HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

8 mai 2013*

„Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolul 18 litera (c) și articolele 74 și 80 — Încetarea activității economice impozabile — Radierea persoanei impozabile din registrul TVA-ului de către administrația fiscală — Deținerea unor bunuri pentru care s-a dedus TVA-ul — Bază de impozitare — Valoarea de piață sau valoarea de achiziție — Determinare la momentul operațiunii — Efectul direct al articolului 74”

În cauza C-142/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 9 martie 2012, primită de Curte la 21 martie 2012, în procedura

Hristomir Marinov, acționând în numele Lampatov – H – Hristomir Marinov,

împotriva

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

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul E. Jarašiūnas (raportor), președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, de S. Zlateva, în calitate de agent;

— pentru guvernul bulgar, de Y. Atanasov și de T. Ivanov, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de D. Roussanov și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: bulgara.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 18 litera (c) și a articolelor 74 și 80 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Marinov, acționând în numele Lampatov – H – Hristomir Marinov (denumită în continuare „Marinov”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, referitor la o decizie de impunere rectificativă privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 18 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

(b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19, păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a).”

4 În temeiul articolului 19 primul paragraf din această directivă:

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului.”

5 Articolul 72 din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive, «valoare de piață» înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, «valoarea de piață» înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

[…]”

6 Potrivit articolului 73 din Directiva TVA:

„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 […]”

7 Articolul 74 din Directiva TVA 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.”

8 Articolul 80 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) Pentru a preveni evaziunea fiscală sau frauda, 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 380-390;

(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.

[…]”

Dreptul bulgar

9 În versiunea aplicabilă în cauza principală, Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006, denumită în continuare „ZDDS”) prevede, la articolul 27, următoarele:

„[…]

(3) În cazul următoarelor operațiuni, baza de impozitare este valoarea de piață:

[…]

2. o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în sensul articolului 111;

[…]”

10 ZDDS prevede, la articolul 106, următoarele:

„(1) În sensul prezentei legi, încetarea înregistrării (radierea) este o procedură prin care, după radierea unei persoane, aceasta nu mai are dreptul de a factura sau de a deduce TVA-ul, cu excepția cazurilor în care legea prevede altfel.

(2) Înregistrarea încetează:

1. la solicitarea persoanei înregistrate, dacă există un motiv – imperativ sau facultativ – pentru radierea din registru;

2. la solicitarea autorității fiscale:

   a) când aceasta a constatat existența unui motiv de radiere obligatorie;

   b) în ipoteza prevăzută la articolul 176.”

11 Potrivit articolului 111 din ZDDS:

„1) La momentul radierii din registru, se consideră că persoana impozabilă realizează operațiuni în sensul prezentei legi cu toate bunurile de care dispune și/sau prin intermediul tuturor serviciilor, în privința cărora s-a dedus în totalitate sau parțial TVA-ul și care reprezintă:

1. active în sensul Legii contabilității [Zakon za schetovodstvoto] sau

2. active în sensul Legii privind impozitul pe profit, altele decât cele prevăzute la punctul 1.

[…]”

12 Alineatul (1) punctul 16 din dispozițiile complementare ale ZDDS prevede:

„«Valoarea de piață» este valoarea în sensul articolului 1 punctul 8 din dispozițiile complementare ale Codului de procedură fiscală și de securitate socială [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr. 10005 din 29 decembrie 2005)], care a fost stabilită conform alineatului (1) punctul 10 al dispozițiilor complementare ale Codului de procedură fiscală și de securitate socială.”

13 Alineatul (1) punctul 8 al dispozițiilor complementare ale Codului de procedură fiscală și de securitate socială prevede:

„«Valoarea de piață» este valoarea, fără TVA și fără accize, care ar trebui achitată în aceleași condiții pentru bunuri sau pentru servicii identice ori similare, în temeiul unei operațiuni între părți care nu sunt legate între ele.”

Cauza principală și întrebările preliminare

14 Din decizia de trimitere reiese că Marinov a fost radiată începând de la 4 noiembrie 2009 din registrul TVA-ului din cauza nerespectării obligațiilor sale care decurgeau din ZDDS și, mai precis, a neplății TVA-ului aferent declarațiilor de TVA pentru perioada cuprinsă între lunile aprilie și iulie 2009.

15 În cursul anului 2010, Marinov a făcut obiectul unui control fiscal cu privire la perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 4 noiembrie 2009. Cu ocazia acestui control, s-a constatat că această întreprindere luase autovehicule în leasing și dedusese TVA-ul aferent tuturor ratelor de leasing în valoare totală de 28 426,64 BGN. La momentul radierii, aceasta dispunea de aceste vehicule, precum și de alte vehicule pe care le achiziționase și pentru care TVA-ul fusese dedus. Administrația fiscală a considerat, în decizia sa de rectificare a impunerii din 27 aprilie 2011, că la data radierii Marinov efectua cu aceste active operațiuni impozabile în sensul articolului 111 din ZDDS.

16 În ceea ce privește vehiculele aparținând Marinov, administrația menționată a stabilit, în temeiul articolului 27 alineatul (3) punctul 2 din ZDDS, baza de impozitare a TVA-ului reținând „valoarea de piață” determinată în urma unei expertize și a dispus recuperarea sumei de 32 124,57 BGN, reprezentând TVA-ul aplicat acestei valori.

17 În urma respingerii de către Direktor a recursului grațios formulat împotriva deciziei de rectificare a impunerii, Marinov a sesizat Administrativen sad Varna. În fața acesteia, întreprinderea contestă evaluarea activelor efectuată potrivit „valorii de piață” a acestora. Considerând că ar fi trebuit să se țină seama de deprecierea acestor active de la data achiziționării lor, aceasta solicită o expertiză pentru a determina valoarea lor potrivit normelor contabile în vigoare în ziua radierii.

18 Pârâta din litigiul principal se opune acțiunii invocând faptul că valoarea de piață care trebuie luată în considerare potrivit legislației naționale corespunde prețului de cumpărare la care face referire articolul 74 din Directiva TVA, întrucât este vorba despre prețul determinat de cererea și oferta pe piață.

19 Întrucât trebuie să determine baza de impozitare și cuantumul datoriei de TVA, instanța de trimitere ridică problema compatibilității articolului 27 alineatul (3) punctul 2 din ZDDS, care impune luarea în considerare a valorii de piață a activelor, cu articolul 18 litera (c) și cu articolele 74 și 80 din Directiva TVA.

20 Aceasta se întreabă, mai întâi, dacă radierea din registrul TVA-ului în aplicarea articolului 106 alineatul (1) din ZDDS intră în domeniul de aplicare al articolului 18 litera (c) din Directiva TVA.

21 În cazul unui răspuns afirmativ, aceasta ridică, în continuare, problema compatibilității articolului 27 alineatul (3) punctul 2 din ZDDS, potrivit căruia baza de impozitare constă în valoarea de piață a activelor, pe de o parte, cu articolul 74 din Directiva TVA și, pe de altă parte, cu articolul 80 din directiva menționată, care enumeră cazurile în care valoarea de piață poate servi drept bază de impozitare. În cazul unui răspuns afirmativ, aceasta se întreabă dacă articolul 74 din Directiva TVA este direct aplicabil.

22 În sfârșit, arătând că legea bulgară nu ține seama de starea activelor, aceasta dorește să știe, în ipoteza în care articolul 74 din Directiva TVA ar fi direct aplicabil, în ce măsură diminuările valorii intervenite după achiziția activelor trebuie luate în considerare cu ocazia determinării bazei de impozitare a TVA-ului pentru operațiunile vizate de articolul 18 litera (c) din directiva menționată.

23 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 18 litera (c) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că privește și situațiile în care încetarea activității economice impozabile este datorată faptului că, în urma unei radieri din registru, persoana impozabilă nu mai are posibilitatea de a factura și de a deduce TVA-ul?

2) Articolele 74 și 80 din Directiva [TVA] se opun unei dispoziții naționale care, în cazul încetării activității economice impozabile, prevede că baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a activelor disponibile la momentul radierii din registru?

3) Articolul 74 din Directiva [TVA] are efect direct?

4) Timpul scurs între momentul cumpărării activelor și cel al încetării activității economice impozabile, precum și diminuările valorii activelor survenite ulterior achiziționării acestora sunt relevante pentru stabilirea bazei de impozitare în conformitate cu articolul 74 din Directiva [TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

24 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 18 litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că vizează și încetarea activității economice impozabile rezultată din radierea persoanei impozabile din registrul TVA-ului.

25 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 18 litera (c) din Directiva TVA, cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19 din această directivă, poate fi asimilată unei livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus.

26 Din modul de redactare a articolului 18 litera (c) din Directiva TVA rezultă că acesta vizează cazurile de încetare a activității economice impozabile în general, fără a distinge în funcție de cauzele sau împrejurările acestei încetări și excluzând numai cazurile prevăzute la articolul 19 din Directiva TVA.

27 Obiectivul principal al articolului 18 litera (c) din Directiva TVA este, astfel, de a evita ca bunurile pentru care s-a dedus TVA-ul să facă obiectul unui consum final netaxat în urma încetării activității impozabile, oricare ar fi motivele sau împrejurările acesteia.

28 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 18 litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că acesta privește și încetarea activității economice impozabile rezultate din radierea persoanei impozabile din registrul TVA-ului.

Cu privire la a doua și la a patra întrebare preliminare

29 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 74 și 80 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale care prevede că, în cazul încetării activității economice impozabile, baza de impozitare a operațiunii este „valoarea de piață" a bunurilor existente la momentul acestei încetări și care nu ia în considerare evoluția valorii acestor bunuri între data achiziționării lor și cea a încetării activității economice impozabile.

30 În această privință, trebuie să se constate că determinarea bazei de impozitare a unei operațiuni precum cea prevăzută la articolul 18 litera (c) din Directiva TVA intră sub incidența articolului 74 din Directiva TVA, iar nu sub cea a articolului 80 din aceasta. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, condițiile de aplicare a acestui articol sunt exhaustive, iar o legislație națională nu poate să prevadă, în temeiul acestei dispoziții, că baza de impozitare este valoarea de piață și în alte cazuri decât cele enumerate în dispoziția menționată (a se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties și Provadinvest, C-621/10 și C-129/11, punctele 45, 51, precum și 52). Or, din decizia de trimitere nu reiese că situația în cauză se încadrează în unul dintre cazurile enumerate la articolul 80 menționat.

31 Articolul 74 din Directiva TVA prevede că, pentru operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, 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 sunt efectuate aceste operațiuni. Acest articol constituie o derogare de la regula generală prevăzută la articolul 73.

32 Trebuie amintit că Curtea a hotărât deja că prin „prețul de cumpărare determinat la momentul utilizării", în sensul articolului 74 din Directiva TVA, trebuie să se înțeleagă valoarea reziduală a bunului la momentul utilizării (a se vedea Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein, C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-4049, punctul 80). În legătură cu o operațiune de dispunere de un bun de asemenea vizată de acest articol, Curtea a precizat de asemenea că baza de impozitare era valoarea bunului în cauză determinată la momentul dispunerii, care corespunde prețului pe piață al unui bun similar luând în considerare costurile transformării acestui bun (a se vedea în special Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, punctul 30).

33 Din aceasta rezultă că baza de impozitare a operațiunii în cazul încetării activității economice impozabile este valoarea bunurilor în discuție determinată la momentul acestei încetări, care ia, așadar, în considerare evoluția valorii bunurilor menționate între data achiziționării lor și cea a încetării activității.

34 Potrivit articolului 27 alineatul (3) din ZDDS, baza de impozitare a operațiunilor precum cea în discuție în litigiul principal este „valoarea de piață" care este definită de dreptul bulgar ca fiind cuantumul plătit în aceleași condiții pentru un bun identic ori similar între părți care nu sunt legate între ele. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă „valoarea de piață" în sensul acestei dispoziții, astfel cum este interpretată și aplicată de administrația fiscală bulgară, corespunde în practică valorii reziduale a bunurilor la data încetării activității economice impozabile.

35 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua și la a patra întrebare că articolul 74 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care prevede că, în cazul încetării activității economice impozabile, baza de impozitare a operațiunii este „valoarea de piață" a bunurilor existente la momentul acestei încetări, cu excepția cazului în care această valoare corespunde în practică valorii reziduale a bunurilor menționate la acea dată și este astfel luată în considerare evoluția valorii acestor bunuri între data achiziționării lor și cea a încetării activității economice impozabile.

Cu privire la a treia întrebare

36 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 74 din Directiva TVA are efect direct.

37 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a acestei directive în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, punctul 51 și jurisprudența citată).

38 Trebuie să se constate că articolul 74 din Directiva TVA stabilește în mod clar și necondiționat criteriile de determinare a bazei de impozitare a operațiunilor de dispunere de bunuri de către o persoană impozabilă în cazul încetării activității sale economice. Această dispoziție îndeplinește, așadar, condițiile menționate.

39 În plus, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, instanța de trimitere are obligația ca, în limitele de apreciere conferite de dreptul național, să interpreteze și să aplice o dispoziție de drept intern în conformitate cu cerințele dreptului Uniunii și, în cazul în care o astfel de interpretare nu este posibilă, instanța de trimitere are obligația să înlăture aplicarea oricărei dispoziții de drept intern care ar fi contrară acestor cerințe (a se vedea în acest sens Hotărârea Balkan and Sea Properties și Provadinvest, citată anterior, punctul 54, precum și jurisprudența citată).

40 Rezultă că la a treia întrebare trebuie să se răspundă că articolul 74 din Directiva TVA are efect direct.

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 opta) declară:

1) Articolul 18 litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că acesta privește și încetarea activității economice impozabile rezultate din radierea persoanei impozabile din registrul taxei pe valoarea adăugată.

2) Articolul 74 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care prevede că, în cazul încetării activității economice impozabile, baza de impozitare a operațiunii este „valoarea de piață” a bunurilor existente la momentul acestei încetări, cu excepția cazului în care această valoare corespunde în practică valorii reziduale a bunurilor menționate la acea dată și este astfel luată în considerare evoluția valorii acestor bunuri între data achiziționării lor și cea a încetării activității economice impozabile.

3) Articolul 74 din Directiva 2006/112 are efect direct.

Semnături