HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

13 iunie 2013 *

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 199 alineatul (1) litera (g) — Procedură de insolvență voluntară — Persoană obligată la plata TVA-ului — Persoană impozabilă destinatară a anumitor operațiuni — Noțiunea «procedură de vânzare silită»”

În cauza C-125/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada (Spania), prin decizia din 24 februarie 2012, primită de Curte la 8 martie 2012, în procedura

Promociones y Construcciones BJ 200 SL,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din doamna M. Berger, președinte de cameră, și domnii A. Borg Barthet (raportor) și E. Levits, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Promociones y Construcciones BJ 200 SL, de B. S. Sánchez Pozo, procuradora, asistată de E. Osuna Martínez, abogado;

— pentru I. Alba Muñoz, abogado, acționând în calitate de administrator judiciar al Promociones y Construcciones BJ 200 SL, de el însuși;

— pentru guvernul spaniol, de N. Díaz Abad, în calitate de agent;

— pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, în calitate de agent,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: spaniola.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 199 alineatul (1) litera (g) 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri de insolvență voluntară a Promociones y Construcciones BJ 200 SL (denumită în continuare „Promociones y Construcciones”), în cursul căreia vânzarea a două imobile aparținând acestei societăți a determinat taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (42) al Directivei 2006/112 are următorul cuprins:

„Este necesar ca statele membre să fie în măsură, în anumite cazuri, să desemneze destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii ca persoană obligată la plata TVA. Această măsură permite statelor membre să simplifice normele și să combată evaziunea fiscală și frauda din sectoarele identificate și privind anumite tipuri de operațiuni.”

4 Potrivit articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a operațiunii de livrare a unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de executare silită.

Dreptul spaniol

5 Articolul 84 alineatul 1 din Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247), astfel cum a fost modificată prin Legea 38/2011 privind reforma Legii 22/2003 din 9 iulie 2003 privind procedura insolvenței (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003 de 9 de julio 2003, Concursal) din 10 octombrie 2011 (BOE nr. 245 din 11 octombrie 2011, p. 106745), are următorul cuprins:

„Sunt subiect al impozitării:1. Persoanele fizice sau juridice având calitatea de întreprinderi sau de profesioniști care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, sub rezerva dispozițiilor cuprinse în alineatele următoare.2. Întreprinderile sau profesioniștii în favoarea cărora sunt efectuate operațiunile impozabile, în următoarele cazuri:

[…]

e) în cazul livrărilor de bunuri imobile efectuate ca urmare a unei proceduri de insolvență.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 Prin ordonanța din 22 februarie 2010, Promociones y Contrucciones a fost declarată în stare de insolvență și a fost inițiată procedura de insolvență voluntară („proceso concursal volontario”) corespunzătoare.

7 În cursul fazei comune a acestei proceduri, administratorul judiciar a informat instanța de trimitere, precum și pe creditori cu privire la activul și pasivul Promociones y Construcciones.

8 În aceste împrejurări, s-a ivit ocazia vânzării a două imobile aparținând societății. La 31 ianuarie 2012, aceasta a solicitat, cu avizul favorabil al administratorului judiciar și cu acordul dobânditorului, Banesto SA, autorizarea realizării acestei vânzări în temeiul Legii 22/2003 privind procedura insolvenței (Ley 22/2003, Concursal) din 9 iulie 2003 (BOE nr. 164 din 10 iulie 2003, p. 26905).

9 Prin ordonanța din 1 februarie 2012, definitivă și necontestată, Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada a declarat că această vânzare era oportună și favorabilă intereselor masei credale și, prin urmare, a autorizat-o.

10 Autorizarea acestei vânzări, inerente activității comerciale a Promociones y Construcciones, a determinat faptul generator al TVA-ului și, în consecință, obligația de a plăti suma corespunzătoare la Agencia Estatal de Administracíon Tributaria (Agenția de Stat a Administrației Financiare).

11 Instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la identitatea destinatarului acestei obligații fiscale, respectiv Promociones y Construcciones sau dobânditorul imobilelor. Instanța de trimitere apreciază că această chestiune este pertinentă pentru stabilirea exactă a condițiilor în care trebuie să se efectueze vânzarea autorizată.

12 În aceste condiții, Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din [Directiva 2006/112], potrivit căruia «[s]tatele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni: […] (g) livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită», trebuie interpretat, în cazul în care procedura judiciară este o procedură colectivă inițiată prin declararea stării de insolvență a debitorului menționat, în sensul că face referire numai la transferurile care prezintă în mod strict caracterul de lichidare propriu procedurii sau fazei de lichidare în care se află această procedură, astfel încât înstrăinarea bunurilor imobile menționate trebuie să aibă loc ca urmare a lichidării globale a patrimoniului debitorului, sau, dat fiind că o procedură de insolvență se poate finaliza, printre alte opțiuni, cu lichidarea societății aflate în stare de insolvență, include de asemenea orice transfer de bunuri imobile efectuat de debitorul declarat în stare de insolvență în cursul unei proceduri de insolvență?

2) Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că «procedura de vânzare silită» la care face referire include o procedură judiciară colectivă de insolvență în cadrul căreia a avut loc, independent de orice fază de lichidare obligatorie a patrimoniului debitorului și din simple motive de oportunitate, o vânzare voluntară a unuia sau a unora dintre bunurile debitorului sau, dimpotrivă, face referire numai la actele de executare silită destinate lichidării activelor debitorului împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre?

3) În această din urmă situație, în cazul în care articolul 199 alineatul (1) litera (g) din [Directiva 2006/112] face referire strict la actele de executare silită destinate lichidării activelor debitorului împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre, dispoziția citată poate fi interpretată în sensul că exclude inversarea sarcinii fiscale în scopuri de TVA în toate cazurile de transfer al unui bun imobil de către un debitor declarat în stare de insolvență din motive de oportunitate și utilitate pentru interesul procedurii de insolvență și independent de orice procedură de lichidare globală a activelor acestuia, fiind necesar în acest caz să se facă abstracție de o lege națională care a extins situația de fapt prevăzută la articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 la situații pe care această dispoziție nu le prevede?”

Cu privire la admisibilitatea întrebărilor preliminare

13 Guvernul spaniol contestă admisibilitatea întrebărilor preliminare cu privire la mai multe aspecte. În primul rând, instanța de trimitere nu ar fi competentă pentru a adresa Curții întrebări referitoare la o normă a cărei interpretare ar reveni exclusiv instanțelor administrative. În al doilea rând, aceste întrebări ar fi ipotetice și fără legătură cu obiectul litigiului principal, în măsura în care ar privi un raport de drept fiscal între dobânditorul imobilului și administrația fiscală și, prin urmare, s-ar situa în afara procedurii de insolvență. În al treilea rând, decizia de trimitere ar fi viciată de nemotivare în ceea ce privește motivele pentru care răspunsul la aceste întrebări ar fi necesar instanței de trimitere pentru a pronunța hotărârea.

14 În ceea ce privește primul argument, întemeiat pe necompetența instanței de trimitere, trebuie amintit că nu este de competența Curții să verifice dacă decizia de trimitere a fost pronunțată în conformitate cu normele naționale în materia organizării și a procedurii judiciare (a se vedea Hotărârea din 11 iulie 1996, SFEI și alții, C-39/94, Rec., p. I-3547, punctul 24, precum și Hotărârea din 1 decembrie 2005, Burtscher, C-213/04, Rec., p. I-10309, punctul 30).

15 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 19 iulie 2012, Garkalns, C-470/11, punctul 17 și jurisprudența citată). Întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază, așadar, de o prezumție de pertinență (Hotărârea Garkalns, citată anterior, punctul 18).

16 În ceea ce privește al doilea argument, referitor la caracterul ipotetic al întrebărilor preliminare, trebuie să se constate că acest argument este lipsit de pertinență. Astfel, pe de o parte, acesta se întemeiază pe premisa că dobânditorul bunurilor imobile are obligația de a plăti TVA-ul. Or, obiectul acestor întrebări este tocmai de a se stabili persoana obligată la plata TVA-ului în cadrul unei proceduri de insolvență: societatea aflată în stare de insolvență, care vinde bunurile imobile, sau dobânditorul. Pe de altă parte, astfel cum arată, în definitiv, instanța de trimitere în decizia sa, întrebările preliminare sunt pertinente în vederea stabilirii exacte a condițiilor în care trebuie să se efectueze vânzarea autorizată.

17 În ceea ce privește al treilea argument, întemeiat pe nemotivarea deciziei de trimitere, trebuie să se constate că și acesta trebuie înlăturat. Astfel, din decizia de trimitere reiese că autorizarea vânzării bunurilor imobile de către instanța de trimitere a determinat faptul generator al TVA-ului și, în consecință, obligația de plată la autoritățile fiscale a sumei corespunzătoare. Întrucât exprimă îndoieli cu privire la identitatea entității obligate la plata acestei taxe, instanța de trimitere a hotărât, în consecință, suspendarea executării autorizației acordate și adresarea către Curte a prezentelor întrebări preliminare.

18 Din considerațiile de mai sus rezultă că întrebările preliminare sunt admisibile.

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul primelor două întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că noțiunea „procedură de vânzare silită” cuprinde orice vânzare a unui bun imobil realizată de debitor în cursul întregii proceduri de insolvență, inclusiv în prima fază, care nu are caracter de lichidare și în cadrul căreia vânzarea este efectuată în temeiul unui acord voluntar între părți.

20 Potrivit articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA-ului să fie persoana impozabilă destinatară a operațiunii de livrare a unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de executare silită.

21 Mai întâi, trebuie arătat că, deși versiunea în limba spaniolă a acestei directive utilizează termenul „lichidare” (liquidación), examinarea unor diferite versiuni lingvistice evidențiază că expresia cea mai utilizată este „procedura de vânzare silită” (respectiv, în versiunile în limba cehă „řízení o nuceném prodeji”, în limba germană „Zwangsversteigerungsverfahren”, în limba engleză „compulsory sale procedure”, în limba lituaniană „priverstinio pardavimo”, în limba malteză „proċedura ta’ bejgħ obbligatorju”, în limba portugheză „um processo de venda coerciva” și în limba slovacă „konanie o nútenom predaji”). O asemenea noțiune cuprinde un domeniu de aplicare mai larg decât lichidarea propriu-zisă.

22 Potrivit unei jurisprudențe constante, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții din dreptul Uniunii nu poate constitui singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții și nici nu se poate atribui respectivei formulări, în această privință, un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. O asemenea abordare ar fi, astfel, incompatibilă cu cerința de aplicare uniformă a dreptului Uniunii. În caz de divergență între diversele versiuni lingvistice, dispoziția în cauză trebuie să fie, astfel, interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte (a se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec., p. I-7053, punctul 16, și Hotărârea din 25 martie 2010, Helmut Müller, C-451/08, Rep., p. I-2673, punctul 38).

23 În primul rând, în ceea ce privește economia generală a articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, trebuie arătat că aceasta constituie o excepție de la principiul menționat la articolul 193 din această directivă, potrivit căruia TVA-ul se plătește de către orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă. Astfel, articolul 199 permite statelor membre să recurgă, în situațiile prevăzute la alineatul (1) literele (a)-(g), la mecanismul de taxare inversă, în temeiul căruia persoana obligată la plata TVA-ului este persoana impozabilă destinatară a operațiunii supuse TVA-ului.

24 Astfel cum Comisia Europeană și guvernul maghiar au arătat în observațiile prezentate Curții, dispoziția cuprinsă la articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 a fost introdusă pentru prima dată în textul Directivei 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 L 145, p. 1) prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247).

25 După cum reiese din considerentul (1) al Directivei 2006/69, obiectivul acesteia era de a permite tuturor statelor membre să aplice măsurile derogatorii care fuseseră acordate anumitor state membre și care urmăreau combaterea evaziunii și a fraudei fiscale.

26 Derogările care au inspirat redactarea articolului 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 erau justificate de faptul că persoana obligată la plata TVA-ului era, în ipotezele vizate de aceste derogări, cel mai adesea incapabilă să plătească TVA-ul facturat din cauza dificultăților financiare pe care le avea.

27 De asemenea, trebuie arătat că, deși articolul 21 alineatul (2), în versiunea care figurează la articolul 28g litera (c) punctul (vii) din Directiva 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69, privește o „procedură de vânzare forțată”, Propunerea de directivă a Consiliului de

modificare a Directivei 77/388 în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări [COM(2005) 89 final] menționa o noțiune mai restrictivă, și anume noțiunea „lichidare judiciară”. În consecință, intenția legiuitorului a fost nu de a limita aplicarea mecanismului de taxare inversă la procedurile de lichidare a activelor debitorului *stricto sensu*, ci de a-i conferi un domeniu de aplicare mai larg.

28 În al doilea rând, în ceea ce privește obiectivul urmărit de articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, trebuie arătat că, potrivit considerentului (42) al acestei directive, este necesar ca statele membre să fie în măsură să recurgă la mecanismul de taxare inversă în anumite sectoare și în privința anumitor tipuri de operațiuni pentru a simplifica normele și pentru a combate frauda și evaziunea fiscală. Această dispoziție permite astfel autorităților fiscale să colecteze TVA-ul aplicat operațiunilor în discuție atunci când este compromisă capacitatea debitorului de a-l plăti.

29 Întrucât capacitatea unui debitor de a plăti autorităților fiscale TVA-ul facturat pentru vânzarea unui bun imobil este pusă în discuție din momentul deschiderii unei proceduri de insolvență, deoarece aceasta a fost inițiată prin declarația de intrare în stare de insolvență pronunțată în privința acestui debitor, punerea în aplicare a regimului de taxare inversă nu poate fi limitată la transferurile bunurilor imobile, realizate în cadrul unei proceduri de lichidare a patrimoniului debitorului insolvabil. Împrejurarea că acesta este constrâns să vândă bunurile respective în cadrul unei proceduri de insolvență care nu produce efecte specifice lichidării, precum cea în discuție în cauza principală, în vederea satisfacerii creditorilor sau a restabilirii activității economice ori profesionale a debitorului, este suficientă pentru recurgerea la regimul de taxare inversă.

30 Rezultă că mecanismul de taxare inversă poate fi aplicat în cazul vânzării unui bun imobil care este realizată de debitorul împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul oricărei proceduri de insolvență, indiferent dacă aceasta are sau nu are un caracter de lichidare, în măsura în care vânzarea este necesară în vederea satisfacerii creditorilor sau a restabilirii activității economice ori profesionale a debitorului.

31 Desigur, articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 este o excepție de la regimul normal al acestei directive și, prin urmare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, conform unei jurisprudențe constante. Totuși, trebuie arătat că această interpretare strictă nu poate determina lipsirea acestei dispoziții de efectele sale (a se vedea Hotărârea din 13 decembrie 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau, C-395/11, punctul 33 și jurisprudența citată). Or, limitarea aplicării mecanismului de taxare inversă la vânzarea unui bun imobil realizată în cadrul unei proceduri de lichidare a activelor debitorului nu ar contribui la deplina realizare a obiectivului urmărit, deoarece riscul fraudei și al evaziunii fiscale există din momentul în care debitorul a fost declarat în stare de insolvență.

32 În consecință, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de procedură de vânzare silită cuprinde orice vânzare a unui bun imobil realizată de debitorul împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre nu doar în cadrul unei proceduri de lichidare a patrimoniului acestuia, ci și în cadrul unei proceduri de insolvență care intervine anterior unei asemenea proceduri de lichidare, în măsura în care această vânzare este necesară în vederea satisfacerii creditorilor sau a restabilirii activității economice ori profesionale a debitorului respectiv.

33 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a doua întrebare, nu mai este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

34 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 șasea) declară:

Articolul 199 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea de procedură de vânzare silită cuprinde orice vânzare a unui bun imobil realizată de debitorul împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre nu doar în cadrul unei proceduri de lichidare a patrimoniului acestuia, ci și în cadrul unei proceduri de insolvență care intervine anterior unei asemenea proceduri de lichidare, în măsura în care această vânzare este necesară în vederea satisfacerii creditorilor sau a restabilirii activității economice ori profesionale a debitorului respectiv.

Semnături