

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

27 martie 2019 (*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Armonizarea legislațiilor fiscale – Deducerea taxei achitate în amonte – Bun de capital imobiliar – Preluare de leasing (sale and lease back) – Regularizarea deducerilor de TVA – Principiul neutralității TVA-ului – Principiul egalității de tratament”

În cauza C-201/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d’appel de Mons (Curtea de Apel din Mons, Belgia), prin decizia din 9 martie 2018, primită de Curtea la 19 martie 2018, în procedura

Mydibel SA

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda (raportor) și P. G. Xuereb, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Mydibel SA, de W. Huber, avocat,
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de P. Cottin, precum și de C. Pochet, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de N. Gossement, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 14, 15, 168, 184, 185, 187 și 188 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 Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și egalității de tratament.

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Mydibel SA, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu regularizarea unei deduceri de TVA.

Cadrul juridic

3 Potrivit articolului 14 din Directiva TVA:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

(a) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații;

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

(3) Statele membre pot considera predarea anumitor lucrări de construcții ca o livrare de bunuri.”

4 Articolul 15 din această directivă prevede:

„(1) Electricitatea, gazul, energia destinată încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură sunt considerate bunuri corporale.

(2) Statele membre pot considera ca bunuri corporale următoarele:

(a) anumite drepturi asupra bunurilor imobile;

(b) drepturile *in rem* care îi conferă titularului dreptul de a utiliza bunuri imobile;

(c) acțiunile sau interesele echivalente cu acțiunile care îi conferă deținătorului, *de iure* sau *de facto*, drepturi de proprietate sau de posesie asupra unor bunuri imobile sau asupra unei părți a acestora.”

5 Articolul 168 din directiva menționată prevede:

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

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

persoană impozabilă;

(b) TVA-ul datorat pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

(c) TVA-ul datorat pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA-ul datorat pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA-ul datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

6 Capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X din Directiva TVA, cuprinde articolele 184-189 din această directivă. Articolul 184 din directiva menționată precizează:

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

7 Articolul 185 din Directiva TVA prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

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

8 Potrivit articolului 186 din această directivă:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

9 Articolul 187 din directiva menționată prevede:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani completă de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

10 Articolul 188 din aceeași directivă precizează:

„(1) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca și când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare.

Activitatea economică este considerată impozabilă în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este impozabilă.

Activitatea economică este considerată scutită în întregime în cazurile în care livrarea de bunuri de capital este scutită.

(2) Regularizarea prevăzută la alineatul (1) se efectuează o singură dată pentru perioada de timp rămasă din perioada de regularizare. Cu toate acestea, atunci când livrarea de bunuri de capital este scutită, statele membre pot să nu solicite o regularizare în măsura în care cumpărătorul este o persoană impozabilă care utilizează bunurile de capital respective doar pentru operațiuni care dau drept de deducere.”

11 Articolul 189 din Directiva TVA prevede:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

(a) definirea conceptului de bunuri de capital;

(b) precizarea valorii TVA care este luată în considerare pentru regularizare;

(c) adoptarea oricăror măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate;

(d) permiterea simplificărilor administrative.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Mydibel are ca obiect de activitate fabricarea de derivați de cartofi și, prin urmare, este supusă TVA-ului. Aceasta este proprietara mai multor clădiri pentru care a dedus integral taxele care s-au aplicat facturilor pentru construcții, modificare sau renovare.

13 La 1 octombrie 2009, cu scopul de a-și spori lichiditățile, Mydibel, a încheiat cu două instituții financiare operațiuni de vânzare și leaseback (preluare de leasing), care nu sunt supuse TVA-ului, privind aceste imobile, împărțite în două loturi. Pentru fiecare lot, Mydibel a încheiat cu aceste instituții două contracte prin acte notariale. Pe de o parte, aceasta a încheiat o convenție privind constituirea unui drept de emfiteoză asupra imobilelor menționate în beneficiul instituțiilor respective, pe o perioadă de 99 ani, în schimbul achitării unei redevențe imediat în valoare de 9 630 000 EUR pentru primul lot și 2 700 000 EUR pentru al doilea lot, precum și o taxă anuală în valoare de 25 EUR. Pe de altă parte, aceasta a încheiat un acord de leasing imobiliar cu privire la aceleași imobile, prin care aceste instituții au acordat Mydibel utilizarea clădirilor în cauză pentru o perioadă irevocabilă de 15 de ani, în schimbul unei chirii trimestriale, reprezentând o valoare de investiții de 9 630 000 EUR pentru primul lot și 2 700 000 EUR pentru al doilea lot, majorată cu dobânzi. În conformitate cu această convenție, Mydibel beneficiază, la sfârșitul perioadei de

leasing, o operațiune de cumpărare la un preț echivalent cu 10 % din valoarea investițiilor pentru primul lot și la 3 % din această valoare pentru al doilea lot.

14 În urma unui control fiscal efectuat la 11 mai și la 8 iunie 2012 și privind perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2009 și 31 decembrie 2010, administrația fiscală belgiană a respins, în cadrul mecanismului de revizuire, deducerea TVA-ului operată inițial pe clienții în cauză ca urmare a acestor operațiuni de vânzare și leaseback (preluare de leasing).

15 O decizie de regularizare a fost emisă la 18 septembrie 2012 pentru Mydibel și un proces-verbal a fost întocmit ulterior la 22 noiembrie 2013 și notificat în aceeași zi cu decizia de regularizare. Această din urmă decizie se referă, în primul rând, la o sumă de 981 381,28 EUR pentru erorile de deducere a TVA-ului, în al doilea rând, la o amendă proporțională de 98 130 de euro, și, în al treilea rând, la dobânzi de întârziere începând de la 21 ianuarie 2011. Prin intermediul reținerilor din soldul creditor al contului curent de TVA al Mydibel, administrația fiscală belgiană a încasat, prin validarea sumei corespunzătoare regularizării, suma totală de 1 363 971,20 euro.

16 La 1 aprilie 2014, Mydibel a formulat o acțiune având ca obiect anularea deciziei de regularizare și a procesului-verbal din 22 noiembrie 2013 în fața Tribunalului de Primă Instanță din Hainaut (Belgia).

17 Prin hotărârea din 13 octombrie 2015, tribunal de première instance du Hainaut a declarat cererea ca fiind admisibilă și fondată în parte. Acesta a considerat că amenda nu era datorată, a obligat État belge să restituie toate sumele percepute în temeiul amenzii anulate, majorate cu dobânzi moratorii și a respins celelalte capete de cerere formulate de Mydibel.

18 La 4 martie 2016, Mydibel a declarat apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons, Belgia).

19 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, dispozițiile Directivei TVA nu impun o obligație de regularizare a deducerii TVA-ului și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o astfel de regularizare este conformă cu principiul neutralității TVA-ului și al egalității de tratament.

20 În aceste condiții, cour d'appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„[1] Articolele 14, 15, 168, 184, 185, 187 și 188 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate și aplicate în așa fel încât există sau nu există o revizuire/regularizare a TVA-ului cu privire la un bun imobil de capital, care a fost dedus inițial în mod corect, atunci când acest bun imobil de capital a fost obiectul unei operațiuni *sale and lease back* (preluare de leasing), dat fiind că:

– operațiunea *sale and lease back* este formată prin acordarea combinată și simultană a unui drept de emfiteoză (cu alte cuvinte un drept real temporar) de către persoana impozabilă în favoarea a două instituții financiare și a unui leasing de către aceste două instituții financiare persoanei impozabile;

– această operațiune *sale and lease back* constituie o operațiune pur financiară pentru a spori lichiditățile persoanei impozabile;

– operațiunea *sale and lease back* (preluare de leasing) nu a fost supusă TVA-ului;

– bunul imobil de capital a rămas în posesia persoanei impozabile și a fost utilizat pentru activitatea impozabilă a contribuabilului, în mod continuu și durabil, atât înainte, cât și după

opera?iune?

[2] O interpretare și o aplicare a dispozi?iilor men?ionate mai sus care conduc la o revizuire/regularizare a TVA-ului dedus ini?ial sunt conforme cu principiul neutralit??ii TVA-ului și/sau cu principiul egalit??ii de tratament?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolele 184, 185, 187 și 188 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? impun o obliga?ie de a regulariza TVA-ul care greveaz? un imobil care a fost ini?ial dedus în mod corect, atunci când acest bun a f?cut obiectul unei tranzac?ii de *sale and lease back* (preluare de leasing) care nu este supus? TVA-ului în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal.

22 Articolele 184 și 185 din Directiva TVA prev?d în mod general condi?iile în care administra?ia fiscal? na?ional? trebuie s? solicite o regularizare a TVA-ului dedus ini?ial. În schimb, articolele 187-189 din aceast? directiv? prev?d norme specifice pentru regularizarea deducerii TVA-ului în ceea ce prive?te bunurile de capital (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctele 25-28).

23 Cu titlu introductiv, trebuie s? se constate c? reiese din cererea de decizie preliminar? c? cli?dirile în discu?ie în litigiul principal sunt calificate drept „bunuri de capital”, ceea ce revine instan?ei de trimitere s? verifice, în func?ie de legisla?ia na?ional?. Astfel, în temeiul articolului 189 litera (a) din directiva men?ionat?, statele membre pot defini no?iunea „bunuri de capital”. Curtea a statuat c? no?iunea se refer? la bunurile care, utilizate în scopul desf??ur?rii unei activit??i economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea acestora, care implic? faptul c? costurile de achizi?ie nu sunt în mod normal înregistrate drept cheltuieli curente, ci sunt amortizate în cursul mai multor exerci?ii financiare (Hot?rârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 35 și jurispruden?a citat?).

24 În primul rând, trebuie s? se examineze dac? o regularizare a deducerii TVA-ului se impune în temeiul articolelor 184 și 185 din aceea?i directiv?.

25 În temeiul articolului 184 din Directiva TVA, „[d]educerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?”. Potrivit articolului 185 din aceast? directiv?, deducerea TVA-ului achitat în amonte este regularizat? în special atunci când, dup? întocmirea declara?iei privind TVA, apar modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus.

26 În ceea ce prive?te inciden?a eventual? asupra deducerii TVA-ului operate de o persoan? impozabil?, a unor evenimente survenite ulterior acestei deduceri, reiese din jurispruden?a Cur?ii c? utilizarea care este dat? bunurilor sau serviciilor sau care este avut? în vedere pentru acestea determin? întinderea deducerii ini?iale la care are dreptul persoana impozabil?, precum și întinderea eventualelor regulariz?ri în cursul perioadelor urm?toare (Hot?rârea din 31 mai 2018, Kollroß și Wirtl, C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, punctul 54, precum și jurispruden?a citat?).

27 Astfel, mecanismul regulariz?rii prev?zut la articolele 184-186 din Directiva TVA face parte integrant? din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de aceast? directiv?. Acesta urm?re?te s? creasc? precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât opera?iunile efectuate într-un stadiu anterior s? dea na?tere în continuare la dreptul de deducere numai în m?sură în care servesc la furnizarea unor presta?ii supuse unei asemenea taxe. Acest mecanism

are astfel ca obiectiv s? stabileasc? o rela?ie strâns? ?i direct? între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte ?i utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauz? pentru opera?iuni c?rora li se aplic? taxa în aval (Hot?rârea din 31 mai 2018, Kollroß ?i Wirtl, C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, punctul 55, precum ?i jurispruden?a citat?).

28 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? cl?dirile în discu?ie în litigiul principal au fost utilizate de Mydibel în mod continuu ?i durabil pentru activit??ile sale profesionale. În plus, potrivit indica?iilor care figureaz? în decizia respectiv?, în cazul în care opera?iunile de *sale and lease back* (preluare de leasing) în discu?ie în litigiul principal au condus la plata unei redeven?e imediate c?tre Mydibel, societatea respectiv? s-a obligat la plata unei chirii trimestriale institu?iilor financiare vizate în cursul unei perioade de 15 ani a c?ror valoare total? corespunde cu cea a redeven?ei respective, majorat? cu dobânzi. Rezult? astfel c? societatea men?ionat? a continuat s? utilizeze opera?iunile realizate pentru construc?ia, transformarea sau renovarea cl?dirilor în cauz? pentru opera?iunile sale taxabile în aval. Aceast? constatare arat?, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, nemodificarea factorilor utiliza?i pentru stabilirea sumei deducerilor care au intervenit ulterior declara?iei de TVA.

29 Spre deosebire de ceea ce a sus?inut Comisia European? în observa?iile sale scrise, simpla constituire a unui drept de emfiteoz? care nu face obiectul TVA-ului nu poate fi considerat? o modificare a elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor care a intervenit ulterior declara?iei TVA. Astfel, o constituire de acest fel nu are astfel ca efect ruperea leg?turii strânse ?i directe dintre dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte ?i utilizarea bunurilor sau a serviciilor respective în vederea unor opera?iuni impozitate în aval.

30 Rezult? c?, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, articolele 184 ?i 185 din Directiva TVA nu impun o regularizare a TVA-ului ini?ial dedus în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal.

31 În al doilea rând, trebuie s? se analizeze dac? împrejur?rile din cauza principal? intr? sub inciden?a normelor specifice pentru regularizarea deducerii TVA în ceea ce prive?te bunurile de capital ?, în special, a articolelor 187 ?i 188 din Directiva TVA.

32 Articolul 187 din aceast? directiv? stabile?te anumite modalit??i de regularizare a deducerii TVA în ceea ce prive?te bunurile de capital. În special, reiese din articolul 187 alineatul (1) din directiva men?ionat?, c?, în ceea ce prive?te astfel de bunuri, regularizarea este operat? pe o perioad? de cinci ani, perioad? care poate fi prelungit? pân? la dou?zeci de ani în cazul bunurilor imobile achizi?ionate ca bunuri de capital.

33 În temeiul articolului 188 alineatul (1) din aceea?i directiv?, în cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca ?i când au fost utilizate pentru activitatea economic? a persoanei impozabile pân? la expirarea perioadei de regularizare.

34 Curtea a precizat c? no?iunea „livrare de bunuri” nu se refer? la transferul de proprietate în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitiaz? cealalt? parte s? dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul s?u (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

35 De?i revine instan?ei na?ionale sarcina de a determina, de la caz la caz, în func?ie de împrejur?rile spe?ei, dac? o anumit? opera?iune privind un bun determin? transferul dreptului de a dispune de acesta precum un proprietar (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 63), Curtea poate totu?i s? îi transmit? orice indica?ie util? în acest sens.

36 Trebuie s? se constate c? opera?iunile de *sale and lease back* (preluare de leasing) în discu?ie în litigiul principal se caracterizeaz? prin acordarea combinat? ?i simultan?, pe de o parte, a unui drept de emfiteoz? de c?tre persoana impozabil? c?tre dou? institu?ii financiare în discu?ie în ac?iunea principal? ?i, pe de alt? parte, a unui leasing imobiliar de c?tre aceste dou? institu?ii persoanei impozabile.

37 Prin urmare, trebuie s? se determine dac? ar trebui, în contextul din cauza principal?, s? se considere acordarea dreptului de emfiteoz? ?i a leasingului imobiliar separat sau împreun?.

38 Curtea a apreciat c? exist? o presta?ie unice atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate de c?tre persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele, încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 februarie 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?).

39 Revine instan?ei na?ionale s? aprecieze dac? elementele care îi sunt prezentate caracterizeaz? existen?a unei opera?iuni unice, dincolo de forma contractual? a acesteia (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 februarie 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, punctul 54).

40 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? opera?iunile de *sale and lease back* (preluare de leasing) în discu?ie în litigiul principal constituie opera?iuni pur financiare pentru a cre?te lichiditatea Mydibel ?i c? cl?dirile în discu?ie în litigiul principal au r?mas în posesia acesteia din urm?, care au fost utilizate în mod continuu ?i durabil pentru nevoile opera?iunilor sale taxabile. Aceste elemente par s? indice, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, c? fiecare dintre aceste tranzac?ii formeaz? o opera?iune unic?, constituirea dreptului de emfiteoz? privind cl?dirile în discu?ie în ac?iunea principal? fiind indisociabil? de leasingul imobiliar privind acelea?i bunuri.

41 Rezult? c?, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, fiecare tranzac?ie de *sale and lease back* (preluare de leasing) în discu?ie în litigiul principal constituie o opera?iune unic?. În aceste condi?ii, aceste opera?iuni nu pot fi calificate drept „livr?ri de bunuri” în m?sura în care drepturile transferate institu?iilor financiare în discu?ie în litigiul principal în urma acestor opera?iuni, ?i anume drepturile civile de emfiteoz? din care se scad drepturile aferente leasingului imobiliar al c?rui titular este Mydibel, nu le abilitaez? s? dispun? de imobilele în discu?ie în litigiul principal ca ?i cum ar fi fost proprietarii acestora.

42 Având în vedere cele de mai sus ?i sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, articolele 187 ?i 188 din Directiva TVA nu impun o regularizare a TVA-ului ini?ial dedus în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal.

43 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c?, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere a elementelor de fapt ?i de drept na?ional pertinente, articolele 184, 185, 187 ?i 188 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? nu impun obliga?ia de a regulariza TVA-ul care greveaz? un imobil ?i care a fost ini?ial dedus în mod corect, atunci când acest bun a f?cut obiectul unei tranzac?ii de *sale and lease back* (preluare de leasing) care nu era

supus? TVA-ului în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal.

Cu privire la a doua întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? o interpretare a articolelor 184, 185, 187 ?i 188 din Directiva TVA în sensul c? impun o obliga?ie de a regulariza TVA-ul ini?ial dedus în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal este conform? cu principiul neutralit??ii TVA-ului ?i al egalit??ii de tratament.

45 În ceea ce prive?te r?spunsul la prima întrebare, cea de a doua întrebare se ridic? numai dac? instan?a de trimitere, dup? verificare, ar considera c? tranzac?iile de *sale and lease back* (preluare de leasing) în discu?ie în litigiul principal constituie o modificare a elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor care a ap?rut ulterior întocmirii declara?iei privind TVA, în sensul articolului 185 din Directiva TVA, sau o livrare, în sensul articolul 188 din această directiv?, ?i c?, prin urmare, exist? o obliga?ie de regularizare a TVA-ului dedus ini?ial în împrejur?rile din cauza principal?.

46 Or, o astfel de obliga?ie de regularizare a TVA-ului dedus ini?ial ar fi, în orice caz, compatibil? cu principiile neutralit??ii TVA-ului ?i al egalit??ii de tratament.

47 În această privin??, este suficient s? se constate c?, în aceste condi?ii, o persoan? impozabil? care a încheiat o astfel de opera?iune care nu este supus? TVA-ului ?i asupra unui imobil al c?rui proprietar este nu s-ar afla, din punctul de vedere al TVA-ului, într-o situa?ie comparabil? cu cea a unei persoane impozabile care ar fi r?mas proprietarul unui imobil în mod continuu începând de la realizarea lucr?rilor care au dat dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte.

48 În aceste condi?ii, este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare c? o interpretare a articolelor 184, 185, 187 ?i 188 din Directiva TVA în sensul c? impun o obliga?ie de a regulariza TVA-ul ini?ial dedus în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal este conform? cu principiul neutralit??ii TVA-ului ?i al egalit??ii de tratament.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

49 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul 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 ?aptea) declar?:

1) **Sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere a elementelor de fapt ?i de drept na?ional pertinente, articolele 184, 185, 187 ?i 188 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, trebuie interpretate în sensul c? nu impun obliga?ia de a regulariza TVA-ul care greveaz? un imobil ?i care a fost ini?ial dedus în mod corect, atunci când acest bun a f?cut obiectul unei tranzac?ii de *sale and lease back* (preluare de leasing) care nu era supus? TVA-ului în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal.**

2) **O interpretare a articolelor 184, 185, 187 ?i 188 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/162, în sensul c? impun o obliga?ie de a regulariza taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA-ul) ini?ial dedus? în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal este conform? cu principiul neutralit??ii TVA-ului ?i al egalit??ii de**

tratament.

Semn?turi

* Limba de procedur?: franceza.