

62018CJ0707

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

19 decembrie 2019 (*1)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni taxabile – Deducerea taxei achitate în amonte – Achiziționarea unor bunuri imobile neînscrise în Registrul național de publicitate imobiliară – Cheltuieli legate de prima înscriere în registrul menționat suportate de cumpărător – Recurgerea la societăți terțe specializate – Participarea la o prestare de servicii sau cheltuieli de investiții, efectuate pentru nevoile unei întreprinderi”

În cauza C-707/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Timiș (România), prin decizia din 30 octombrie 2018, primită de Curte la 13 noiembrie 2018, în procedura

Amărăști Land Investment SRL

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii J. Malenovský (raportor) și N. Wahl, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru guvernul român, de C. R. Canțar, de R. I. Hațieganu și de L. Lițu, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Biolan, 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 24, 28, 167 și 168 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Amruti Land Investment SRL, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (România) și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (România), pe de altă parte, în legătură cu dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente operațiunilor prin care Amruti Land Investment a efectuat, pe cheltuiala sa, demersurile necesare pentru prima înscriere în Registrul național de publicitate imobiliară (denumit în continuare „registrul de publicitate imobiliară”) a terenurilor pe care intenționa să le achiziționeze.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c)

prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4

Articolul 24 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

5

Articolul 28 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

6

Articolul 167 din aceeași directivă prevede:

„Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.”

7

Articolul 168 din Directiva TVA, care figureaz? în titlul X din aceasta, intitulat „Deduceri”, are urm?torul cuprins:

„În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, în statul membru în care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obliga?ia de a o pl?ti, urm?toarele sume:

(a)

TVA datorat? sau achitat? în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?;

[...]”

Dreptul român

Legea nr. 227/2015

8

Potrivit articolului 297 alineatul (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Orice persoan? impozabil? are dreptul s? deduc? taxa aferent? achizi?iilor, dac? acestea sunt destinate utiliz?rii în folosul urm?toarelor opera?iuni:

a)

opera?iuni taxabile;

[...]”

9

Articolul 271 alineatul (2) din aceast? lege prevede:

„Atunci când o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consider? c? a primit ?i a prestat ea îns??i serviciile respective.”

Codul civil

10

Articolul 885 alineatul (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 505 din 15 iulie 2011, denumit în continuare „Codul civil”) are urm?torul cuprins:

„Sub rezerva unor dispozi?ii legale contrare, drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea

funciar? se dobândesc, atât între p?r?i, cât ?i fa?? de ter?i, numai prin înscrierea lor în cartea funciar?, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea.”

11

Articolul 886 din Codul civil prevede:

„Modificarea unui drept real imobiliar se face potrivit regulilor stabilite pentru dobândirea sau stingerea drepturilor reale, dac? prin lege nu se dispune altfel.”

12

Potrivit articolului 888 din acest cod:

„Înscrierea în cartea funciar? se efectueaz? în baza înscrisului autentic notarial, a hot?rârii judec?tore?ti r?mase definitiv?, a certificatului de mo?tenitor sau în baza unui alt act emis de autorit??ile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta.”

13

Articolul 893 din codul men?ionat prevede:

„Înscrierea unui drept real se poate efectua numai:

a)

împotriva aceluia care, la data înregistr?rii cererii, este înscris ca titular al dreptului asupra c?ruia înscrierea urmeaz? s? fie f?cut?;

[...]”

14

Articolul 1244 din Codul civil prevede:

„În afara altor cazuri prev?zute de lege, trebuie s? fie încheiate prin înscris autentic, sub sanc?iunea nulit??ii absolute, conven?iile care str?mut? sau constituie drepturi reale care urmeaz? a fi înscrise în cartea funciar?.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

15

Am?r??ti Land Investment a fost constituit? în cursul anului 2014 în vederea desf??ur?rii unor activit??i agricole ?i, în acest scop, societatea respectiv? a achizi?ionat terenuri agricole.

16

Procesul de achizi?ie a acestor bunuri a cuprins dou? etape. În primul rând, o promisiune sinalagmatic? de vânzare a fost încheiat? între persoana care promitea s? vând? terenuri ?i Am?r??ti Land Investment, prin care aceasta din urm? a dobândit un drept de crean?? în leg?tur? cu proprietatea acestor terenuri. În al doilea rând, dup? îndeplinirea formalit??ilor administrative impuse de lege în scopul încheierii contractului de vânzare a terenurilor men?ionate, acesta a fost semnat de p?r?ile în cauz?.

17

În această privință, instanța de trimitere precizează că dreptul român impune ca contractele de vânzare a unor bunuri imobile precum terenurile în discuție în litigiul principal să ia forma unor acte autentice și că, pentru ca aceste contracte să fie valabile încheiate în formă autentică, terenurile respective trebuie să fie înscrise în registrul de publicitate imobiliară, iar vânzătorul trebuie să figureze în acesta ca proprietar al lor, ceea ce nu se întâmpla în cazul terenurilor în discuție în litigiul principal.

18

În cadrul investițiilor sale funciare și pentru a îndeplini formalitățile administrative impuse anterior încheierii contractului de vânzare a acestor terenuri, Amruti Land Investment a recurs, pe cheltuiela proprie, la servicii prestate de terți, și anume avocați, notari și societăți specializate în domeniul cadastrului și al topografiei. În special, ea a apelat la serviciile unei societăți de cadastrare în vederea primei înscrieri a terenurilor în registrul de publicitate imobiliară.

19

Promisiunile de vânzare a terenurilor respective conțineau o clauză în temeiul căreia autorul promisiunii de vânzare declara că acceptă ca Amruti Land Investment să efectueze, pe cheltuiela sa, toate operațiunile de colectare a documentelor, de întocmire a dosarelor, de legalizare și de înregistrare a documentelor, de cadastrare, precum și de înscriere în registrul de publicitate imobiliară. În plus, acesta a declarat că înțelege că toate procedurile de înregistrare efectuate de Amruti Land Investment erau absolut necesare pentru ca contractul de vânzare să poată fi încheiat în formă autentică.

20

Costurile legate de prima înscriere a terenurilor menționate în registrul de publicitate imobiliară, pe care părțile la contract le-au evaluat de comun acord la 750 de euro pe hectar, nu au fost refacturate vânzătorului. Promisiunile de vânzare stipulau, în plus, că Amruti Land Investment plătea vânzătorului, la momentul încheierii lor, prețul integral al terenurilor, care nu includea contravaloarea operațiunilor de cadastrare.

21

Aceste promisiuni de vânzare cuprindeau, pe de altă parte, o clauză în temeiul căreia vânzătorul era obligat să plătească societății Amruti Land Investment cheltuielile efectuate în vederea înscrierii terenurilor în cauză în registrul de publicitate imobiliară, precum și daune interese în cuantum de 2000 de euro pe hectar în cazul neîndeplinirii obligației de a încheia contractul de vânzare în termenul stabilit, din culpa sa sau din orice alt motiv, cu excepția motivelor imputabile societății Amruti Land Investment.

22

În urma achiziționării terenurilor, Amruti Land Investment a depus, la 23 ianuarie 2017, o cerere de rambursare a TVA-ului pentru suma de 73828 de lei românești (RON) (aproximativ 15456 de euro), care a fost acceptată de administrația fiscală.

23

Această administrație a procedat însă ulterior la stabilirea unui TVA de plată suplimentar de

41911 RON (aproximativ 8772 de euro), pentru motivul c? suma de 750 de euro pe hectar prev?zut? la punctul 20 din prezenta hot?râre reprezenta contravaloarea serviciului furnizat de Am?r???ti Land Investment vânz?torilor, referitor la înregistrarea terenurilor în cauz? ?i la încheierea contractelor de vânzare în form? autentic? în schimbul livr?rii acestor terenuri. Administra?ia men?ionat? a sus?inut în aceast? privin?? c?, în schimbul terenurilor men?ionate, Am?r???ti Land Investment, pe de o parte, pl?tise un pre? ?i, pe de alt? parte, prestase un serviciu vânz?torilor al c?rui cost trebuia în mod obligatoriu s? fie suportat de ace?tia.

24

Am?r???ti Land Investment a formulat o contesta?ie împotriva deciziei de impunere privind TVA?ul stabilit suplimentar, care a fost respins? de administra?ia fiscal? pentru motivul c? aceast? societate prestase serviciile în cauz? în nume propriu, dar în contul vânz?torilor, f?r? a factura îns? contravaloarea acestor servicii beneficiarilor ?i f?r? a percepe TVA?ul aferent acestei prest?ri de servicii.

25

În fa?a instan?ei de trimitere, Am?r???ti Land Investment sus?ine c? costurile suportate de ea ?i evaluate la 750 de euro pe hectar reprezint? costuri în leg?tur? cu investi?ia, angajate pentru nevoile opera?iunilor taxabile, pentru care are drept de deducere a TVA?ului.

26

Ea sus?ine, în plus, c? cuantumul costurilor aferente înscrierii terenurilor în discu?ie în litigiul principal în registrul de publicitate imobiliar? a fost stabilit la 750 de euro pe hectar, în scopul facilit?rii determin?rii întinderii prejudiciului care ar fi putut fi cauzat în cazul neîndeplinirii de c?tre vânz?tori a obliga?iei lor de a încheia contractele de vânzare a terenurilor în forma autentic?. Am?r???ti Land Investment precizeaz? c?, în practic?, acest cuantum, care varia de la o opera?iune la alta, putea fi superior sau inferior acestei sume de 750 de euro.

27

Considerând c? litigiul cu care este sesizat necesit? o interpretare a dispozi?iilor dreptului Uniunii, Tribunalul Timi? (România) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1)

În interpretarea [Directivei TVA], în special a prevederilor articolelor 24, 28, 167 ?i ale articolului 168 litera (a), în cadrul unei opera?iuni de vânzare de bunuri imobile care nu sunt înscrise în [registrul de publicitate imobiliar?] (cartea funciar?) ?i care nu sunt cadastrate la momentul livr?rii, cump?r?torul persoan? impozabil? care î?i asum? contractual obliga?ia de a efectua, pe cheltuiala sa, demersurile necesare primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliar? a acestor imobile efectueaz? o prestare de servicii c?tre vânz?tor sau o achizi?ie de servicii aferent? investi?iei sale imobiliare pentru care trebuie s? îi fie recunoscut dreptul de deducere a TVA?

2)

[Directiva TVA], în special prevederile articolului 167 ?i ale articolului 168 litera (a), pot fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de c?tre cump?r?torul persoan? impozabil? cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliar? a imobilelor cu privire la care cump?r?torul are un drept de crean?? la transferul viitor al dreptului de proprietate ?i care i?au fost livrate de c?tre vânz?tori al c?ror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea

funciar? pot fi calificate drept opera?iuni premerg?toare investi?iei pentru care persoana impozabil? beneficiaz? de drept de deducere a TVA?

3)

Prevederile [Directivei TVA], în special articolele 24, 28, 167 și articolul 168 litera (a), se impun a fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de c?tre cump?r?torul persoan? impozabil? cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliar? a imobilelor care i?au fost livrate și cu privire la care cump?r?torul, în baza unei conven?ii, are un drept de crean?? la transferul viitor al dreptului de proprietate de c?tre vânz?tori al c?ror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciar? trebuie calificate drept prest?ri de servicii c?tre vânz?tori, în contextul în care cump?r?torul și vânz?torii au convenit c? pre?ul imobilelor nu include contravaloarea opera?iunilor de cadastrare?

4)

În accep?iunea [Directivei TVA], costurile aferente opera?iunilor administrative în leg?tur? cu imobilele care i?au fost livrate și cu privire la care cump?r?torul are un drept de crean?? la transferul viitor al dreptului de proprietate de c?tre vânz?tor, inclusiv, dar f?r? a [s]e limita la costurile de prim? înscriere în registrul de publicitate imobiliar?, se impun a fi suportate în mod obligatoriu de c?tre vânz?tor? Sau pot fi suportate de c?tre cump?r?tor sau de c?tre oricare dintre p?r?ile tranzac?iei, conform conven?iei p?r?ilor, cu consecin?a recunoa?terii în favoarea acelei persoane a dreptului de deducere a TVA?"

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la a patra întrebare

28

Prin intermediul celei de a patra întreb?ri, la care trebuie s? se r?spund? în primul rând, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? se opune ca p?r?ile la o opera?iune care are ca obiectiv transferul dreptului de proprietate asupra unui imobil s? convin? ca viitorul cump?r?tor (denumit în continuare „cump?r?torul”) s? suporte în tot sau în parte cheltuielile aferente formalit??ilor administrative legate de această opera?iune, în special pe cele legate de prima înscriere a acestui imobil în registrul de publicitate imobiliar?, și ca acestui cump?r?tor s? i se recunoasc?, în consecin??, dreptul de deducere a TVA?ului.

29

În această privin??, trebuie s? se constate c? Directiva TVA nu con?ine nicio dispozi?ie care s? restrâng? libertatea de care dispun în principiu p?r?ile la o opera?iune de vânzare imobiliar?, precum cea în discu?ie în litigiul principal, de a stabili pe cale contractual? partea care va suporta costul formalit??ilor administrative legate de această opera?iune.

30

Pe de alt? parte, trebuie ar?tat c?, astfel cum reiese din decizia de trimitere, reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal impune ca un imobil a c?rui vânzare este preconizat? s? fie înscris în registrul de publicitate imobiliar? și ca persoana care are calitatea de vânz?tor s? fie men?ionat? în registru ca proprietar al acestui imobil, sub sanc?iunea nulit??ii contractului de vânzare.

31

Or, prima înscriere în registrul de publicitate imobiliar? a acestui imobil ?i men?iunea, în acest registru, a proprietarului s?u nu într? în sfera libert??i contractuale a p?r?ilor la o vânzare imobiliar?, din moment ce ele sunt expresia unei obliga?ii legale ce revine vânz?torului.

32

Astfel, introducerea unei clauze contractuale precum cea în discu?ie în litigiul principal, destinat? s? fac? posibil? suportarea de c?tre cump?r?torul unui imobil a costurilor legate de prima înscriere a imobilului respectiv în registrul de publicitate imobiliar? ?i de men?ionarea proprietarului acestuia nu poate deroga de la natura legal? a obliga?iei, care cade în sarcina viitorului vânz?tor (denumit în continuare „vânz?torul”), aflate la originea unor asemenea costuri ?i nici s? se substituie acestei obliga?ii.

33

În consecin??, simpla prezen?? a unei astfel de clauze într?o promisiune sinalagmatic? de vânzare a unor imobile nu este determinant? pentru a stabili dac? cump?r?torul dispune de un drept de deducere a TVA?ului aferent pl??ii cheltuielilor rezultate din prima înscriere a imobilelor în cauz? în registrul de publicitate imobiliar?.

34

Având în vedere toate considera?iile precedente, este necesar s? se r?spund? la a patra întrebare c? Directiva TVA trebuie interpretat? în sensul c? nu se opune ca p?r?ile la o opera?iune care are ca obiectiv transferul dreptului de proprietate asupra unor imobile s? convin? asupra unei clauze potrivit c?reia cump?r?torul va suporta în tot sau în parte cheltuielile aferente formalit??ilor administrative legate de această opera?iune, în special pe cele referitoare la prima înscriere a acestor imobile în registrul de publicitate imobiliar?. Cu toate acestea, simpla prezen?? a unei astfel de clauze într?o promisiune sinalagmatic? de vânzare a unor imobile nu este determinant? pentru a stabili dac? cump?r?torul dispune de un drept de deducere a TVA?ului aferent pl??ii cheltuielilor rezultate din prima înscriere a imobilelor în cauz? în registrul de publicitate imobiliar?.

Cu privire la prima ?i la a treia întrebare

35

Prin intermediul primei ?i al celei de a treia întreb?ri, care trebuie analizate împreun? ?i în al doilea rând, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? Directiva TVA, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretat? în sensul c?, în cadrul unei promisiuni sinalagmatice de vânzare a unor imobile neînscrise în registrul de publicitate imobiliar?, cump?r?torul persoan? impozabil? care, astfel cum s?a angajat prin această promisiune pe cale contractual? fa?? de vânz?tor, efectueaz? demersurile necesare pentru prima înscriere a imobilelor respective în registrul men?ionat, prin recurgerea la servicii prestate de ter?i persoane impozabile, este considerat a fi prestat el însu?i vânz?torului serviciile în cauz?, în sensul acestui articol 28, chiar dac? p?r?ile la contract au convenit c? pre?ul de vânzare a imobilelor men?ionate nu include contravaloarea opera?iunilor de cadastrare.

36

În această privin??, trebuie subliniat c? articolul 28 din Directiva TVA prevede c?, atunci când o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la

o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

37

Astfel, această dispoziție creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv, considerându-se că operatorul care ia parte la o prestare de servicii și are calitatea de comisionar a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la prestatori specializați înainte de a furniza, într-o a doua etapă, aceste servicii operatorului în contul căruia acționează (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 86).

38

Având în vedere ceea ce preced și dat fiind că articolul 28 din Directiva 2006/112 face parte din titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, este necesar să se considere că, dacă prestarea de servicii la care ia parte un operator este supusă TVA-ului, raportul juridic dintre acest operator și operatorul în contul căruia acționează trebuie de asemenea să fie supus TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 87).

39

În primul rând, în cauza principală este cert că, atunci când a încheiat un contract cu terți persoane impozabile în vederea efectuării demersurilor necesare pentru înscrierea imobilelor în cauză în registrul de publicitate imobiliară, Amratti Land Investment a acționat în nume propriu.

40

În ceea ce privește, în al doilea rând, aspectul dacă, în acest cadru, Amratti Land Investment a acționat în contul vânzătorului bunurilor menționate, trebuie amintit că, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, obligația de a proceda la prima înscriere a unui imobil în registrul de publicitate imobiliară este expresia unei obligații legale ce revine vânzătorului, care trebuie să fie menționat în acest registru ca proprietar al acestui imobil.

41

Rezultă că, dacă, în temeiul unui contract încheiat cu vânzătorul bunului imobil menționat, cumpărătorul efectuează, pe cheltuiala proprie, demersurile necesare primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a aceluiași imobil și menționării, în acest registru, a proprietarului său, pentru a se conforma unei obligații legale care îi revine acestuia din urmă, demersurile respective trebuie considerate ca fiind efectuate în contul altuia, în sensul articolului 28 din Directiva TVA.

42

În al treilea rând, dat fiind că textul articolului 28 din Directiva TVA nu prevede nicio condiție legată de caracterul oneros al participării la prestarea de servicii, este lipsită de relevanță, pentru aplicarea acestui articol, împrejurarea că costurile legate de prima înscriere a imobilului în cauză în registrul de publicitate imobiliară nu au fost refacturate de către cumpărător vânzătorului, astfel încât contravaloarea operațiunilor de cadastrare nu a fost inclusă în prețul de vânzare a acestui imobil.

43

Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la prima și la a treia întrebare că Directiva TVA, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretat în sensul că, în

cadru unei promisiuni sinalagmatice de vânzare a unor imobile neînscrise în registrul de publicitate imobiliar?, cumpărătorul persoanei impozabile care, astfel cum s-a angajat prin această promisiune pe cale contractuală față de vânzător, efectuează demersurile necesare pentru prima înscriere a imobilelor respective în acest registru prin recurgerea la servicii prestate de terți persoane impozabile, este considerat a fi prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul acestui articol 28, chiar dacă părțile la contract au convenit că prețul de vânzare a imobilelor menționate nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare.

Cu privire la a doua întrebare

44

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, în special articolul 167 și articolul 168 litera (a) din aceasta, trebuie interpretată în sensul că cheltuielile angajate de o societate constituită în vederea desfășurării unor activități agricole, care recurge la serviciile unor terți persoane impozabile pentru prima înscriere în registrul de publicitate imobiliară a terenurilor pe care le achiziționează, pot fi calificate drept cheltuieli de investiții în scopul activității economice pe care preconizează să înceapă sau o desfășoare.

45

Astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară și din chiar textul primei întrebări, se pare că a doua întrebare a fost adresată în ipoteza în care s-ar considera că cumpărătorul persoanei impozabile nu a prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul articolului 28 din Directiva TVA.

46

Din moment ce Curtea a statuat, în răspunsul dat la prima și la a treia întrebare, că un cumpărător precum reclamanta din litigiul principal este considerat a fi prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul articolului 28 din Directiva TVA, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47

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)

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca părțile la o operațiune care are ca obiectiv transferul dreptului de proprietate asupra unor imobile să convină asupra unei clauze potrivit căreia viitorul cumpărător va suporta în tot sau în parte cheltuielile aferente formalităților administrative legate de această operațiune, în special pe cele referitoare la prima

Înscriere a acestor imobile în Registrul național de publicitate imobiliară. Cu toate acestea, simpla prezență a unei astfel de clauze într-o promisiune sinalagmatică de vânzare a unor imobile nu este determinantă pentru a stabili dacă viitorul cumpărător dispune de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente plății cheltuielilor rezultate din prima înscriere a imobilelor în cauză în Registrul național de publicitate imobiliară.

2)

Directiva 2006/112, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei promisiuni sinalagmatice de vânzare a unor imobile neînscrise în Registrul național de publicitate imobiliară, viitorul cumpărător persoană fizică care, astfel cum s-a angajat prin această promisiune pe cale contractuală față de viitorul vânzător, efectuează demersurile necesare pentru prima înscriere a imobilelor respective în acest registru prin recurgerea la servicii prestate de terți persoane fizice este considerat a fi prestat el însuși viitorului vânzător serviciile în cauză, în sensul acestui articol 28, chiar dacă părțile la contract au convenit că prețul de vânzare a imobilelor menționate nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare.

Rossi

Malenovský

Wahl

Pronunțat astfel în ședință publică la Luxemburg, la 19 decembrie 2019.

Grefier

A. Calot Escobar

Președintele Camerei a opta

L.S. Rossi

(*1) Limba de procedură: română.