

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

10 noiembrie 2011 *

În cauza C-444/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 14 iulie 2010, primită de Curte la 15 septembrie 2010, în procedura

Finanzamt Lüdenscheid

împotriva

Christel Schriever,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii U. Löhmus (raportor), A. Rosas, A. Ó Caoimh și A. Arabadjiev, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Finanzamt Lüdenscheid, de domnul H. Selle, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de doamna L. Lozano Palacios și de domnul B.-R. Killmann, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

- 2 Această cerere a fost formulată în faza recursului într-un litigiu între Finanzamt Lüdenscheid (autoritate fiscală, denumită în continuare „Finanzamt”) și doamna Schriever cu privire la o decizie de impunere rectificativă prin care Finanzamt a calificat cesiunea stocului de mărfuri și a echipamentelor unui magazin efectuată de doamna Schriever drept operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

A șasea directivă

- 3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 4 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din această directivă, „[l]ivrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.
- 5 Potrivit articolului 5 alineatul (8) din directiva respectivă:

„În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu ori 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. Dacă este cazul, statele membre pot adopta măsurile necesare pentru a preveni denaturarea concurenței atunci când beneficiarul este o persoană parțial impozabilă.” [traducere neoficială]

- 6 În conformitate cu articolul 6 alineatul (5) din A șasea directivă, articolul 5 alineatul (8) din aceasta se aplică „în mod similar prestării de servicii”.

Dreptul național

- 7 Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, denumită în continuare „UStG”), sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri livrările și diversele prestări de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de un întreprinzător în cadrul întreprinderii sale.
- 8 Articolul 1 alineatul 1a din UStG privind transpunerea în dreptul național a articolului 5 alineatul (8) și a articolului 6 alineatul (5) din A șasea directivă prevede:

„Operațiunile efectuate în cadrul cesiunii activității comerciale către un alt întreprinzător în scopul desfășurării activității întreprinderii acestuia nu sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri. Există o cesiune a întreprinderii atunci când o întreprindere sau o unitate care își desfășoară activitatea separat în structura unei întreprinderi este transferată în totalitate, cu titlu oneros sau gratuit, ori face obiectul unui aport la o societate. Întreprinzătorul cesionar ia locul cedentului.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 9 Până la 30 iunie 1996, doamna Schriever a desfășurat, într-un spațiu comercial aflat în proprietatea sa, activități de comerț cu amănuntul cu articole sportive. La această dată, a înstrăinat stocul de mărfuri și lucrările de amenajare a magazinului către Sport S. GmbH (denumită în continuare „Sport S.”) la un preț total de 455 000 DEM, fără ca TVA-ul să fi fost menționat pe factura emisă în acest context.
- 10 În același timp, doamna Schriever a închiriat societății Sport S., începând din 1 august 1996, pe perioadă nedeterminată, spațiul comercial în care se desfășura activitatea comercială. Totuși, potrivit dispozițiilor contractului de închiriere, acesta putea fi reziliat de ambele părți cel târziu în a treia zi lucrătoare a unui trimestru calendaristic, rezilierea urmând să își producă efectele odată cu expirarea trimestrului următor.
- 11 Sport S. a continuat comercializarea articolelor sportive până la 31 mai 1998.
- 12 Doamna Schriever a considerat cesiunea stocului de mărfuri și a echipamentelor magazinului o cesiune integrală a întreprinderii, care este neimpozabilă conform articolului 1 alineatul 1a din UStG. Prin urmare, nu a declarat veniturile obținute din această înstrăinare în declarația TVA pentru anul 1996.
- 13 În schimb, Finanzamt a considerat că nu au fost îndeplinite condițiile unei cesiuni integrale a întreprinderii, în măsura în care bunul imobil, care reprezintă un element esențial al întreprinderii, nu a făcut parte dintre elementele înstrăinate către Sport S. În decizia de impunere rectificativă pentru anul 1996, Finanzamt a considerat operațiunea ca fiind impozabilă și a stabilit impozitul pe cifra de afaceri în mod corespunzător.

- 14 Admițând acțiunea formulată de doamna Schriever împotriva deciziei Finanzamt, Finanzgericht a considerat că, având în vedere toate împrejurările cauzei, operațiunea în litigiu constituia într-adevăr o cesiune integrală a întreprinderii în sensul articolului 1 alineatul 1a din UStG, întrucât, pe de o parte, Sport S. continuase efectiv activitatea desfășurată de întreprinderea doamnei Schriever și, pe de altă parte, simpla posibilitate teoretică de a rezilia oricând contractul de închiriere nu avea nicio incidență în această privință.
- 15 Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof, susținând că încheierea unui contract de închiriere care prevede un termen legal de preaviz nu garantează continuarea pe termen lung a activității întreprinderii, din moment ce, în lipsa spațiului comercial, desfășurarea comerțului cu amănuntul nu ar fi posibilă.
- 16 În decizia pronunțată, Bundesfinanzhof amintește că, potrivit jurisprudenței sale constante, o cesiune ar putea fi considerată cesiune a întreprinderii în pofida faptului că anumite elemente esențiale ale întreprinderii respective au fost excluse din operațiune, cu condiția totuși ca întreprinzătorul să poată utiliza aceste elemente esențiale pe termen lung pentru a continua în mod durabil activitatea întreprinderii. Această instanță arată că a considerat că un contract de închiriere încheiat pe o durată de zece ani este suficient pentru a permite folosirea respectivelor elemente esențiale pe termen lung, în timp ce Finanzgericht Baden-Württemberg a considerat într-o hotărâre care a dobândit autoritate de lucru judecat că închirierea pe o durată de cinci ani a unui bun imobil pe care îl deținea în proprietate cedentul este insuficientă pentru a considera că există „continuarea” activității întreprinderii.
- 17 În opinia Bundesfinanzhof, împrejurările din acțiunea principală sunt totuși speciale, în măsura în care contractul de închiriere pe durată nedeterminată putea fi reziliat de ambele părți în scurt timp.

18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Există un «transfer» al tuturor activelor, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă [...] atunci când un întreprinzător transmite proprietatea asupra stocului de mărfuri și a echipamentelor unității sale de desfacere cu amănuntul unui cumpărător și doar îi închiriază spațiul comercial pe care îl deține în proprietate?
- 2) În această privință, prezintă relevanță dacă spațiul comercial a fost cedat spre folosință printr-un contract de închiriere încheiat pe termen lung sau dacă acest contract de închiriere este încheiat pe perioadă nedeterminată și poate fi reziliat de ambele părți în scurt timp?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (8) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că transferul proprietății asupra stocului de mărfuri și a echipamentului unui magazin de comerț cu amănuntul, concomitent cu închirierea în favoarea cesionarului a spațiului comercial al magazinului respectiv pe durată nedeterminată, dar reziliabilă în scurt timp de ambele părți, constituie transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora.

20 Trebuie amintit, mai întâi, că articolul 5 alineatul (8) prima teză din A șasea directivă prevede că statele membre pot considera că, în cazul transferului tuturor activelor unei societăți sau al unei părți a acestora, nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului. Rezultă că,

atunci când un stat membru a utilizat această posibilitate, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora nu este considerat o livrare de bunuri în sensul celei de A șasea directive și nu este, așadar, supus TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 30, Hotărârea din 27 noiembrie 2003, *Zita Modes*, C-497/01, Rec., p. I-4393, punctul 29, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, *SKF*, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 36).

- ²¹ Potrivit articolului 5 alineatul (8) a doua teză din A șasea directivă, statele membre pot exclude de la aplicarea normei privind inexistența livrării transferurile tuturor activelor în favoarea unui beneficiar care nu este persoană impozabilă în sensul directivei respective sau care nu acționează în calitate de persoană impozabilă decât pentru o parte din activitățile sale, dacă această excludere este necesară pentru a evita denaturarea concurenței. Trebuie să se considere că această dispoziție precizează în mod exhaustiv condițiile în care un stat membru care recurge la posibilitatea prevăzută în prima teză a acestui alineat poate limita aplicarea normei privind inexistența livrării (*Hotărârea Zita Modes*, citată anterior, punctul 30).

- ²² În continuare, în ceea ce privește noțiunea „transfer cu titlu oneros sau nu ori sub forma aportului la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, avută în vedere la articolul 5 alineatul (8) prima teză din A șasea directivă, Curtea a subliniat deja că aceasta constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care trebuie interpretată în mod uniform în întreaga Uniune. În lipsa unei definiții a acestei noțiuni în A șasea directivă sau a unei trimiteri exprese la dreptul statelor membre, sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie stabilite ținând seama de contextul prevederii și de obiectivul urmărit de reglementarea respectivă (a se vedea în acest sens *Hotărârea Zita Modes*, citată anterior, punctele 32-35).

- ²³ Tocmai în lumina contextului articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă și a obiectivului urmărit de aceasta Curtea a considerat că dispoziția respectivă are ca obiectiv facilitarea transferurilor de întreprinderi sau de părți dintr-o întreprindere

prin simplificarea acestora și prin evitarea încărcării bugetului beneficiarului cu o sarcină fiscală considerabilă pe care, în orice caz, ar fi recuperat-o ulterior prin deducerea TVA-ului deja achitat (Hotărârea Zita Modes, citată anterior, punctul 39).

- ²⁴ Curtea a statuat de asemenea că, având în vedere acest scop, noțiunea „transfer [...] al tuturor activelor sau al unei părți a acestora” trebuie interpretată în sensul că include transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere, cuprinzând elemente corporale și, dacă este cazul, necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi susceptibilă să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vânzarea unui stoc de produse (a se vedea Hotărârile citate anterior Zita Modes, punctul 40, și SKE, punctul 37).
- ²⁵ De aici rezultă că, pentru a fi constatat transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, ansamblul elementelor transferate trebuie să fie suficient pentru a permite continuarea unei activități economice autonome.
- ²⁶ Problema dacă acest ansamblu trebuie să cuprindă, printre altele, atât bunuri mobile, cât și bunuri imobile trebuie examinată prin raportare la activitatea economică în cauză.
- ²⁷ În ipoteza în care o activitate economică nu impune utilizarea unor spații speciale sau echipate cu instalații fixe necesare continuării activității economice, poate exista transfer al tuturor activelor în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă chiar în lipsa transferului dreptului de proprietate asupra unui bun imobil.

- 28 În schimb, nu se poate considera că există un astfel de transfer în sensul prevederii respective fără ca cesionarul să fi dobândit posesia spațiului comercial în cazul în care activitatea economică respectivă constă în exploatarea unui ansamblu indivizibil de bunuri mobile și imobile. În special, în cazul în care spațiul comercial este echipat cu instalații fixe necesare pentru continuarea activității economice, aceste bunuri imobile trebuie să facă parte din elementele înstrăinate pentru a fi vorba despre transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul celei de A șasea directive.
- 29 La fel, transferul de bunuri poate avea loc de asemenea în cazul în care spațiul comercial este pus la dispoziția cesionarului în temeiul unui contract de închiriere sau dacă acesta dispune el însuși de un bun imobil corespunzător în care pot fi aduse toate bunurile transmise și în care acesta poate continua să își desfășoare activitatea economică respectivă.
- 30 Orice altă interpretare ar avea drept consecință o distincție arbitrară între, pe de o parte, cesiunile efectuate de cedentii care sunt proprietari ai spațiului în care se află fondul de comerț sau partea dintr-o întreprindere pe care intenționează să o înstrăineze și, pe de altă parte, cele efectuate de cedentii care sunt doar titulari ai unui contract de închiriere cu privire la acest spațiu. Astfel, nici textul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, nici obiectivul acestuia nu implică prezumția că aceștia din urmă nu ar putea efectua transferul tuturor activelor, în sensul dispoziției respective.
- 31 În plus, valoarea TVA-ului care trebuie achitat pentru transferul unei întreprinderi sau al unei părți dintr-o întreprindere poate constitui o sarcină deosebit de importantă pentru cesionar în raport cu resursele exploatării respective, chiar în cazul în care totalitatea activelor transmise nu include bunuri imobile. Prin urmare, ar fi conform scopului dispoziției în discuție, astfel cum acesta rezultă din cuprinsul punctului 23 din prezenta hotărâre, să se acorde un tratament special și transferurilor tuturor

activelor concomitent cu încheierea unui contract de închiriere a spațiului comercial (a se vedea în acest sens Hotărârea Zita Modes, citată anterior, punctul 41).

- ³² Din considerațiile precedente rezultă că trebuie examinate în mod global împrejurările de fapt care definesc operațiunea în discuție pentru a determina dacă aceasta intră în sfera noțiunii de transfer al tuturor activelor, în sensul celei de A șasea directive. În acest cadru, o importanță deosebită trebuie acordată naturii activității economice a cărei continuare se urmărește.
- ³³ În ceea ce privește, în special, transmiterea proprietății asupra stocului de mărfuri și a echipamentelor unității de desfacere cu amănuntul, aceasta este în general realizată pentru a permite cesionarului să continue activitatea comercială respectivă.
- ³⁴ Chiar dacă este vorba despre o activitate economică ce nu poate fi exercitată fără a dispune de un spațiu comercial, în general nu este necesar, pentru a asigura continuarea activității cesionate de comerț cu amănuntul, ca proprietarul întreprinderii să fie și proprietarul imobilului în care această activitate comercială se desfășoară.
- ³⁵ În măsura în care cesiunea stocului de mărfuri și a echipamentelor unității comerciale este suficientă pentru a permite continuarea unei activități economice autonome, transferul bunurilor imobile nu este determinant pentru calificarea operațiunii ca transfer al tuturor activelor.
- ³⁶ În plus, în cazul în care se dovedește că continuarea activității economice respective impune ca cesionarul să folosească același spațiu de care a dispus vânzătorul, nimic nu se opune, în principiu, ca această posesie să fie transferată prin încheierea unui contract de închiriere.

- 37 În plus, în temeiul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, este necesar ca cesionarul să aibă intenția de a exploata fondul de comerț sau partea transmisă dintr-o întreprindere, iar nu doar de a lichida imediat activitatea respectivă și, după caz, de a vinde stocul (a se vedea în acest sens Hotărârea Zita Modes, citată anterior, punctul 44).
- 38 În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că intențiile cumpărătorului pot sau, în anumite cazuri, trebuie să fie luate în considerare în contextul aprecierii globale a tuturor circumstanțelor unei operațiuni, cu condiția ca acestea să fie susținute de elemente obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 24, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 24, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 47, precum și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X, C-84/09, Rep., p. I-11645, punctele 47 și 51).
- 39 Din dosarul transmis Curții rezultă că, în acțiunea principală, transferul stocului de mărfuri și al echipamentelor magazinului de articole de sport concomitent cu închirierea spațiului comercial i-a permis cesionarului să continue activitatea economică autonomă desfășurată anterior de vânzător. În această privință, nu se contestă faptul că transferul respectiv nu poate fi considerat o simplă vânzare a unui stoc de produse. Astfel, atât stocul de produse, cât și echipamentele magazinului făceau parte din ansamblul bunurilor înstrăinate. În plus, împrejurarea că cesionarul a continuat exploatarea magazinului de sport timp de aproape doi ani confirmă că acesta nu avea intenția să lichideze imediat activitatea respectivă.
- 40 Prin urmare, împrejurarea că spațiul comercial era doar închiriat cesionarului, iar nu vândut acestuia, nu a constituit în acțiunea principală un obstacol în calea continuării activității vânzătorului de către cesionar.

- 41 În sfârșit, instanța de trimitere adresează întrebarea dacă durata contractului de închiriere și modalitățile de încetare a acestuia trebuie luate în considerare în cazul în care trebuie să se examineze dacă transferul unui fond de comerț sau al unei părți dintr-o întreprindere poate fi considerat transfer al tuturor activelor, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă.
- 42 În această privință, trebuie arătat că elemente cum ar fi durata contractului de închiriere încheiat și modalitățile prevăzute pentru încetarea acestuia trebuie avute în vedere în cazul analizării globale a operațiunii de transfer al activelor în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, dat fiind faptul că acestea pot avea o incidență asupra analizei respective în ipoteza în care sunt susceptibile să împiedice continuarea pe termen lung a activității economice.
- 43 Cu toate acestea, posibilitatea de a rezilia contractul de închiriere pe durată nedeterminată printr-un preaviz pe termen scurt nu este, prin ea însăși, determinantă pentru a concluziona că cesionarul avea intenția de a lichida imediat fondul de comerț sau partea transferată dintr-o întreprindere. Prin urmare, aplicarea articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă nu poate fi refuzată numai pentru acest motiv.
- 44 Această interpretare este conformă principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA. Astfel, acest principiu se opune în special tratamentului diferit în materie de colectare a acestei taxe aplicat agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg, C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 20, și Hotărârea din 10 martie 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Rep., p. I-1509, punctul 36). Rezultă că acest principiu ar fi încălcat dacă posibilitatea de a aplica articolul 5 alineatul (8) din A șasea directivă unei operațiuni de transfer al tuturor activelor, precum cea în discuție în acțiunea principală, ar depinde de condițiile contractului de închiriere și în special de durata acestuia și de modalitățile sale de reziliere.

- 45 Având în vedere ansamblul considerațiilor precedente, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 5 alineatul (8) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că reprezintă un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul acestei dispoziții, transferul proprietății asupra stocului de mărfuri și a echipamentelor unui magazin de comerț cu amănuntul concomitent cu închirierea în favoarea cesionarului a spațiului comercial al magazinului respectiv pe durată nedeterminată, dar reziliabilă în scurt timp de ambele părți, cu condiția ca activele transferate să fie suficiente pentru ca cesionarul să poată continua pe termen lung o activitate economică autonomă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 46 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 doua) declară:

Articolul 5 alineatul (8) din A șasea directivă 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 trebuie interpretat în sensul că reprezintă un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul acestei dispoziții, transferul proprietății asupra stocului de mărfuri și a echipamentelor unui magazin de comerț cu amănuntul concomitent cu închirierea în favoarea cesionarului a

spațiului comercial al magazinului respectiv pe durată nedeterminată, dar reziliabilă în scurt timp de ambele părți, cu condiția ca activele transferate să fie suficiente pentru ca cesionarul să poată continua pe termen lung o activitate economică autonomă.

Semnături