sensul alineatului (2) primul paragraf al articolului menționat, independent de caracterul său voluntar, astfel încât această modificare nu generează o obligație de regularizare, cu condiția ca această distrugere să fie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și ca bunul respectiv să fi pierdut în mod obiectiv orice utilitate în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile. Eliminarea demonstrată în mod corespunzător a unui bun trebuie asimilată distrugerii sale în măsura în care implică în mod concret dispariția ireversibilă a acestui bun.

3) Articolul 185 din Directiva 2006/112

trebuie interpretat în sensul că

se opune unor dispoziții de drept național care prevăd regularizarea TVA-ului dedus în amonte cu ocazia achiziționării unui bun atunci când acesta a fost casat, persoana impozabilă considerând că a devenit inutilizabil în cadrul activităților sale economice obișnuite și, ulterior,

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

acest bun fie a făcut obiectul unei vânzări supuse TVA-ului, fie a fost distrus sau eliminat într-un mod care implică în mod concret dispariția sa ireversibilă, cu condiția ca această distrugere să fie demonstrată sau confirmată în mod corespunzător și ca bunul respectiv să își fi pierdut în mod obiectiv orice utilitate în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile.