

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

18 octombrie 2012(*)

„Fiscalitate ? TVA ? Drept de deducere ? Aport în natură ? Distrugere de bunuri imobile ? Construcții noi – Regularizare”

În cauza C-234/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 3 mai 2011, primită de Curte la 16 mai 2011, în procedura

TETS Haskovo AD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, și domnii K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz și D. Sváby, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Sztranc-Szawiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TETS Haskovo AD, de M. Dimitrov, avocat;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Avramov;
- pentru guvernul bulgar, de Y. Atanasov și de T. Ivanov, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de D. Roussanov, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 iunie 2012,

pronunțând prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „directiva”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TETS Haskovo AD (denumită în continuare „TETS Haskovo”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” – Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumită în continuare „Direktor”), pe de altă parte, având ca obiect regularizarea unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din directivă prevede:

„La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Articolul 168 din directivă prevede:

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

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

5 Articolul 184 din directivă prevede că deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

6 Articolul 185 din directivă are următorul cuprins:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, 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 [...]

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

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

Dreptul bulgar

8 Legea privind taxa pe cifra de afaceri (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”) este în vigoare de la 1 ianuarie 2007.

9 Articolul 5 din ZDDS prevede:

„Sunt considerate bunuri în sensul prezentei legi, orice bun mobil sau imobil, inclusiv electricitatea, gazul, apa, energia destinată încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură, precum și programele de calculator standard.”

10 Articolul 6 alineatul 1 din ZDDS prevede:

„Livrarea unui bun în sensul prezentei legi înseamnă transferul dreptului de proprietate sau al unui alt drept *in rem* asupra bunului.”

11 Potrivit articolului 10 din ZDDS:

„(1) Nu este considerată livrare de bunuri sau furnizare de servicii livrarea în favoarea destinatarului de către persoana aflată în faza de modificare, de către persoana care efectuează transferul sau aportul ca urmare a:

[...]

3. Realizării unui aport în natură la o societate comercială.

(2) În cazurile prevăzute la alineatul anterior, dobânditorului bunurilor și serviciilor i se transmit toate drepturile și obligațiile referitoare la acestea prevăzute de prezenta lege, inclusiv dreptul la deducerea TVA-ului plătit în amonte și obligația de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate în amonte.

[...]”

12 Exceptând cazurile de modificare a bazei de impozitare și de schimbare a tipului livrării, regularizarea unui drept de deducere exercitat este reglementată la articolul 79 din ZDDS, care prevede:

„[...]”

(3) O persoană înregistrată care a dedus în parte sau în întregime TVA-ul achitat în amonte pentru bunurile produse, cumpărate, dobândite sau importate calculează și datorează o taxă a cărei valoare este egală cu suma dedusă, în cazul în care produsele au fost distruse, s-a constatat lipsa lor sau au fost sortate ca rebuturi ori în cazul în care le-a fost schimbată destinația, iar noua destinație nu mai face obiectul dreptului de deducere.

(4) Regularizarea [...] se efectuează în perioada fiscală în care au intervenit condițiile unei astfel de regularizări și se constată într-un proces-verbal.

[...]

(6) [...] persoana impozabilă datorează o taxă pentru bunurile sau serviciile care reprezintă

bunuri de capital în sensul Legii privind impozitul pe profit [...]"

13 Excep?iile de la regularizarea deducerilor sunt prev?zute la articolul 80 alineatul (2) din ZDDS dup? cum urmeaz?:

„Regularizarea potrivit articolului 79 alineatul (3) nu se efectueaz? în urm?toarele cazuri:

1. distrugere, dispari?ie sau deteriorare în condi?ii de for?? major?, precum ?i în cazul distrugerii bunurilor supuse accizelor potrivit Legii privind accizele ?i antrepozitele fiscale ?i aflate sub controlul autorit??ilor administrative;
2. distrugere, dispari?ie sau deteriorare în urma unor avarii sau catastrofe, cu privire la care persoana poate dovedi c? nu au fost cauzate din propria culp?;

[...]

4. rebuturi tehnologice în limitele normelor admise, stabilite în documenta?ia tehnic? corespunz?toare produc?iei sau activit??ii respective;
5. deteriorare ca urmare a expir?rii termenului de validitate stabilit în conformitate cu cerin?ele legale;
6. deteriorarea bunurilor de capital în sensul Legii contabilit??ii, în cazul în care valoarea lor contabil? este mai mic? de 10 % din costul de achizi?ie.

[...]"

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

14 TETS Haskovo are ca principal obiect de activitate producerea de energie electric?, precum ?i transportul ?i distribu?ia de energie termic?. Aceasta exploateaz? o central? termoelectric? situat? la Haskovo (Bulgaria).

15 La 2 aprilie 2008, Finans inzhenering AD (denumit? în continuare „Finans inzhenering”) a achizi?ionat de la comuna Haskovo un complex imobiliar compus, printre altele, din trei cl?diri destinate producerii de energie (un turn de r?cire, un co? de fum ?i o alt? hal? de produc?ie). Aceast? achizi?ie a fost supus? pl??ii TVA-ului.

16 La 4 iulie 2008, TETS Haskovo ?i-a majorat capitalul social prin intermediul unui aport în natur? constând în complexul imobiliar apar?inând societ??ii Finans inzhenering, care fusese cump?rat de la comuna Haskovo.

17 Administra?ia financiar? din cadrul direc?iei teritoriale a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Bugetare – Varna a considerat c? aportul efectuat de Finans inzhenering nu constituia o livrare de bunuri, deoarece aceast? societate a transferat un ansamblu de imobile corespunzând unei universalit??i de bunuri.

18 La 29 iulie 2009, TETS Haskovo a obținut o autorizație de construcție în cadrul unui proiect de modernizare a centralei termoelectrice de la Haskovo care a presupus demolarea unei părți din imobilele ce au constituit aportul Finans inzhenering la capitalul acestei întreprinderi, mai precis, un turn de răcire, un coș de fum și o hală de producție. Lucrările de demolare care s-au desfășurat între 1 ianuarie 2010 și 28 februarie 2010 au fost realizate de altă societate. Deșeurile metalice provenite din această demolare au fost vândute, vânzarea respectiv dând naștere la operațiuni supuse plății TVA-ului.

19 În cursul lunii aprilie 2010, TETS Haskovo a fost supus unui control fiscal referitor la perioada 1 noiembrie 2009-28 februarie 2010. În acest cadru, s-a constatat că, înainte să fi făcut obiectul aportului la capitalul TETS Haskovo, imobilele respective fuseseră cumpărate de Finans inzhenering, care a dedus valoarea TVA-ului achitat cu ocazia realizării acestei achiziții.

20 Având în vedere aceste constatări și dat fiind, în special, faptul că o parte din clădirile în discuție în acțiunea principală fuseseră demolate, administrația financiară din cadrul direcției teritoriale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare – Varna a considerat că sunt întrunite condițiile impuse pentru efectuarea regularizării TVA-ului dedus pentru taxa achitată în amonte de Finans inzhenering.

21 Prin decizia de impunere rectificativă din 19 iulie 2010, administrația menționată a considerat că TETS Haskovo, în calitate sa de succesor în drepturi și obligații al Finans inzhenering, datora suma de 1 268 581 BGN pentru regularizarea deducerii TVA-ului operate de această din urmă societate, precum și dobânzi calculate la această sumă, în cuantum de 45 606 BGN.

22 Această decizie de impunere rectificativă a făcut obiectul unei reclamații în fața Direktor, TETS Haskovo susținând că nu trebuia efectuată regularizarea, întrucât demolarea clădirilor în discuție avea ca obiect înlocuirea lor cu clădiri noi, care urmau să servească realizării de operațiuni impozabile. La 1 decembrie 2010, Direktor a respins reclamația.

23 Prin urmare, TETS Haskovo a formulat o acțiune în justiție la Administrativen sad Varna împotriva acestei decizii.

24 Această instanță arată că legislația națională face o distincție între distrugerea de active voluntară și distrugerea acestora în urma unei cauze exterioare, persoana impozabilă fiind scutită de regularizare numai în cel de al doilea caz. În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Cum trebuie interpretată noțiunea «distrugerea bunului» în sensul articolului 185 alineatul (2) din directivă [...] și sunt relevante pentru regularizarea TVA-ului dedus la achiziționarea bunului motivele pentru care s-a realizat distrugerea și/sau condițiile în care s-a produs aceasta?

2) Demolarea bunurilor de capital, dovedită în mod corespunzător, efectuată cu unicul scop de a crea bunuri de capital noi și moderne având aceeași destinație trebuie înțeleasă ca o «modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus» în sensul articolului 185 alineatul (1) din directivă [...]?

3) Articolul 185 alineatul (2) din directivă [...] trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să prevadă efectuarea regularizării în cazul distrugerii bunului, dacă la achiziționarea acestuia nu s-a efectuat plata sau nu a fost efectuată decât o plată parțială?

4) Articolul 185 alineatele (1) și (2) din directivă [...] trebuie interpretat în sensul că se opune

unei dispoziții naționale precum cea de la articolul 79 alineatul (3) și de la articolul 80 alineatul (2) punctul 1 din [ZDDS], care prevede regularizarea deducerii TVA-ului în cazul distrugerii bunului, dacă la achiziționarea acestuia plata s-a efectuat în integralitate, iar TVA-ul calculat a fost achitat, și care impune o altă condiție decât plata pentru neefectuarea regularizării deducerii TVA-ului?

5) Articolul 185 alineatul (2) din directivă [...] trebuie interpretat în sensul că exclude posibilitatea regularizării unei deduceri a TVA-ului în cazul demolării de clădiri, efectuată cu unicul scop de a edifica în locul acestora clădiri noi și moderne având aceeași destinație și care servesc efectuării de operațiuni pentru care se poate efectua deducerea TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a doua întrebare

25 Prin intermediul celei de a doua întrebări, la care trebuie să se răspundă în primul rând, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (1) din directivă trebuie interpretat în sensul că o distrugere, precum cea din acțiunea principală, a mai multor clădiri destinate producerii de energie și înlocuirea lor cu clădiri moderne având aceeași destinație constituie o modificare, apărută după întocmirea declarației privind TVA-ul, a factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte și, prin urmare, dă naștere unei obligații de regularizare a respectivei deduceri.

26 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se arate, cu titlu introductiv, că articolele 184-186 din directivă constituie regimul aplicabil în privința nașterii unui eventual drept al administrației fiscale de a solicita unei persoane impozabile o regularizare, inclusiv în ceea ce privește regularizarea deducerilor referitoare la bunuri de capital.

27 Trebuie amintit, în plus, că regimul de deduceri stabilit prin directivă urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, punctul 35 și jurisprudența citată).

28 Rezultă de la articolul 168 din directivă că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, este autorizat să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv. Acest drept de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, și anume în momentul livrării bunurilor (a se vedea Hotărârea Klub, citată anterior, punctul 36 și jurisprudența citată).

29 În ceea ce privește eventuala incidență pe care evenimentele care survin ulterior o au asupra deducerii, reiese din jurisprudență că utilizarea care este dată bunurilor sau serviciilor sau care este avut în vedere determină întinderea deducerii inițiale la care are dreptul persoana impozabilă și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, care trebuie efectuate în condițiile prevăzute la articolele 185-187 din directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 54 și jurisprudența citată).

30 Astfel, mecanismul de regularizare prevăzut la articolele din directivă menționate face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care aceasta îl instituie.

31 Este important s? se sublinieze în aceast? privin?? c? regulile prev?zute de directiv? în materia regulariz?rii urm?resc s? creasc? precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât opera?iile efectuate la un stadiu anterior s? continue s? dea na?tere dreptului la deducere numai în m?sura în care servesc la furnizarea unor presta?ii supuse unei astfel de taxe. Prin regulile men?ionate, directiva are astfel ca obiectiv s? stabileasc? un raport strâns ?i direct între dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte ?i utilizarea bunurilor sau serviciilor respective în vederea unor opera?iuni impozitate în aval (a se vedea Hot?rârea Centralan Property, citat? anterior, punctul 57).

32 În ceea ce prive?te na?terea unei eventuale obliga?ii de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitat? în amonte, articolul 185 alineatul (1) din directiv? instituie principiul potrivit c?ruia o astfel de regularizare trebuie s? fie operat? în special atunci când modific?rile factorilor utiliza?i la stabilirea quantumului sumei de dedus au ap?rut ulterior întocmirii declara?iei privind TVA-ul.

33 În aceste condi?ii, se pune întrebarea dac?, într-o cauz? precum ac?iunea principal?, în care demolarea bunurilor imobile s-a realizat în cadrul moderniz?rii centralei termice ?i în vederea continu?rii activit??ilor economice având ca obiect producerea de energie, trebuie constatat? existen?a unor astfel de modific?ri în sensul articolului 185 alineatul (1) din directiv? ?i dac?, în consecin??, este aplicabil însu?i principiul mecanismului de regularizare.

34 În aceast? privin??, într-o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, înlocuirea structurilor vetuste cu cl?diri moderne având aceea?i func?ie ?i, pe cale de consecin??, utilizarea acestora din urm? în vederea unor opera?iuni impozabile în aval nu întrerup nicidecum leg?tura direct? care exist? între achizi?ionarea cl?dirilor respective în amonte, pe de o parte, ?i activit??ile economice realizate ulterior de c?tre persoana impozabil?, pe de alt? parte. Achizi?ionarea imobilelor în cauz? ?i distrugerea lor ulterioar? în vederea moderniz?rii pot fi considerate astfel ca fiind o serie de opera?iuni legate între ele având ca obiect realizarea de opera?iuni taxabile în aceea?i m?sura ca ?i achizi?ionarea de imobile noi ?i utilizarea lor direct?.

35 Aceast? interpretare se impune cu atât mai mult în circumstan?ele în care cl?dirile achizi?ionate nu au fost distruse decât par?ial ?i pe acelea?i terenuri, achizi?ionate anterior, au fost construite cl?diri noi, iar anumite de?euri provenite din demolarea vechilor cl?diri au fost vândute, aceste vânz?ri dând na?tere, de altfel, unor opera?iuni impozabile în aval.

36 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 185 alineatul (1) din directiv? trebuie interpretat în sensul c? o distrugere, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, a mai multor cl?diri destinate producerii de energie ?i înlocuirea lor cu cl?diri moderne având aceea?i destina?ie nu constituie o modificare, ap?rut? dup? întocmirea declara?iei privind TVA-ul, a factorilor utiliza?i la stabilirea quantumului deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitat? în amonte ?i, prin urmare, nu d? na?tere unei obliga?ii de regularizare a respectivei deduceri.

37 Având în vedere r?spunsul dat la cea de a doua întrebare, care exclude posibilitatea unei modific?ri a elementelor relevante în privin?a TVA-ului în circumstan?e precum cele din ac?iunea principal?, nu mai este necesar s? se r?spund? la celelalte întreb?ri adresate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

38 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele

ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

Articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? o distrugere, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, a mai multor cl?diri destinate producerii de energie ?i înlocuirea lor cu cl?diri moderne având aceea?i destina?ie nu constituie o modificare, ap?rut? dup? întocmirea declara?iei privind taxa pe valoarea ad?ugat?, a factorilor utiliza?i la stabilirea cuantumului deducerii taxei pe valoarea ad?ugat? efectuate pentru taxa achitat? în amonte ?i, prin urmare, nu d? na?tere unei obliga?ii de regularizare a respectivei deduceri.

Semn?turi

* Limba de procedur?: bulgara.