

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

30 septembrie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 392 – Regim de impozitare a marjei – Domeniu de aplicare – Livrare de imobile și de teren constructibil achiziționate în scopul revânzării – Persoană impozabilă pentru care TVA-ul nu a fost deductibil la cumpărarea imobilelor – Revânzare supusă TVA-ului – Noțiunea de «teren constructibil»”

În cauza C-299/20,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 25 iunie 2020, primită de Curte la 6 iulie 2020, în procedura

Icade Promotion SAS, fostă Icade Promotion Logement SAS,

împotriva

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportoare), vicepreședintă a Curții, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Icade Promotion SAS, fostă Icade Promotion Logement SAS, de P. Tournès și A. Abadie, avocați;
- pentru guvernul francez, de E. de Moustier și É. Toutain, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Dintilhac și A. Armenia, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 mai 2021,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 392 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 societatea Icade Promotion SAS, fostă Icade Promotion Logement SAS, pe de o parte, și ministère de l'Action et des Comptes publics (Franța) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei administrații de a restitui taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată de această societate, aferentă unor vânzări de terenuri construibile către particulari în cursul anilor 2007 și 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„(1) 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.”

4 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 considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 12 din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și,

respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

6 Potrivit articolului 73 din aceeași directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7 Articolul 135 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construite prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[...]”

8 Articolul 137 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[...]

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(c) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construite prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[...]”

9 În titlul XIII din directiva menționată, intitulat „Derogații”, capitolul 1, intitulat „Derogații aplicate până la adoptarea regimurilor definitive”, cuprinde articolul 392, care prevede:

„În ceea ce privește livrarea de construcții și teren de construcții achiziționate în scopul revânzării de către o persoană impozabilă pentru care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare, statele membre pot prevedea că baza de impozitare este diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.”

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

10 Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare

nr. 282/2011”), prevede la articolul 13b:

„În aplicarea [D]irectivei [TVA], următoarele sunt considerate «bunuri imobile»:

[...]

(b) orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;

[...]”

11 Articolul 31a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 stabilește:

„(1) Serviciile legate de bunuri imobile, menționate la articolul 47 din Directiva [TVA], includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

(a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

(b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(2) Alineatul (1) se aplică în special pentru următoarele:

[...]

(d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

[...]”

Dreptul francez

12 Articolul 257 din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Sunt de asemenea supuse taxei pe valoarea adăugată:

[...]

6° Sub rezerva punctului 7:

a) Operațiunile care privesc imobile [...] și ale căror rezultate trebuie incluse în bazele impozitului pe venit pentru profitul industrial și comercial;

[...]

7° Operațiunile care contribuie la construcția sau la livrarea de imobile.

Aceste operațiuni sunt impozabile chiar și în cazul în care au caracter civil.

1. Sunt vizate în special:

a) Vânzările [...] de terenuri construibile [...];

Sunt vizate în special de primul paragraf terenurile pentru care, în termen de patru ani de la data actului de constatare a operațiunii, cumpărătorul [...] obține autorizația de construire sau autorizația pentru amenajări ori începe lucrările necesare pentru a construi un imobil sau un grup de imobile sau pentru a construi spații noi peste clădirile existente.

Aceste dispoziții nu sunt aplicabile terenurilor dobândite de persoane fizice în vederea construirii de imobile căroră aceste persoane le atribuie destinația de locuințe.

[...]

b) Vânzările de imobile [...]"

13 Potrivit articolului 268 din Codul fiscal general, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„În ceea ce privește operațiunile prevăzute la punctul 6 al articolului 257, baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată este diferența dintre:

a) Pe de o parte, prețul exprimat și cheltuielile care se adaugă la acesta sau valoarea de piață a bunului în cazul în care aceasta este mai mare decât prețul majorat cu cheltuielile;

b) Pe de altă parte, [...]

– [...] sumele pe care cedentul le-a plătit, indiferent cu ce titlu, pentru cumpărarea bunului;

[...]"

14 Articolul 231 alineatul 1 din anexa 2 la Codul fiscal general, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Persoanele desemnate la [punctul 6] al articolului 257 din Codul fiscal general nu pot deduce taxa aplicată prețului de achiziție sau de construire a imobilelor [...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Icade Promotion, care desfășoară o activitate de dezvoltator, a achiziționat terenuri virane de la persoane neimpozabile (particulari sau colectivități locale). Prin urmare, aceste achiziții nu au fost supuse TVA-ului.

16 Într-o primă etapă, după ce a împărțit aceste terenuri în loturi și a efectuat lucrări de instalare a rețelelor care deservește aceste loturi, precum drumurile, rețelele de apă potabilă, electricitate, gaz, canalizare sau telecomunicații, Icade Promotion a vândut loturile respective astfel deservite unor persoane fizice, drept terenuri construibile, în vederea construirii de imobile cu destinație de locuințe.

17 Ulterior, Icade Promotion a supus aceste cesiuni realizate în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2008 regimului de TVA asupra marjei în temeiul dispozițiilor prevăzute la articolul 257 punctul 6 și la articolul 268 din Codul fiscal general (denumit în continuare „regimul de impozitare a marjei”).

18 Într-o a doua etapă, Icade Promotion a solicitat administrației fiscale restituirea TVA-ului asupra marjei achitat, care se ridică la 2 826 814 euro pentru anul 2007 și la 2 369 881 de euro pentru anul 2008. Această societate susținea că operațiunile în cauză nu puteau fi supuse

TVA-ului aplicat imobilelor în temeiul articolului 257 punctul 7 din Codul general al impozitelor, în măsura în care constau în cesiunea de terenuri construibile către particulari în vederea construirii de imobile cu destinația de locuințe, și care nu intrau nici sub incidența regimului de impozitare a marjei prevăzut de dispozițiile coroborate ale articolului 257 punctul 6 și ale articolului 268 din același cod, astfel încât nu trebuia achitat niciun TVA.

19 Întrucât contestația sa a fost respinsă de administrația fiscală, Icade Promotion a introdus o acțiune împotriva acestei respingeri la tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța), care a respins această acțiune ca nefondată prin hotărârea din 27 aprilie 2012.

20 Icade Promotion a formulat apel împotriva acestei hotărâri la cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța), care a respins acest apel prin hotărârea din 18 iulie 2014, pentru motivul întemeiat pe inadmisibilitatea respectivei reclamații administrative.

21 Prin decizia din 28 decembrie 2016 în recursul introdus de Icade Promotion, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) a anulat în parte hotărârea cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) și a trimis cauza spre rejudecare acesteia din urmă, care, prin a doua hotărâre din 19 octombrie 2017, a respins pe fond apelul formulat de această societate împotriva hotărârii tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil) din 27 aprilie 2012.

22 Icade Promotion a formulat atunci recurs la instanța de trimitere.

23 Pentru a contesta supunerea vânzărilor în discuție în litigiul principal la plata TVA-ului asupra marjei, în temeiul dispozițiilor articolului 257 punctul 6 și ale articolului 268 din Codul fiscal general, Icade Promotion arată că aplicarea în cazul acestor vânzări a regimului de impozitare a marjei era, din două puncte de vedere, incompatibilă cu articolul 392 din Directiva TVA.

24 În primul rând, articolul 392 din Directiva TVA nu ar permite statelor membre să supună livrarea de terenuri construibile unui regim de impozitare a marjei decât atunci când persoana impozabilă care efectuează o asemenea livrare a suportat TVA-ul la momentul cumpărării terenurilor, fiind în același timp privat de dreptul de a aplica deducerea. În această privință, Icade Promotion se întemeiază în special pe versiunea în limba engleză a articolului 392 din Directiva TVA, care prevede în mod expres „nedeductibilitatea TVA-ului” aferent achiziției.

25 În al doilea rând, potrivit Icade Promotion, articolul 392 din Directiva TVA nu ar permite statelor membre să supună livrarea de terenuri construibile unui regim de impozitare a marjei decât atunci când persoana impozabilă care efectuează asemenea livrări se limitează să cumpere și să revândă aceste terenuri în starea în care se află. Astfel, această prevedere nu s-ar aplica operațiunilor de vânzare de terenuri construibile care, de la momentul achiziției lor, au făcut obiectul unor transformări.

26 Din decizia de trimitere reiese că, pentru a răspunde la aceste argumente, cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) ar fi statuat însă că lipsa unui „drept de deducere” la momentul achiziției menționate la articolul 392 din Directiva TVA acoperă cazurile în care achiziția nu a fost supusă TVA-ului. Pe de altă parte, potrivit acestei instanțe, menționarea în acest articol a livrării de terenuri construibile „achiziționate în scopul revânzării” nu ar avea nici ca obiect, nici ca efect excluderea achizițiilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, urmate de o revânzare ca terenuri construibile.

27 În aceste condiții, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze

Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

1) Articolul 392 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul c? rezerv? aplicarea regimului de impozitare a marjei pentru opera?iuni de livrare de imobile a c?ror achizi?ie a fost supus? [TVA?ului], f?r? ca persoana impozabil? care le revinde s? aib? dreptul s? efectueze deducerea acestei taxe? Sau acest articol permite aplicarea acestui regim unor opera?iuni de livrare de imobile a c?ror achizi?ie nu a fost supus? taxei respective, fie pentru c? achizi?ia amintit? nu intr? în domeniul de aplicare al acesteia, fie pentru c?, de?i intr? în domeniul de aplicare al acesteia, opera?iunea este scutit??

2) Articolul 392 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul c? exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unor opera?iuni de livrare de terenuri construibile în urm?toarele dou? ipoteze:

– atunci când aceste terenuri, dobândite f?r? construc?ii, au devenit terenuri construibile între momentul cump?r?rii ?i cel al revânz?rii lor de c?tre persoana impozabil?;

– atunci când aceste terenuri, între momentul cump?r?rii ?i cel al revânz?rii lor de c?tre persoana impozabil?, au f?cut obiectul unor modific?ri ale caracteristicilor lor, cum ar fi împ?r?irea în loturi sau efectuarea de lucr?ri care s? permit? s? fie deservite de diverse re?ele (drumuri, ap? potabil?, electricitate, gaze, canalizare, telecomunica?ii)?

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? limiteaz? aplicarea regimului de impozitare a marjei la opera?iuni de livrare de imobile a c?ror achizi?ionare a fost supus? TVA?ului f?r? ca persoana impozabil? care le revinde s? fi avut dreptul de a efectua deducerea acestei taxe cu ocazia respectivei achizi?ii sau în sensul c? permite aplicarea acestui regim ?i unor opera?iuni de livrare de imobile a c?ror achizi?ie nu a fost supus? taxei men?ionate, fie pentru motivul c? aceast? achizi?ie nu intr? în domeniul de aplicare al acesteia, fie pentru motivul c?, de?i intr? în domeniul s?u de aplicare, ea este scutit?.

29 Trebuie ar?tat de la început c? versiunile lingvistice ale articolului 392 din Directiva TVA prezint? diferen?e. Astfel, versiunea în limba francez? a acestei dispozi?ii face referire numai la lipsa „dreptului de deducere”, f?r? a preciza dac? aceast? lips? este cauzat? doar de faptul c? tranzac?ia ini?ial? nu era supus? TVA?ului sau de faptul c? era supus? acestei taxe, îns? f?r? a da ulterior dreptul la deducere. În schimb, versiunea în limba englez? a dispozi?iei men?ionate se refer? la „TVA?ul aferent achizi?iei”, precizând c? acesta „nu era deductibil” („the VAT on the purchase was not deductible”), l?sând s? se în?eleag? c? cesiunea unor asemenea terenuri ar trebui, în principiu, s? fie supus? TVA?ului.

30 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, în caz de divergen?? între diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii Europene, dispozi?ia în cauz? trebuie interpretat? în raport cu economia general? ?i cu finalitatea reglement?rii din care face parte [Hot?rârea din 8 octombrie 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) ?i United Biscuits Pension Investments (C?235/19, EU:C:2020:801, punctul 61, precum ?i jurispruden?a citat?).

31 Trebuie ar?tat de asemenea c? regimul de impozitare prev?zut la articolul 392 din Directiva TVA constituie o derogare de la regimul general al Directivei TVA ?i, prin urmare, trebuie interpretat în mod strict. Totu?i, nu înseamn? c? termenii utiliza?i pentru a defini acest regim

derogatoriu trebuie să fie interpretați într-un mod care să nu privească de efecte. Astfel, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele următoare de regimul menționat și să respecte cerințele neutralității fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 22 și 23, precum și jurisprudența citată).

32 În acest cadru trebuie amintit, cu privire la economia generală a Directivei TVA, că, potrivit principiului fundamental inerent sistemului TVA-ului, această taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care a grevat direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 45 și jurisprudența citată).

33 Trebuie arătat de asemenea că Directiva TVA stabilește o distincție clară între, pe de o parte, livrarea de terenuri construibile, care sunt supuse TVA-ului, și, pe de altă parte, livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, care sunt scutite de această taxă.

34 În temeiul alineatului (3) al articolului 12 din Directiva TVA, în sensul alineatului (1) litera (b) al acestui articol, „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre. În definirea terenurilor care trebuie considerate „terenuri construibile”, acestea din urmă au obligația să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din directiva respectivă, care vizează scutirea de TVA numai în privința livrărilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 30 și jurisprudența citată).

35 Astfel, trebuie să se considere că, în raport cu articolul 135 alineatul (1) litera (k) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, orice livrare de terenuri construibile realizată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare trebuie, în principiu, să fie supusă TVA-ului fie potrivit regimului de drept comun prevăzut la articolul 73 din Directiva TVA, care prevede că TVA-ul este calculat pe baza contrapartidei livrării de bunuri sau a prestației de servicii, și anume prețul de vânzare, fie, prin derogare pentru statele membre care au prevăzut această posibilitate, în conformitate cu regimul de impozitare a marjei în temeiul articolului 392 din această directivă, potrivit căruia baza de impozitare este reprezentată de diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.

36 În ceea ce privește obiectivul urmărit de Directiva TVA, trebuie amintit că aceasta are ca finalitate în special garantarea principiului neutralității fiscale care se opune, pe de o parte, ca livrările de bunuri asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia percepției TVA-ului (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 31).

37 Regimul de impozitare a marjei are drept finalitate garantarea acestui principiu în măsura în care acest regim urmărește compensarea unui TVA rezidual nedeductibil.

38 În această privință, reiese din expunerea de motive a Propunerii pentru Așeza directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 final] că o bază de impozitare redusă ar putea fi aplicată în ipoteza în care un bun, care a suportat deja TVA-ul cu titlu definitiv (de exemplu un imobil rezidențial, bun „consumat” ca urmare a primei ocupări), este ulterior reintrodus în „circuitul comercial” și este din nou supus TVA-ului. Expunerea de motive menționată prevede că, în acest caz, „[p]entru a ține seama de această nouă comercializare a imobilului care ar determina o sarcină fiscală prea mare asupra comerțului imobiliar, ar fi fost necesar să se renunțe la impozitarea potrivit principiilor generale și să se

prevad? [...] posibilitatea statelor membre de a stabili baza de evaluare [a TVA?ului] pe calea deducerii «baz? din baz?»».

39 Astfel, o impozitare a pre?ului de vânzare total la sfâr?itul primului consum final ar avea drept consecin??, în lipsa posibilit??ii de deducere, includerea în baza de impozitare nu numai a unui pre? deja grevat de TVA?ul definitiv, ci ?i a valorii acestui TVA. Aceasta ar conduce la faptul c? sarcina definitiv? a TVA?ului pentru întregul circuit economic ar depinde în special de num?rul de consumuri finale succesive ?i de pre?urile pl?tite la acel moment. În schimb, supunerea la plata TVA?ului asupra marjei permite atenuarea acestui TVA rezidual ?i restabilirea neutralit??ii fiscale.

40 Astfel, aplicarea regimului de impozitare men?ionat pentru opera?iunile realizate în urma unui prim consum final permite s? se garanteze ca sarcina care cade pe cel de al doilea consum final s? fie stabilit? în acelea?i condi?ii precum cea care cade pe primul consum. Este vorba despre un element care asigur? buna func?ionare a TVA?ului din moment ce se aplic? unor bunuri care pot face obiectul mai multor consumuri finale care întrerup lan?ul de deducere.

41 Trebuie men?ionat c? Curtea s?a pronun?at deja cu privire la un regim similar celui în discu?ie în cauza principal?, ?i anume regimul marjei de profit în domeniul bunurilor second?hand. Curtea a statuat c? impozitarea, la întregul pre?, a livr?rii unui bun second?hand de c?tre un comerciant persoan? impozabil?, în condi?iile în care pre?ul la care acesta din urm? a dobândit bunul respectiv încorporeaz? valoarea TVA?ului care a fost achitat în amonte de o persoan? care face parte din una dintre categoriile identificate la articolul 314 literele (a)-(d) din Directiva TVA ?i pe care nici aceast? persoan?, nici comerciantul persoan? impozabil? nu a fost în m?sur? s? îl deduc?, ar determina, astfel, o dubl? impozitare (Hot?rârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, punctul 48).

42 În acest context, trebuie subliniat c? nu toate achizi?iile de terenuri construibile de c?tre o persoan? impozabil? în vederea revânz?rii lor sunt supuse TVA?ului.

43 Or, interpretarea articolului 392 din Directiva TVA doar în sensul c? acesta ar rezerva aplicarea regimului de impozitare a marjei numai livr?rilor de terenuri construibile a c?ror achizi?ie a fost supus? TVA?ului, f?r? ca persoana impozabil? care le revinde s? fi avut dreptul s? deduc? aceast? tax?, ?i c? ar exclude, a?adar, aplicarea acestui regim atunci când achizi?ia respectiv? nu a fost supus? TVA?ului cu ocazia unei reintegr?ri a acestor terenuri într?un proces economic cu scopul de a face obiectul unui al doilea consum ar conduce la aplicarea unui regim diferit din punctul de vedere al TVA?ului în privin?a livr?rilor de bunuri asem?n?toare, care sunt în concuren?? unele cu altele, precum ?i în privin?a operatorilor economici care le efectueaz?.

44 În schimb, în afara ipotezei men?ionate la punctul precedent, interpretarea contextual? ?i teleologic? expus? la punctele 36-42 din prezenta hot?râre nu permite s? se justifice aplicarea dispozi?iei derogatorii prev?zute la articolul 392 din Directiva TVA unor opera?iuni de livrare de terenuri a c?ror achizi?ionare nu a fost supus? acestei taxe. Aceasta este situa?ia achizi?ion?rii unui teren constructibil atunci când vânz?torul s?u ini?ial este un particular care se limiteaz? s? gestioneze patrimoniul s?u privat, f?r? ca aceast? cesiune s? se înscrie în cadrul realiz?rii vreunei activit??i economice sau al achizi?ion?rii unui teren pe care nu s?au ridicat construc?ii, care, potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, este scutit? în întregime de TVA.

45 În acest din urm? caz, a?a cum a ar?tat domnul avocat general la punctul 77 din concluzii, în cazul revânz?rii unor astfel de terenuri, nu s?ar produce niciun risc de dubl? impunere, nici chiar în ipoteza în care acestea ar fi devenit între timp „impozabile” ca terenuri construibile. De asemenea, ca urmare a scutirii lor de TVA, terenurile pe care nu s?au ridicat construc?ii nu pot face obiectul unui/unor „consum(uri) final(e)” în sensul Directivei TVA, astfel încât nu intervine problema „reintroducerii” lor în circuitul comercial. Astfel, în aceste dou? situa?ii, nu exist? ipoteza

unui TVA „r?mas inclus” în astfel de bunuri ca urmare a unei eventuale impozit?ri anterioare.

46 Având în vedere considera?iile de mai sus, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în privin?a unor opera?iuni de livrare de terenuri construibile atât atunci când achizi?ia lor a fost supus? TVA?ului, f?r? ca persoana impozabil? care le revinde s? fi avut dreptul s? deduc? această tax?, cât ?i atunci când achizi?ia lor nu a fost supus? TVA?ului, în condi?iile în care pre?ul la care comerciantul persoan? impozabil? a achizi?ionat aceste bunuri încorporează valoarea TVA?ului care a fost achitat în amonte de vânz?torul ini?ial. Cu toate acestea, în afara ipotezei men?ionate, dispozi?ia respectiv? nu se aplic? în privin?a unor opera?iuni de livrare de terenuri construibile a c?ror achizi?ie ini?ial? nu a fost supus? TVA?ului, fie c? se afl? în afara domeniului s?u de aplicare, fie c? este scutit? de TVA.

Cu privire la a doua întrebare

47 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabilească dac? articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei opera?iunilor de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri dobândite f?r? construc?ii au devenit, între momentul achizi?ion?rii lor ?i cel al revânz?rii lor de c?tre persoana impozabil?, terenuri construibile ?i atunci când, între momentul achizi?ion?rii lor ?i cel al revânz?rii lor de c?tre persoana impozabil?, aceste terenuri au f?cut obiectul unor modific?ri ale caracteristicilor acestora, precum o separare în loturi sau realizarea de lucr?ri care permit instalarea re?elelor care deserveşc terenurile men?ionate, precum, printre altele, re?elele de gaze naturale sau de energie electric?.

48 În ceea ce prive?te, în primul rând, problema referitoare la terenurile dobândite f?r? construc?ii, trebuie s? se arate c?, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 31 din prezenta hot?râre, referitor la o derogare de la principiul general al Directivei TVA potrivit c?ruia TVA?ul trebuie, în principiu, s? fie prelevat asupra pre?ului practicat între p?r?i, articolul 392 din această directiv? trebuie interpretat în mod strict, f?r? a goli îns? de con?inut această dispozi?ie.

49 În plus, trebuie subliniat c?, potrivit articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA, „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.

50 Cu toate acestea, astfel cum reiese din jurispruden?a amintit? la punctul 34 din prezenta hot?râre, Directiva TVA limitează marja de apreciere a acestora din urmă în ceea ce prive?te domeniul de aplicare al no?iunii de „teren construibil”. În acest context, statele membre trebuie s? respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din această directiv?, care urmăreşte s? nu scutească de TVA decât livr?rile de terenuri pe care nu s?au ridicat construc?ii, care nu sunt destinate construirea unor cl?diri.

51 În plus, defini?ia no?iunii de „terenuri construibile” este de asemenea limitată de sfera de aplicare a no?iunii de „cl?dire”, definit? în sens foarte larg de legiuitorul Uniunii, la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, ca incluzând „orice structur? fixat? pe p?mânt sau în p?mânt”.

52 Din ansamblul acestor dispozi?ii reiese c?, având în vedere faptul c? no?iunea de „teren construibil” cuprinde atât terenurile neamenajate, cât ?i pe cele amenajate, criteriul determinant pentru distinc?ia dintre un teren construibil ?i un teren pe care nu s?au ridicat construc?ii este acela dac?, la momentul opera?iunii, terenul în cauz? este destinat s? construirii unor cl?diri.

53 Or, din articolul 392 din Directiva TVA reiese c? regimul derogatoriu al impozit?rii marjei se aplic? numai terenurilor construibile care, definite ca atare de statele membre drept terenuri

destinate s? suporte cl?diri, sunt achizi?ionate în vederea revânz?rii. În schimb, revânzarea terenurilor achizi?ionate pe care nu s?au ridicat construc?ii, ca urmare a faptului c? nu sunt destinate s? suporte un edificiu ?i sunt, în principiu, scutite de TVA, trebuie exclus? din domeniul de aplicare al acestui articol.

54 Mai trebuie precizat c?, pentru a garanta respectarea principiului neutralit?ii fiscale, este necesar ca toate terenurile pe care nu s?au ridicat construc?ii destinate s? suporte un edificiu ?i, prin urmare, destinate s? fie construibile s? fie acoperite de defini?ia na?ional? a no?iunii de „teren construibil” (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punctul 31).

55 În spe??, revine instan?ei de trimitere sarcina de a stabili, ?inând seama de defini?iile legislative na?ionale ?i de toate împrejur?rile în care au avut loc opera?iunile în discu?ie în litigiul principal, dac? terenurile achizi?ionate de Icade Promotion se încadreaz? în no?iunea de „teren construibil” sau dac?, dimpotriv?, este vorba despre terenuri pe care nu s?au ridicat construc?ii care, fiind scutite de TVA, nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 392 din Directiva TVA.

56 În ceea ce prive?te, în al doilea rând, problema dac? acest articol exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unei livr?ri de terenuri construibile atunci când, între momentul achizi?ion?rii acestor terenuri ?i cel al revânz?rii lor de c?tre persoana impozabil?, ele au f?cut obiectul unor modific?ri ale caracteristicilor lor, precum divizarea lor în loturi sau realizarea de lucr?ri care s? permit? deservirea lor prin diverse re?ele, trebuie s? se observe c?, desigur, este adev?rat c? Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 calific? drept „bunuri imobile” orice „cl?dire” sau orice „construc?ie fixat? pe p?mânt sau în p?mânt, deasupra sau sub nivelul m?rii, care nu poate fi u?or demontat? sau deplasat?”, precum „construirea de structuri permanente pe un teren, precum ?i lucr?rile de construc?ie ?i de demolare executate asupra unor structuri permanente precum re?elele de conducte pentru gaz, ap?, canalizare ?i altele similare”.

57 Cu toate acestea, faptul c? asemenea amenaj?ri constituie „bunuri imobile”, în sensul Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011, nu influen?eaz? calificarea unui teren astfel amenajat drept „teren construibil”. În plus, articolul 12 alineatul (3) din Directiva TVA prevede în mod clar c? chiar ?i terenurile amenajate se încadreaz? în no?iunea de „teren construibil”, în m?sura în care acestea sunt definite ca atare de statele membre. Cu alte cuvinte, amenajarea terenurilor, precum racordarea la re?elele de energie electric?, de gaze naturale, de ap? etc., nu poate avea drept consecin?? schimbarea calific?rii lor juridice în „cl?dire”, în sensul de construc?ie fixat? pe p?mânt în special prin intermediul funda?iilor.

58 Pe de alt? parte, de?i articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA define?te o cl?dire într?un mod foarte larg ca fiind „orice structur? fixat? pe p?mânt sau în p?mânt”, nu este mai pu?in adev?rat c? această dispozi?ie face trimitere la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directiv?, care se refer? la „livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri înainte a primei ocup?ri”. Astfel, nu se poate concluziona c? simple lucr?ri de racordare la re?ele pot fi incluse în no?iunea de „cl?dire”.

59 De?i rezult? în esen?? din cuprinsul punctelor 32 ?i 33 din Hot?rârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869), c? o cl?dire care a f?cut obiectul unei transform?ri sau al unor lucr?ri de modernizare trebuie s? fie supus? regimului de drept comun al TVA?ului din moment ce aceste opera?iuni au generat o valoare ad?ugat?, în mod similar cu construirea ini?ial? a acesteia, jurispruden?a men?ionat? nu poate fi totu?i aplicat? prin analogie cauzei principale. Astfel, în cauza în care s?a pronun?at această hot?râre, problema dac? lucr?rile de modernizare în discu?ie generaser? o valoare ad?ugat? era determinant? pentru supunerea sau nesupunerea la plata TVA?ului a livr?rii cl?dirii în discu?ie. În schimb, în cauza principal? este în discu?ie nu supunerea la plata TVA?ului a livr?rii terenurilor, ci aplicabilitatea

unei dispoziții derogatorii care prevede un regim de impozitare atenuat?.

60 Or, deși articolul 392 din Directiva TVA se referă la „livrarea de terenuri de construcții achiziționate în scopul revânzării”, nu se poate concluziona că acești termeni interzic ca terenurile să fie făcut obiectul unor transformări de către comerciantul persoană impozabilă, atât timp cât acestea pot fi calificate drept terenuri construibile în momentul revânzării lor. Astfel, o asemenea concluzie nu reiese nici din intențiile legiuitorului Uniunii referitoare la această dispoziție, nici din interpretarea sa contextuală.

61 Prin urmare, din moment ce un teren neamenajat este considerat teren construibil potrivit legislației naționale a statului membru în cauză, transformările aduse acestui teren, care rămâne astfel destinat ridicării de construcții, în scopul amenajării sale, nu au nicio incidență asupra calificării sale drept „teren construibil” atât timp cât aceste amenajări nu pot fi calificate drept „clădiri”.

62 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri dobândite fără construcții au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, dar nu exclude aplicarea acestui regim în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri, între momentul achizițării lor și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări de amenajare care permit instalarea rețelelor care deservește terenurile respective, precum, printre altele, rețele de gaz sau de electricitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63 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 întâi) declară:

1) **Articolul 392 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atât atunci când achiziția lor a fost supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA), fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, cât și atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, în condițiile în care prețul la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat aceste bunuri încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial. Cu toate acestea, în afara ipotezei menționate, dispoziția respectivă nu se aplică în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile a căror achiziție inițială nu a fost supusă TVA-ului, fie că se află în afara domeniului său de aplicare, fie că este scutită de TVA.**

2) **Articolul 392 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri dobândite fără construcții au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, dar nu exclude aplicarea acestui regim în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri, între momentul achizițării lor și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări de amenajare**

care permit instalarea re?elelor care deservesc terenurile respective, precum, printre altele, re?ele de gaz sau de electricitate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: franceza.