

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-241 din 2023 P. sp. z o.o. Aport în natură la capitalul social al unei societăți efectuată de o altă societate. Baza de calcul pentru deducere TVA la societatea beneficiară.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

8 mai 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 73 – Livrări de bunuri și prestări de servicii – Aport în natură de bunuri imobile – Bază de impozitare – Contrapartidă – Acțiuni – Valoare nominală – Valoare de emisiune”

În cauza C-241/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 24 februarie 2023, primită de Curte la 18 aprilie 2023, în procedura

P. sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

cu participarea:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a doua, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a șaptea, și doamna M. L. Arastey Sahún, judecătoare,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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 P. sp. z o.o., de J. Martini, doradca podatkowy;
- pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, de J. Kazimierczak, radca prawny;
- pentru Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, de P. Chrupek, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Herold și U. Małecka, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 73 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), astfel cum a fost modificată prin Actul privind condițiile de aderare a Republicii Croația, precum și adaptările la Tratatul privind Uniunea Europeană, la Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și la Tratatul de instituire a Comunității Europene a Energiei Atomice (JO 2012, L 112, p. 21) (denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între P. sp. z o.o., pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Directorul Camerei de Administrare Fiscală din Varșovia, Polonia) (denumită în continuare „autoritatea de apel”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul autorității menționate de a lua în considerare deducerea operată de această societate a cuantumurilor taxei pe valoarea adăugată (TVA) care figurează pe facturile emise de W. și de B. pentru aporturi de bunuri imobile efectuate de societățile respective la capitalul P.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 73 din Directiva TVA 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

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

4 Articolul 74 din această directivă prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă utilizează sau dispune de bunuri care fac parte din activele activității economice sau atunci când bunurile sunt deținute de o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia după ce activitatea sa economică impozabilă încetează, în conformitate cu articolele 16 și 18, baza de impozitare este prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilite la momentul la care are loc utilizarea, dispunerea sau păstrarea.”

5 Articolul 80 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) Pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:

- (a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177;
- (b) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177, iar livrarea sau prestarea este supusă unei scutiri în temeiul articolelor 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) sau articolelor 380-390c;
- (c) atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177.

În sensul primului paragraf, legăturile juridice pot include relația dintre un angajator și un angajat sau familia angajatului sau orice alte persoane care îi sunt apropiate.

(2) Atunci când statele membre își exercită opțiunea prevăzută la alineatul (1), ele pot restricționa categoriile de furnizori/prestatori sau beneficiari cărora li se aplică măsurile.

[...]"

Dreptul polonez

- 6 Articolul 29a din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2011, nr. 177, poziția 1054), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la alineatul 1:

„Sub rezerva alineatelor 2-5, a articolelor 30a-30c, a articolului 32, a articolului 119 și a articolului 120 alineatele 4 și 5, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau prestator în schimbul vânzării de la client sau de la un terț, inclusiv alocările, subvențiile și alte plăți suplimentare de aceeași natură primite de furnizor sau prestator, care au un impact direct asupra prețului bunurilor livrate sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă.”

- 7 Articolul 86 alineatul 1 din această lege prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării unor operațiuni taxabile, persoanele impozabile menționate la articolul 15 beneficiază de un drept de deducere, sub rezerva articolului 114, a articolului 119 alineatul 4, a articolului 120 alineatele 17 și 19, precum și a articolului 124.”

- 8 Articolul 88 din legea menționată are următorul cuprins:

„3a. Facturile și documentele vamale nu constituie temei pentru reducerea impozitului datorat, pentru rambursarea diferenței de impozit sau pentru rambursarea impozitului plătit în amonte în cazul în care:

[...]

4) facturile emise, facturile rectificative sau documentele vamale:

[...]

b) menționează sume care nu sunt conforme cu realitatea – în partea referitoare la acele elemente pentru care sunt menționate sume care nu sunt conforme cu realitatea.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 9 P. este o societate supusă plății TVA-ului, al cărei capital social este împărțit în acțiuni.
- 10 Între sfârșitul anului 2014 și începutul anului 2015, P. a efectuat o majorare a acestui capital prin aporturi în natură provenind de la W. și de la B. Mai precis, aceste două societăți au încheiat cu P. mai multe contracte având ca obiect transferul de bunuri imobile care le aparțineau și un aport în numerar în schimbul unor acțiuni ale P. Astfel, la 3 octombrie, la 28 noiembrie și la 29 decembrie 2014, P. a încheiat contracte cu W. în temeiul cărora aceasta din urmă urma să îi transfere 23 de imobile și o anumită sumă de bani în schimbul a 4 767, 1 164 și, respectiv, 7 745 de acțiuni emise de P. În plus, la 3 octombrie și la 28 noiembrie 2014, aceasta a încheiat contracte cu B. în temeiul cărora cea din urmă trebuia să îi transfere două imobile și o anumită sumă de bani în schimbul a 2 100 și, respectiv, 133 de acțiuni emise de P. Aceste contracte stipulează că contrapartida aporturilor în natură la capitalul P. este constituită din acțiuni ale celei din urmă, evaluate la prețul lor de emisiune. Acest preț este de 35 287,19 zloți polonezi (PLN) pe acțiune, și anume aproximativ 8 123 de euro. Pentru a stabili acest preț, părțile s-au bazat pe valoarea imobilelor aduse ca aport, astfel cum fusese evaluată de un terț în funcție de prețurile pieței.
- 11 În declarațiile sale privind TVA-ul pentru al patrulea trimestru al anului 2014 și pentru primul trimestru al anului 2015, P. a inclus cuantumul TVA-ului și cuantumul net care figura pe facturile emise de W. și B. și referitoare la aporturile de bunuri imobile la capitalul P. Aceste sume au fost calculate pe baza valorii de emisiune a acțiunilor emise de P. primite în schimbul acestor aporturi.
- 12 Printr-o decizie din 28 martie 2017, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w Warszawie (Șeful Primului Birou Fiscal Varșovia-Centru din Varșovia), care este autoritatea de prim grad, a considerat că baza de impozitare în scopuri de TVA a aporturilor efectuate de W. și B. în cadrul majorării de capital a P. trebuia calculată luând în considerare valoarea nominală a acțiunilor acesteia, care corespunde sumei de 50 PLN pe acțiune, și anume aproximativ 11,50 de euro, iar nu valorii lor de emisiune, care corespunde sumei de 35 287,19 PLN pe acțiune, respectiv aproximativ 8 123 de euro. Această autoritate a repus, așadar, în discuție dreptul P. de a deduce TVA-ul aferent aporturilor menționate și care corespunde cuantumului care îl depășește pe cel calculat asupra valorii nominale a acțiunilor.
- 13 Prin decizia din 30 iunie 2017, autoritatea de apel a confirmat decizia autorității de prim grad menționate după ce a apreciat că sumele care figurau pe facturile emise

de W. și B. și referitoare la aporturile de bunuri imobile la capitalul P. în schimbul unor acțiuni ale acesteia nu erau pe deplin conforme cu realitatea și, prin urmare, că, în temeiul articolului 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, acestea nu confereau P. un drept de deducere a TVA-ului. Potrivit autorității de apel, contrapartida primită de W. și de B. în schimbul aporturilor în natură efectuate la capitalul P. trebuie apreciată pe baza valorii nominale a acțiunilor.

- 14 Prin hotărârea din 29 mai 2018, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Voievodal din Varșovia, Polonia) a respins acțiunea formulată de P. împotriva deciziei autorității de apel. Referindu-se în special la articolul 29a alineatul 1 și la articolul 88 alineatul 3a punctul 4) litera b) din Legea privind TVA-ul, această instanță a statuat că contraprestația datorată unei entități care efectuează un aport în natură la o societate, sub altă formă decât o întreprindere sau o parte organizată a unei întreprinderi, corespunde valorii nominale a acțiunilor pe care societatea respectivă le-a transferat entității menționate pentru a o remunera pentru acest aport.
- 15 P. a formulat recurs împotriva hotărârii amintite la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), care este instanța de trimitere, P. apreciază în special că articolul 29 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul a fost interpretat eronat în sensul că impune ca baza de impozitare a unei operațiuni care constituie un aport în natură să fie determinată pe baza valorii nominale a acțiunilor primite drept contraprestație. O interpretare corectă a acestei dispoziții ar impune ca prețul de emisiune al acțiunilor să fie luat în considerare pentru calcularea bazei de impozitare a aportului în cauză. Această bază ar trebui, dacă este cazul, să fie diminuată cu valoarea aportului în numerar de care a beneficiat P. în cadrul operațiunii de aport.
- 16 Instanța de trimitere consideră că, în cazul unui aport în natură în schimbul unor acțiuni, în primul rând, valoarea de piață a obiectului aportului respectiv nu poate servi la stabilirea bazei de impozitare în scopuri de TVA a acestui aport și, în al doilea rând, contrapartida este constituită din acțiunile societății menționate.
- 17 În schimb, această instanță apreciază că problema dacă, pentru a stabili o astfel de bază de impozitare, este important într-un asemenea caz să se ia în considerare valoarea nominală a acțiunilor sau, dimpotrivă, valoarea lor de emisiune în conformitate cu ceea ce părțile au convenit nu a fost încă abordată de Curte.
- 18 Prin urmare, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la modul în care trebuie stabilită baza de impozitare în scopuri de TVA în speță. Ea precizează în această privință că valoarea nominală a acțiunilor reținută ca bază de impozitare de autoritățile fiscale în cauză în mod vădit nu corespunde valorii imobilelor care au

fost aduse ca aport către P. și că, din cauza acestui dezechilibru, părțile în cauză au convenit în contractele privind aporturile în natură că contrapartida acestor aporturi ar fi constituită din acțiunile emise de P. evaluate la prețul lor de emisiune. Această din urmă abordare ar permite să se confere tranzacțiilor în cauză un caracter reciproc.

- 19 În lumina considerațiilor menționate, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Prin contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor în schimbul livrării de bunuri menționate la articolul 73 din Directiva [TVA] trebuie să se înțeleagă valoarea nominală a acțiunilor subscrise sau valoarea de emisiune, dacă părțile au stipulat că contrapartida va fi constituită din valoarea de emisiune a acțiunilor?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 20 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că baza de impozitare a unui aport de bunuri imobile efectuat de o primă societate la capitalul unei a doua societăți în schimbul unor acțiuni ale acesteia din urmă trebuie determinată în funcție de valoarea nominală a acestor acțiuni atunci când societățile menționate au convenit că contrapartida acestui aport la capital va fi constituită din valoarea de emisiune a acțiunilor respective.
- 21 În această privință, din modul de redactare a articolului 73 din Directiva TVA reiese că baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau prestator în schimbul livrării de bunuri sau al prestării de servicii.
- 22 Această contrapartidă nu trebuie în mod necesar să fie în bani. Astfel, contractele de schimb, în care contrapartida este, prin definiție, în natură, și operațiunile pentru care contrapartida este exprimată în bani sunt, din punct de vedere economic și comercial, două situații identice din punctul de vedere al Directivei TVA. Prin urmare, contrapartida unei prestări de servicii sau a unei livrări de bunuri poate consta într-o prestare de servicii sau într-o livrare de bunuri și poate constitui baza de impozitare a acesteia în sensul articolului 73 din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată).

- 23 Este însă important ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii să fie efectuată cu titlu oneros, și anume să existe o legătură directă între bunurile sau serviciile schimbate, iar valoarea bunului sau a prestației oferite în schimb să poată fi exprimată în bani. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punctele 31 și 35, precum și jurisprudența citată).
- 24 În speță, P. a efectuat mai multe majorări ale capitalului său, achiziționând proprietatea asupra unor imobile care aparțineau W. și B. Contrapartida primită de aceste societăți pentru aporturile la capitalul P. constând în imobilele lor corespunde unor acțiuni ale P. pe care aceasta le-a emis în acest scop.
- 25 Există, prin urmare, o legătură directă între transferul imobilelor respective de către W. și B. și atribuirea de acțiuni de către P. societăților amintite. În plus, valoarea acțiunilor care au fost transmise societăților menționate poate fi exprimată în bani.
- 26 În ceea ce privește evaluarea în bani a acestor acțiuni, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în dreptul polonez, valoarea nominală a acțiunilor unei societăți comerciale se definește în esență ca fiind valoarea pe acțiune a activelor financiare și nefinanciare aduse de asociații fondatori, așa cum este definită în statutul societății. Această valoare este, așadar, valoarea fiecărei acțiuni a unei societăți reținute de acționarii acesteia la momentul constituirii sale și este stabilită în funcție de aporturile lor la societatea respectivă la acel moment. Valoarea de emisiune a unei acțiuni corespunde, la rândul său, valorii acesteia la momentul emiterii sale. Astfel, la înființarea unei societăți, valoarea de emisiune a unei acțiuni este în principiu egală cu valoarea sa nominală. Valoarea unei societăți poate însă crește sau scădea în cursul existenței sale în funcție în special de activitatea sa, astfel încât valoarea fiecăreia dintre acțiunile acestei societăți este, în consecință, mai ridicată sau, dimpotrivă, mai scăzută decât valoarea sa nominală. În cazul în care o societate a cărei valoare a acțiunilor a crescut de la înființarea sa emite noi acțiuni, prețul de emisiune al acestora este în general mai ridicat decât valoarea nominală a acțiunilor existente pentru a evita diluarea valorii acestor din urmă acțiuni.
- 27 Pe de altă parte, reiese dintr-o jurisprudență consacrată că baza de impozitare a unei livrări de bunuri, efectuată cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită efectiv în acest scop de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume obținută efectiv, iar nu valoarea estimată

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

conform unor criterii obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 44 și jurisprudența citată).

- 28 Dacă nu constă într-o sumă de bani convenită de părți, această valoare, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie cea pe care beneficiarul livrării de bunuri, care reprezintă contrapartida unei alte livrări de bunuri, o atribuie bunurilor pe care intenționează să le procure și trebuie să corespundă sumei pe care acesta este dispus să o cheltuiască în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 29 În speță, valoarea subiectivă a contrapartidei aporturilor de bunuri imobile corespunde valorii în bani pe care W. și B. au conferit-o acțiunilor emise de P. atunci când le-au acceptat în schimbul aporturilor respective la capitalul acesteia din urmă.
- 30 Sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, reiese din contractele încheiate între W. și B., pe de o parte, și P., pe de altă parte, că contrapartida încorporării imobilelor care aparțineau până atunci W. și B. în capitalul acesteia corespunde atribuirii unui număr de acțiuni a căror valoare unitară este stabilită în funcție de valoarea de emisiune a unei astfel de acțiuni. Rezultă că valoarea subiectivă a fiecăreia dintre aceste acțiuni la care W. și B. au subscris în cadrul acestei majorări de capital corespunde prețului de emisiune al acțiunilor menționate.
- 31 Acest preț de emisiune, care se ridică la 35 287,19 PLN, și anume aproximativ 8 123 de euro, corespunde astfel valorii în bani convenite și primite efectiv de W. și de B. pentru fiecare dintre acțiunile emise de P.
- 32 Prin urmare, având în vedere că, pe de o parte, în temeiul articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare a imobilelor transmise P. trebuie să fie stabilită în raport cu contraprestația convenită și primită efectiv în acest scop de W. și B. și, pe de altă parte, P. și societățile menționate au convenit că această contrapartidă constă în atribuirea de acțiuni către P. la un preț de emisiune de 35 287,19 PLN pe acțiune, și anume aproximativ 8 123 de euro, acest preț de emisiune, iar nu valoarea nominală a acțiunilor respective, și anume aproximativ 11,50 euro, trebuie să fie luată în considerare pentru a determina baza de impozitare a cesiunii imobilelor respective.
- 33 Această apreciere nu este repusă în discuție de faptul că în speță valoarea de emisiune a acțiunilor a fost determinată de părți în urma unei evaluări de către un terț a valorii de piață a imobilelor care constituie aportul. Astfel, după cum arată Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (Mediatorul pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii, Polonia) în observațiile sale, această evaluare dovedește numai faptul că părțile au convenit asupra unor termeni și condiții analoage cu cele pe care le-ar fi

putut conveni alte părți pentru vânzarea unor asemenea imobile pe piață. Ea nu afectează constatarea potrivit căreia părțile în discuție în litigiul principal au convenit că valoarea acțiunilor în discuție corespunde valorii lor de emisiune.

- 34 Prin urmare, faptul că prețul convenit corespunde prețului de piață nu demonstrează că baza de impozitare în scopuri de TVA este determinată în raport cu o valoare obiectivă în locul valorii subiective convenite efectiv de părțile respective. În consecință, contrapartida convenită efectiv pentru imobilele în cauză, care formează, în temeiul articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare a TVA-ului, se stabilește ținând seama de numărul de acțiuni ale P, evaluate în funcție de prețul lor de emisiune, la care W. și B. au putut subscrie.
- 35 Aprecierea care figurează la punctul 32 din prezenta hotărâre nu este repusă în discuție nici de argumentul guvernului polonez, prezentat în observațiile acestuia, și al autorității de apel, așa cum reiese din decizia de trimitere, potrivit căreia valoarea nominală a acțiunilor ar determina întinderea drepturilor și obligațiilor patrimoniale și nepatrimoniale ale acționarilor unei societăți. Astfel, chiar dacă situația ar fi aceasta, nu se poate deduce de aici că valoarea nominală corespunde contrapartidei convenite între părți din moment ce contractele pe care acestea le-au încheiat în contextul majorării de capital în cauză prevăd că noile acțiuni emise în schimbul aportului în natură constând în imobile vor fi subscrise la valoarea lor de emisiune.
- 36 Această determinare a bazei de impozitare a TVA-ului nu se opune însă, așa cum a arătat Comisia Europeană, posibilității instanței de trimitere de a verifica, luând în considerare toate împrejurările relevante, că valoarea pe care părțile au convenit-o reflectă efectiv realitatea economică și comercială și nu este rezultatul unei practici abuzive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 47 și jurisprudența citată).
- 37 În plus, articolul 80 din Directiva TVA permite în mod explicit statelor membre, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, să considere, în anumite cazuri, valoarea de piață ca bază de impozitare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.
- 38 Totuși, având în vedere că această dispoziție derogă de la regula potrivit căreia baza de impozitare este constituită din contrapartida primită efectiv în acest scop de persoana impozabilă, ea este de strictă interpretare. Astfel, s-a statuat că condițiile de aplicare stabilite de dispoziția menționată sunt exhaustive și, prin urmare, o legislație națională nu poate prevedea, în temeiul aceleiași dispoziții, că

baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii în cazuri diferite de cele enumerate în cuprinsul acesteia (Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 47 și jurisprudența citată).

- 39 În speță, niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu lasă totuși să se presupună că valoarea de emisiune a acțiunilor în cauză rezultă dintr-o practică abuzivă sau că au fost luate măsuri de către Republica Polonă în temeiul articolului 80 din Directiva TVA și că acestea sunt aplicabile.
- 40 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că baza de impozitare a unui aport de bunuri imobile efectuat de o primă societate la capitalul unei a doua societăți în schimbul unor acțiuni ale acesteia din urmă trebuie determinată în funcție de valoarea de emisiune a acțiunilor menționate atunci când societățile respective au convenit că contrapartida respectivului aport la capital va fi constituită din această valoare de emisiune.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 41 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Actul privind condițiile de aderare a Republicii Croația, precum și adaptările la Tratatul privind Uniunea Europeană, la Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și la Tratatul de instituire a Comunității Europene a Energiei Atomice,

trebuie să fie interpretat în sensul că

baza de impozitare a unui aport de bunuri imobile efectuat de o primă societate la capitalul unei a doua societăți în schimbul unor acțiuni ale acesteia din urmă trebuie determinată în funcție de valoarea de emisiune a acțiunilor menționate atunci când societățile respective au convenit că contrapartida respectivului aport la capital va fi constituită din această valoare de emisiune.