

62016CJ0308

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

16 noiembrie 2017 (*1)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 12 alineatele (1) și (2) – Articolul 135 alineatul 1 litera (j) – Operațiuni taxabile – Scutirea livrărilor de clădiri – Noțiunea «prima ocupare» – Noțiunea «transformare»”

În cauza C-308/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 23 februarie 2016, primită de Curtea la 30 mai 2016, în procedura

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnii M. Ilešić, președinte de cameră, și A. Rosas, doamnele C. Toader (raportor) și A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 iulie 2017,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 12 alineatele (1) și (2) și a

articolului 135 alineatul (1) litera (j) 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 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (denumită în continuare „Kozuba”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Directorul Camerei Fiscale Varșovia, Polonia, denumit în continuare „Directorul”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unei operațiuni de vânzare a unei clădiri care a fost utilizată de proprietarul său pentru nevoile proprii și care a făcut obiectul unor lucrări de modernizare anterior acestei vânzări.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Considerentele (7) și (35) ale Directivei TVA sunt redactate după cum urmează:

„(7)

Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.

(35)

Este necesar a se elabora o listă comună a scutirilor, astfel încât resursele proprii ale Comunităților să poată fi colectate într-un mod uniform în toate statele membre.”

4

Directiva TVA prevede, la articolul 2 alineatul (1), următoarele:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a)

livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

5

Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este

considerat? «activitate economic?». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerat? activitate economic?.”

6

Potrivit articolului 12 alineatele (1) și (2) din directiva men?ionat?:

„(1) Statele membre pot considera ca persoan? impozabil? orice persoan? care efectueaz?, în mod ocazional, o opera?iune legat? de activit?ile prev?zute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre urm?toarele opera?iuni:

(a)

livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri și a terenului pe care se afl? cl?direa, înaintea primei ocup?ri;

(b)

livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «cl?dire» înseamn? orice structur? fixat? pe p?mânt sau în p?mânt.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prev?zut la alineatul (1) litera (a) în cazul transform?rilor de cl?diri și pot stabili defini?ia no?iunii de «teren pe care se afl? o cl?dire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocup?ri, precum perioada scurs? între data termin?rii construc?iei și data primei livr?ri sau perioada scurs? între data primei ocup?ri și data urm?toarei livr?ri, cu condi?ia ca perioadele respective s? nu dep?șeasc? cinci ani și, respectiv, doi ani.”

7

Potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, „livrare de bunuri” înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

8

Articolul 135 alineatul (1) din directiva men?ionat?, inclus în capitolul 3 din aceasta, intitulat „Scutiri pentru alte activit?i”, prevede:

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

(j)

livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri și a terenului pe care se afl? cl?direa, alta decât livrarea prev?zut? la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

[...]”

Dreptul polonez

Articolul 2 punctul 14 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„În sensul dispozițiilor de mai jos:

[...]

«Prima ocupare» înseamnă darea în folosință, în cadrul efectuării unor operațiuni taxabile, a unei clădiri, a unei construcții sau a unei părți a unei clădiri sau a unei construcții către primul dobânditor sau primul utilizator, după ce aceste clădiri, construcții sau părți ale unei clădiri sau ale unei construcții au fost:

a)

construite sau

b)

îmbunătățite, atunci când, în sensul dispozițiilor privind impozitul pe venit, cheltuielile cu îmbunătățirea au fost de minimum 30 % din valoarea inițială;

[...]”

10

Articolul 43 alineatul 1 punctele 10 și 10a și alineatul 7a din această lege prevede:

„1. Sunt scutite de taxă:

[...]

10.

livrarea de clădiri, construcții sau părți ale unor clădiri sau construcții, cu excepția cazului în care:

a)

livrarea se efectuează în cadrul primei ocupări sau înaintea primei ocupări,

b)

între prima ocupare și livrarea clădirii, a construcției sau a unei părți a clădirii sau a construcției a trecut o perioadă mai scurtă de doi ani;

10a.

livrarea de clădiri, construcții sau părți ale unor clădiri sau construcții cîrora nu li se aplică scutirea menționată la punctul 10, atunci când:

a)

furnizorul nu a avut dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte în ceea ce privește livrarea

bunurilor vizate;

b)

furnizorul nu a efectuat cheltuieli pentru îmbunătățirea bunurilor livrate care s-a dea dreptul de deducere a taxei achitate în amonte sau, deși a efectuat asemenea cheltuieli, cuantumul acestora nu a depășit 30 % din valoarea inițială a bunurilor menționate;

[...]

7a. Condiția prevăzută la alineatul 1 punctul 10a litera b) nu se aplică în cazul în care clădirile, construcțiile sau părți ale clădirilor sau construcțiilor, după ce au fost îmbunătățite, au fost utilizate de persoana impozabilă în scopul efectuării unor operațiuni taxabile pentru o perioadă de cel puțin cinci ani.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

11

La 17 septembrie 2005, Poltrex sp. z o.o., cu sediul în Polonia, a cărei denumire a fost modificată ulterior în Kozuba, a decis să își măjoreze capitalul social. La aceeași dată, unul dintre asociați a inclus ca aport la societate o clădire rezidențială situată în localitatea Jabłonka (Polonia) (denumită în continuare „clădirea în cauză”), construită în cursul anului 1992.

12

În cursul anului 2006, clădirea în cauză a fost amenajată în scopul desfășurării activității economice a Kozuba, care a efectuat în acest scop investiții de aproximativ 55 % din valoarea inițială a bunului respectiv. După finalizarea lucrărilor, clădirea în cauză a fost înscrisă, la 31 iulie 2007, ca imobilizare corporală distinctă în registrul imobilizărilor, la poziția „casă-model”, în care a rămas până la data vânzării sale către un terț, la 15 ianuarie 2009.

13

Întrucât era vorba despre o clădire veche, Kozuba a apreciat că această vânzare era scutită de TVA și nu a înscris în declarația sa de TVA profitul generat de vânzarea respectivă pentru primul trimestru al anului 2009.

14

Prin decizia din 12 aprilie 2013, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directorul Autorității de Control Fiscal, Polonia), considerând neîntemeiată neincluderea de către Kozuba în declarația sa de TVA pentru primul trimestru al anului 2009 a profitului rezultat din vânzarea clădirii în cauză, a stabilit cuantumul impozitării societății Kozuba în scopuri de TVA pentru această perioadă majorându-l cu valoarea vânzării clădirii menționate.

15

La 17 mai 2013, Kozuba a introdus o contestație împotriva acestei decizii la Director.

16

Prin decizia din 30 iulie 2013, aceasta a confirmat decizia directorului Autorității de Control Fiscal. Astfel, ca și acesta din urmă, Directorul a considerat că, deși, în urma îmbunătățirilor aduse clădirii, aceasta fusese într-adevăr afectată, din punct de vedere contabil, nevoilor proprii ale

societăți începând de la 31 iulie 2007, afectarea menționată nu a generat totuși de la data respectivă operațiuni taxabile. În consecință, pe de o parte, „prima ocupare” a clădirii în cauză, după ce îi fuseseră aduse îmbunătățiri, nu trebuia stabilit la 31 iulie 2007, ci la 15 ianuarie 2009, întrucât această dată corespunde datei primei operațiuni taxabile pe care clădirea în cauză a generat-o după aceste îmbunătățiri, și anume vânzarea sa, și, pe de altă parte, Kozuba nu putea să solicite scutirea prevăzută la articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din Legea privind TVA-ul, din moment ce această vânzare fusese efectuată în cadrul primei ocupări a clădirii în cauză.

17

Kozuba a introdus o acțiune împotriva acestei decizii a Directorului la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia), care, prin hotărârea din 22 mai 2014, a anulat decizia respectivă pentru motive de procedură. Instanța menționată a confirmat însă temeinicia punctului de vedere al administrației fiscale.

18

Kozuba a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

19

În decizia sa de trimitere, aceasta precizează că transpunerea articolului 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA în dreptul polonez generează îndoieli cu privire la conformitatea cu Directiva TVA a noțiunii „prima ocupare”, definită la articolul 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul și utilizată la articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din aceeași lege.

20

În această privință, instanța menționată subliniază că este necesar să se stabilească dacă noțiunea „prima ocupare” a unei clădiri, în sensul articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie înțeleasă în sensul că prima ocupare trebuie să aibă loc în cadrul unei operațiuni taxabile.

21

Această instanță are de asemenea îndoieli cu privire la condiția prevăzută la articolul 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul potrivit căreia, în cazul îmbunătățirii unei clădiri, scutirea de TVA este posibilă numai dacă cheltuielile ocazionate de aceste lucrări de îmbunătățire sunt într-un quantum mai mic de 30 % din valoarea inițială a clădirii în discuție. Astfel, legea poloneză echivalează orice îmbunătățire a unei clădiri care generează o valoare adăugată egală sau superioară acestui prag cu o transformare în sensul articolului 12 alineatul (2) din Directiva TVA, care poate să conducă la o „nouă primă ocupare”, ceea ce ar justifica o nouă obligație la plata TVA-ului.

22

În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale (articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din [Legea privind TVA-ul]) potrivit căreia livrarea unei clădiri, a unei construcții sau a unor părți ale unei clădiri sau ale unei construcții este scutită de TVA, cu excepția situației în care:

a)

livrarea se efectuează în cadrul primei ocupări sau înaintea primei ocupări,

b)

între prima ocupare și livrarea clădirii, a construcției sau a unei părți a clădirii sau a construcției a trecut o perioadă mai scurtă de 2 ani,

în măsura în care, potrivit articolului 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul, prima ocupare înseamnă darea în folosință, în cadrul unor operațiuni taxabile, a unei clădiri, a unei construcții sau a unei părți a unei clădiri sau a unei construcții către primul dobânditor sau primul utilizator, după ce aceste clădiri, construcții sau părți ale unei clădiri sau ale unei construcții au fost:

a)

construite sau

b)

îmbunătățite, atunci când, în sensul dispozițiilor privind impozitul pe venit, cheltuielile cu îmbunătățirea au fost de minimum 30 % din valoarea inițială.”

Cu privire la întrebarea preliminară

23

Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 12 alineatele (1) și (2) și articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează scutirea de TVA a livrării de clădiri de respectarea dublei condiții ca operațiunea să nu privească o livrare efectuată în cadrul unei prime ocupări care s-a produs în cadrul unei operațiuni taxabile și ca, în cazul îmbunătățirii unei clădiri existente, cheltuielile efectuate în acest scop să fie mai mici de 30 % din valoarea inițială a acesteia.

24

Trebuie amintit de la bun început că Directiva TVA stabilește un sistem comun al TVA-ului, bazat, printre altele, pe o definiție uniformă a operațiunilor taxabile (Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 25 și jurisprudența citată).

25

Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din această directivă, este supus TVA-ului livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

26

În temeiul articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată, este considerată „persoană impozabilă” orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

27

Așa cum a arătat avocatul general la punctul 43 din concluzii, Directiva TVA ține astfel seama de caracterul profesional și obișnuit al realizării activităților economice drept criterii generale pentru a recunoaște persoanelor care realizează asemenea activități calitatea de persoane impozabile în scopuri de TVA. Aceste criterii sunt însă adaptate în ceea ce privește operațiunile imobiliare, întrucât, în conformitate cu articolul 12 alineatul (1) litera (a), Directiva TVA permite statelor membre să considere impozabile și persoanele care efectuează în mod ocazional livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări.

28

Articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA definește o „livrare de bunuri” drept transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

29

La rândul său, articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA prevede o scutire de TVA pentru livrarea unei clădiri, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta.

30

Articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată se referă la livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări. Astfel, aceste dispoziții, coroborate, operează o distincție între vechimea și noutatea unei clădiri, vânzarea unei clădiri vechi nefiind, în principiu, supusă TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 21).

31

Ratio legis a acestor dispoziții este lipsa relativă a unei valori adăugate generate de vânzarea unei clădiri vechi. Astfel, chiar dacă intră sub incidența noțiunii „activitate economică”, în sensul articolului 9 din Directiva TVA, vânzarea unei clădiri ulterioară primei sale livrări către un consumator final, care marchează sfârșitul procesului de producție, nu generează o valoare adăugată semnificativă și trebuie, prin urmare, să fie în principiu scutită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 52).

32

Articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA confirmă de asemenea că valoarea adăugată este cea care face ca operațiunea de livrare a unei clădiri să fie supusă TVA-ului, întrucât această dispoziție permite statelor membre să stabilească normele de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) al aceluiași articol, și anume cel al „primei ocupări”, în cazul transformărilor de clădiri. Astfel, Directiva TVA deschide calea pentru taxarea livrării de clădiri care au fost

obiectul unei transformări, întrucât această din urmă operațiune conferă clădirii vizate o valoare adăugată, în mod similar cu construirea inițială a acesteia.

33

În speță, clădirea în cauză a fost construită în cursul anului 1992, iar operațiunea de vânzare a acesteia din anul 2009, care face obiectul litigiului principal, putea fi, în principiu, scutită de TVA. În schimb, această clădire a făcut obiectul unei modernizări după ce a fost inclusă în patrimoniul Kozuba, creând astfel posibilitatea ca ea să fie supusă TVA-ului ca urmare a faptului că aceste lucrări de modernizare au generat o valoare adăugată.

34

Legislația în discuție în litigiul principal, și anume articolul 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul, definește „prima ocupare” drept darea în folosință, în cadrul unor operațiuni taxabile, a unei clădiri, a unei construcții sau a unei părți a unei clădiri sau a unei construcții către primul dobânditor sau primul utilizator, după ce aceste clădiri, construcții sau părți ale unei clădiri sau ale unei construcții au fost construite sau îmbunătățite, dacă cheltuielile efectuate în acest scop reprezintă minimum 30 % din valoarea inițială.

35

Astfel, pe de o parte, legiuitorul polonez a exclus de la scutirea menționată, prin asocierea noțiunii „prima ocupare” cu efectuarea unei operațiuni taxabile, ocupările care nu se află la sursa unor operațiuni taxabile sau care nu generează asemenea operațiuni, cu consecința că scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA nu se aplică unui transfer al unei clădiri existente care a făcut obiectul, precum în cauza principală, unei utilizări de către proprietarul său pentru propriile nevoi comerciale, pentru motivul că această utilizare nu poate fi calificată drept „primă ocupare” în lipsa unei astfel de operațiuni taxabile. Pe de altă parte, în măsura în care a extins criteriul „primei ocupări” la transformările de clădiri, acesta a stabilit un criteriu cantitativ potrivit căruia costurile unei asemenea transformări trebuie să se ridice la un anumit procent din valoarea inițială a clădirii vizate, și anume, în speță, la cel puțin 30 % din aceasta, pentru ca vânzarea ei să fie supusă TVA-ului.

36

În aceste împrejurări, trebuie să se examineze dacă articolul 12 alineatele (1) și (2) și articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA se opun unei astfel de reglementări naționale.

37

În ceea ce privește, în primul rând, noțiunea „prima ocupare”, este necesar să se observe că aceasta este prevăzută la articolul 12 din Directiva TVA, fără a fi însă definită la articolul respectiv.

38

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii unei dispoziții a dreptului Uniunii care nu conțin nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre trebuie în mod normal să primească o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând seama de contextul prevederii și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 octombrie 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, punctul 44 și jurisprudența citată).

39

Trebuie amintit de asemenea c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA sunt de strict? interpretare, dat fiind c? acestea din urm? constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri ?i pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil? (Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

40

Totu?i, interpretarea acestor termeni trebuie s? fie conform? cu obiectivele urm?rite de scutirile respective ?i s? respecte cerin?ele principiului neutralit??ii fiscale inerent sistemului comun al TVA?ului. A?adar, aceast? norm? de strict? interpretare nu înseamn? c? termenii utiliza?i pentru a defini scutirile prev?zute la articolul men?ionat trebuie s? fie interpreta?i într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, EU:C:2009:722, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

41

Astfel cum rezult?, în primul rând, din lucr?rile preg?titoare ale celei de A ?asea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), care r?mân relevante în scopul interpret?rii Directivei TVA, în contextul scutirilor prev?zute la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din aceasta, criteriul „primei ocup?ri” a unei cl?diri trebuie în?eles ca fiind corespunz?tor primei utiliz?ri a bunului de c?tre proprietarul sau de c?tre locatarul s?u. Se precizeaz? în lucr?rile preg?titoare respective c? acest criteriu a fost re?inut pentru a stabili momentul în care bunul încheie procesul de produc?ie ?i devine obiect de consum. Din aceast? analiz? istoric? nu rezult? îns? c? utilizarea bunului de c?tre proprietarul s?u trebuie s? aib? loc în cadrul unei opera?iuni taxabile.

42

În continuare, în ceea ce prive?te contextul în care se înscrie aceast? dispozi?ie, trebuie s? se constate c?, dup? cum precizeaz? considerentul (7) al Directivei TVA, sistemul comun al TVA?ului este necesar s? conduc?, chiar ?i în cazul în care cotele ?i scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concuren?ei, astfel încât pe teritoriul fiec?rui stat membru bunurile ?i serviciile similare s? suporte aceea?i sarcin? fiscal?, indiferent de lungimea lan?ului de produc?ie ?i de distribu?ie. În plus, reiese din considerentul (35) al acestei directive c? este necesar? elaborarea unei liste comune a scutirilor, astfel încât resursele proprii s? poat? fi colectate într-un mod uniform în toate statele membre.

43

Rezult? de aici c? principiul neutralit??ii fiscale, care reprezint? transpunerea de c?tre legiuitorul Uniunii, în materia TVA?ului, a principiului general al egalit??ii de tratament (Hot?rârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, punctul 49, ?i Hot?rârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, punctul 21), se opune ca sistemul de scutiri fiscale, astfel cum este transpus în reglement?rile na?ionale, s? fie aplicabil în mod diferit de la un stat membru la altul.

44

În sfâr?it, scutirile de TVA au scopul de a permite o colectare comparabil? a resurselor proprii ale

Uniunii în ansamblul statelor membre. În consecință, deși articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA coroborat cu articolul 12 din această directivă, la care se referă, face trimitere la condițiile de scutire stabilite de statele membre, scutirile prevăzute de această dispoziție trebuie să corespundă unor noțiuni autonome de drept al Uniunii, pentru a putea determina baza de impozitare în scopuri de TVA într-o manieră uniformă și potrivit unor norme comune (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 47 și jurisprudența citată).

45

Rezultă de aici în special că, deși articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA permite statelor membre să stabilească normele de aplicare, în cazul transformărilor de clădiri, a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) al acestui articol, în ceea ce privește în special livrarea unei clădiri efectuată înainte de prima sa ocupare, această dispoziție nu poate fi totuși interpretată în sensul că statele membre beneficiază de o marjă care să le permită să modifice însăși noțiunea „prima ocupare” în legislațiile lor naționale, în caz contrar aducându-se atingere efectului util al scutirii menționate.

46

Din analiza literală a articolului 12 și a articolului 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA, coroborată cu examinarea contextului și a obiectivelor urmărite de directiva menționată, rezultă astfel că aceasta nu conferă statelor membre posibilitatea de a condiționa sau de a restrânge scutirile prevăzute la articolele respective.

47

În consecință, statele membre nu sunt autorizate, printre altele, să condiționeze scutirea de TVA în materia livrărilor de clădiri ulterioare primei ocupări a acestora de respectarea cerinței, care nu este prevăzută de directiva TVA, ca această primă ocupare să aibă loc în cadrul unei operațiuni taxabile.

48

În ceea ce privește, în al doilea rând, posibilitatea ca statele membre să stabilească, potrivit articolului 12 alineatul (2) din Directiva TVA, normele de aplicare a criteriului „primei ocupări”, prevăzut la alineatul (1) litera (a) al aceluiași articol, în cazul transformărilor de clădiri, trebuie să se observe că impunerea unui criteriu cantitativ, potrivit căruia costurile unei astfel de transformări trebuie să fie egale cu un anumit procent din valoarea inițială a clădirii în cauză, în speță minimum 30 % din aceasta, pentru a determina supunerea ei TVA-ului, constituie o punere în aplicare a acestei posibilități.

49

În speță, din decizia de trimitere reiese că clădirea în cauză era un bun imobil care a făcut obiectul unei reamenajări al cărei cost a depășit 30 % din valoarea sa inițială.

50

Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 69 din concluzii, trebuie, în consecință, să se precizeze conținutul noțiunii „transformare”, prevăzută la articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA, din punct de vedere calitativ.

51

În această privință, este necesar să se sublinieze că Directiva TVA nu definește noțiunea „transformare”.

52

Deși un astfel de termen nu este univoc, după cum confirmă diferitele versiuni lingvistice, printre care „conversions” în limba engleză, „Umbauten” în limba germană, „transformări” în limba română și „przebudowa” în limba polonă, acesta sugerează cel puțin că clădirea în cauză trebuie să fi suferit modificări semnificative, destinate să îi modifice utilizarea sau să îi schimbe considerabil condițiile de ocupare.

53

Această interpretare a noțiunii „transformare” este confirmată de jurisprudența Curții potrivit căreia este scutit de TVA o operațiune de livrare a unui bun imobil compus dintr-un teren și o clădire veche în curs de transformare într-o clădire nouă, deoarece, la momentul acestei livrări, clădirea veche nu fusese decât obiectul unor lucrări de demolare parțială și, cel puțin în parte, era încă utilizat ca atare (Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 39).

54

Așadar, noțiunea „transformare” acoperă în special ipoteza în care s-au efectuat lucrări complete sau suficient de avansate la sfârșitul cărora clădirea în cauză va fi destinată utilizării în alte scopuri.

55

Interpretarea noțiunii „transformare” care figurează la punctul 52 din prezenta hotărâre se înscrie, pe de altă parte, în obiectivul Directivei TVA, în special cel al taxării unei operațiuni destinate creșterii valorii bunului în cauză. În ceea ce privește clădirile noi, așa cum a arătat în esență avocatul general la punctele 71 și 72 din concluzii, această valoare adăugată este rezultatul unei lucrări de construcție care determină o modificare semnificativă a realității fizice ca urmare a tranziției de la un bun imobil neconstruit, sau chiar un teren neurbanizat, la o clădire locuibilă. În cazul clădirilor vechi, valoarea adăugată menționată intervine atunci când are loc o transformare semnificativă, astfel încât vechea clădire în cauză poate fi asimilată unei clădiri noi.

56

În speță trebuie să se observe că noțiunea „transformare” prevăzută la articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA a fost transpus în dreptul polonez la articolul 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul prin recurgerea la noțiunea „îmbunătățire”.

57

Cu condiția ca acest ultim termen să fie interpretat de instanțele naționale drept sinonim cu termenul „transformare” în sensul precizat la punctul 52 din prezenta hotărâre, diferența terminologică identificată astfel nu este însă, în sine, de natură să conducă la o incompatibilitate între Legea privind TVA-ul și Directiva TVA.

58

În spe??, cheltuielile ocazionate de „îmbun?t???irea” cl?dirii în cauz? s?au ridicat la 55 % din valoarea sa ini?ial?. Chiar dac? un astfel de procent sugereaz? a priori c? modific?rile aduse cl?dirii au putut s? contribuie, prin amploarea lor, la schimbarea considerabil? a condi?iilor de ocupare, este totu?i de competen?a instan?ei na?ionale s? aprecieze, pe baza elementelor de prob? de care dispune, în ce m?sur? „îmbun?t???irea” în discu?ie în litigiul principal a condus la o modificare semnificativ? a acestei cl?diri, în sensul precizat la punctul 52 din prezenta hot?râre.

59

Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 12 alineatele (1) ?i (2) ?i articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care condi?ioneaz? scutirea de TVA a livr?rilor de cl?diri de respectarea cerin?ei ca prima ocupare a acestora s? aib? loc în cadrul unei opera?iuni taxabile. Acelea?i dispozi?ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun ca o astfel de reglementare na?ional? s? condi?ioneze o asemenea scutire de respectarea cerin?ei ca, în cazul unei „îmbun?t???iri” a unei cl?diri existente, cheltuielile efectuate s? nu fi dep???it 30 % din valoarea sa ini?ial?, cu condi?ia ca no?iunea „îmbun?t???ire” men?ionat? anterior s? fie interpretat? în acela?i mod ca no?iunea „transformare” prev?zut? la articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA, ?i anume în sensul c? cl?direa în cauz? trebuie s? fi suferit modific?ri semnificative destinate s? îi modifice utilizarea sau s? îi schimbe considerabil condi?iile de ocupare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

60

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 doua) declar?:

Articolul 12 alineatele (1) ?i (2) ?i articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care condi?ioneaz? scutirea de taxa pe valoarea ad?ugat? a livr?rilor de cl?diri de respectarea cerin?ei ca prima ocupare a acestora s? aib? loc în cadrul unei opera?iuni taxabile. Acelea?i dispozi?ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun ca o astfel de reglementare na?ional? s? condi?ioneze o asemenea scutire de respectarea cerin?ei ca, în cazul unei „îmbun?t???iri” a unei cl?diri existente, cheltuielile efectuate s? nu fi dep???it 30 % din valoarea sa ini?ial?, cu condi?ia ca no?iunea „îmbun?t???ire” men?ionat? anterior s? fie interpretat? în acela?i mod ca no?iunea „transformare” prev?zut? la articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112, ?i anume în sensul c? cl?direa în cauz? trebuie s? fi suferit modific?ri semnificative destinate s? îi modifice utilizarea sau s? îi schimbe considerabil condi?iile de ocupare.

Semn?turi

(*1) Limba de procedur?: polona.