

62017CC0692

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

DOMNUL HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

prezentate la 2 mai 2019 (1)

Cauza C-692/17

Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira

[cerere de decizie preliminară formulată de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia)]

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri – Articolul 135 alineatul (1) literele (b) și (d) – Operațiuni referitoare la acordarea și negocierea de credite și la gestionarea creditelor – Operațiuni privind creanțele, exceptând recuperarea creanțelor – Cesiune cu titlu oneros, în beneficiul unui terț, a unei poziții într-o procedură de executare silită a unei creanțe recunoscute prin hotărâre judecătorească”

I. Introducere

1.

Cererea de decizie preliminară introdusă de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia) a fost formulată în cadrul unui litigiu referitor la taxa pe valoarea adăugată (TVA) datorată de o agenție imobiliară pentru cesiunea cu titlu oneros, în beneficiul unui terț, a poziției pe care această persoană impozabilă o ocupa într-o procedură pentru executarea silită a unei creanțe care a fost recunoscută printr-o hotărâre judecătorească.

2.

Întrebarea adresată de instanța de trimitere privește interpretarea articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE (2), care prevede o scutire de TVA pentru operațiunile unei persoane impozabile care constau în acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă.

3.

Pentru a da un răspuns util acestei instanțe, apreciem că în prezenta cauză Curtea va trebui să se pronunțe de asemenea cu privire la interpretarea literei (d) a aceluiași articol 135 alineatul (1), care prevede o scutire de TVA în special pentru operațiunile unei persoane impozabile privind creanțele, în afară de cazul în care este vorba despre o recuperare a creanțelor.

4.

Pentru motivele dezvoltate în prezentele concluzii, considerăm că literele (b) și (d) menționate

trebuie interpretate în sensul că scutirile care sunt prevăzute la acestea nu se aplică în împrejurări precum cele din litigiul principal.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5.

Astfel cum se precizează în considerentul (1) al Directivei 2006/112, aceasta a reformat Așasea directivă 77/388/CEE (3).

6.

În temeiul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, sunt supuse TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii, în cazul în care ambele sunt efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

7.

Articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă definește ceea ce trebuie să se înțeleagă prin „activitate economică” în sensul acesteia.

8.

Potrivit articolului 14 alineatul (1) din directiva menționată, „«livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

9.

Potrivit articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „«prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”. Articolul 25 litera (a) precizează că „[o] prestare de servicii poate consta, între altele, în [...] cesiunea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate”.

10.

În temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din această directivă, statele membre scutesc:

„(b) acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;

[...]

(d) operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor” (4).

B. Dreptul portughez

11.

Diverse dispoziții au fost introduse în Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată, denumit în continuare „Codul privind TVA-ul”) pentru a pune legislația portugheză privind TVA-ul în conformitate cu actele de drept derivat al Uniunii aplicabile

în materie (5).

12.

În temeiul articolului 9 punctul 27 literele a) și c) din acest cod, în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, sunt scutite de TVA:

„a)

acordarea și negocierea de credite, sub orice formă, inclusiv operațiunile de scont și de rescont, precum și administrarea sau gestionarea lor de către persoana care le acordă;

[...]

c)

operațiunile, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit, conturile curente, plățile, viramentele, încasările, cecurile, efectele de comerț și alte instrumente, exceptând operațiunile privind doar recuperarea creanțelor”.

III. Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

13.

Din decizia de trimitere și din dosarul național transmis Curții reiese că, în luna noiembrie 2006, Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda (denumită în continuare „PNC”) a primit, în cadrul activității sale de agenție imobiliară, un mandat exclusiv de a vinde un teren agricol. O ofertă de vânzare a fost propusă de PNC, dar a fost respinsă de proprietara terenului, care a refuzat să o remunereze pe aceasta pentru serviciul furnizat.

14.

În aceste condiții, PNC a sesizat Tribunal de Família e Menores e de Comarca de Portimão (Tribunalul pentru Familie și Minori din arondismentul Portimão, Portugalia), în vederea obligării mandantei să îi plătească o sumă de 125000 de euro, aferentă comisionului agenției imobiliare datorat, majorat cu TVA și cu dobânzi moratorii până la plata integrală. Acest tribunal a admis cererea PNC, printr-o hotărâre rămasă definitivă.

15.

Întrucât debitoarea nu a achitat suma astfel pusă în sarcina sa, PNC a introdus în fața aceluiași tribunal o acțiune în executare silită prin care solicita recuperarea creanței sale astfel cum a fost recunoscută prin hotărârea menționată, care se ridică la 170859,62 euro în total (6).

16.

În cadrul acestei proceduri de executare, un bun imobil care aparținea debitoarei a fost obiectul unui sechestrul pentru a garanta plata sumei datorate. Bunul sechestrat a fost ulterior atribuit PNC pentru suma de 606200 de euro (7), în schimbul obligăției acesteia de a plăti biroului de executare excedentul – și anume diferența dintre suma de adjudecare și valoarea creanței sale – majorat cu cheltuielile de executare. Reiese că suma aferentă acestui excedent care trebuie plătită s-ar ridica la 417937,12 euro în total.

17.

Prin acordul din 29 septembrie 2010, PNC a cedat către Starplant – Unipessoal Lda (denumit în continuare „Starplant”) toate drepturile care rezultă din poziția sa în procedura de executare silită în curs, în schimbul plății de către Starplant a unei sume de 351619,90 euro (8).

18.

În luna octombrie 2010, pe de o parte, PNC a contabilizat suma de 125000 de euro primită în schimbul serviciilor furnizate mandantei susmenționate și a achitat suma de 26250 de euro care corespunde TVA-ului datorat în această privință. Pe de altă parte, ea a contabilizat o sumă de 200369,90 euro, cu titlu de „alte profituri neprecizate”, care corespundea restului din prețul plătit de Starplant (9), sumă pentru care nu a achitat niciun TVA.

19.

La 24 iunie 2014, Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia) a emis o decizie de impunere a TVA-ului (73840,18 euro (10)) și a dobânzilor aferente acestuia (9807,59 euro), și anume o sumă totală de 83647,77 euro, după ce a apreciat că declarația de TVA depusă de PNC pentru perioada vizată nu contabilizase în mod corect cesiunea poziției procedurale realizate pentru 351619,90 euro. În această privință, ea a considerat că era vorba despre o operațiune distinctă de cea referitoare la comisionul agenției imobiliare și supusă de asemenea TVA-ului, deoarece constituia o cesiune a unui drept cu titlu oneros, de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, care se încadra în noțiunea de prestare de servicii și nu intra sub incidența niciunei scutiri prevăzute de Codul privind TVA-ul.

20.

Prin hotărârea din 30 iunie 2015, Tribunalul Administrativo e Fiscal de Loulé (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Loulé, Portugalia) a admis acțiunea PNC prin care se solicita anularea deciziei de impunere a TVA-ului susmenționată (11).

21.

În hotărârea din 4 februarie 2016, Tribunal Central Administrativo Sul (Tribunalul Central Administrativ Sud, Portugalia), sesizat de Fazenda Pública (Trezoreria Publică, Portugalia), a infirmat hotărârea pronunțată în primă instanță, pentru motivele că cesiunea de creanțe în cauză intra în activitatea economică a PNC, trebuia să fie considerată drept o prestare de servicii taxabilă și nu beneficia de nicio scutire prevăzută la articolul 9 din Codul privind TVA-ul. În special, acesta a apreciat că operațiunea în cauză nu intra sub incidența scutirii prevăzute la punctul 27 litera a) al acestui articol 9 pentru operațiunile bancare și financiare de acordare și de negociere de credite.

22.

PNC a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă), susținând în principal că scutirea prevăzută la articolul 9 punctul 27 litera a) din Codul privind TVA-ul era aplicabilă operațiunilor de cesiune de creanțe chiar și în cazul în care sunt realizate de alte entități decât instituțiile financiare. În această privință, ea s-a întemeiat pe jurisprudența Curții referitoare la dispoziția dreptului Uniunii astfel transpusă în dreptul portughez, și anume articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 1 din A șasea directivă, devenit articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 (12).

23.

În acest context, prin decizia din 8 noiembrie 2017, primită de Curte la 11 decembrie 2017, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În scopul aplicării scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, noțiunile «acordarea», «negocierea» sau «gestionarea» creditelor includ cesiunea cu titlu oneros în favoarea unui terț a poziției procedurale pe care o deține o persoană impozabilă în scopuri de TVA în cadrul unei acțiuni în executare pentru recuperarea unei creanțe recunoscute în temeiul unei hotărâri judecătorești și rezultate din nerespectarea unui contract de intermediere imobiliară, împreună cu TVA-ul la cota în vigoare la data efectuării plății și cu dobânzile moratorii scadente și care urmează să ajungă la scadență până la data efectuării plății integrale?”

24.

Au depus observații scrise PNC, guvernul portughez și Comisia Europeană. În răspuns din 7 februarie 2019, toate acestea au prezentat observații orale.

IV. Analiză

25.

Întrând seama de abordarea uzuală în materie de TVA și având în vedere elementele depuse în instanță în ceea ce privește specificitatea operațiunii de cesiune care face obiectul litigiului principal, apreciem că este indispensabil să prezentăm în prealabil considerații referitoare la calificarea acestei operațiuni pentru a ne asigura de supunerea sa TVA-ului (secțiunea A), înainte de a răspunde la problema dacă aceasta poate, dacă este cazul, să intre sub incidența scutirilor prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112 (secțiunea B).

A. Cu privire la supunerea TVA-ului a unei operațiuni precum cea în discuție în litigiul principal

26.

Chiar dacă instanța de trimitere pare să plece de la postulatul că operațiunea în discuție în litigiul principal este supusă TVA-ului, dezbaterile care au avut loc în fața Curții indică faptul că este posibil să se ridice această problemă nu numai din perspectiva naturii particulare a unei astfel de operațiuni (subsecțiunea 1), ci și din perspectiva activității economice a persoanei impozabile în cauză (subsecțiunea 2), amintindu-se de la bun început că revine Curții sarcina de a se pronunța cu privire la interpretarea dispozițiilor relevante ale dreptului Uniunii, furnizând instanței de trimitere toate elementele necesare pentru soluționarea litigiului principal, și că este de competență exclusivă a instanțelor naționale să efectueze aprecierile de ordin factual (13).

1. Cu privire la natura operațiunii în cauză

27.

Pentru a se opune impozitării operațiunii în discuție în litigiul principal, PNC arată că este vorba despre o cesiune de creanță care nu ar intra în domeniul de aplicare al Directivei 2006/112, astfel cum este definit în special la literele (a) și (c) ale articolului 2 alineatul (1) din aceasta, litere care vizează livrarea de bunuri și prestarea de servicii, în sensul articolului 14 alineatul (1) și, respectiv, al articolului 24 alineatul (1) din această directivă.

28.

În schimb, guvernul portughez susține că această operațiune este supusă TVA-ului, amintind că administrația fiscală portugheză a apreciat că ea constituia un serviciu unic prestat (14) și arătând că, în caz contrar, ar trebui calificat drept livrare a unui bun corporal. Înedin??, Comisia a pledat în favoarea existenței a două prestări de servicii taxabile, prima privind cesiunea creanței deținute de PNC, iar a doua privind cesiunea poziției procedurale a acestei societăți (15).

29.

În ceea ce ne privește, înclinăm să apreciem că operațiunea în litigiu are un caracter complex, dar unitar și că ea constituie o livrare a unui bun imobil, astfel încât intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, fără a aduce atingere aplicării eventuale a normelor de scutire privind un asemenea bun (16), pentru următoarele motive.

30.

În primul rând, remarcăm că PNC se prevalează în special de Hotărârea GFKL Financial Services (17), pentru a susține că cesiunile de creanțe care implică un transfer definitiv al tuturor drepturilor care rezultă din creanța în cauză, astfel cum ar fi cazul în litigiul principal, nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. În această hotărâre, Curtea a interpretat articolul 2 punctul 1 din Aseea directivă, care corespunde articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, în sensul că „un operator care cumpără, pe propriul risc, creanțe incerte la un preț inferior valorii nominale a acestora nu efectuează o prestare de servicii cu titlu oneros [...] atunci când diferența dintre valoarea nominală a creanțelor menționate și prețul de cumpărare al acestora reflectă valoarea economică efectivă a creanțelor respective la momentul cesiunii lor”.

31.

În această privință, este suficient să se constate, astfel cum o face guvernul portughez, că împrejurările din prezenta cauză sunt foarte diferite de cele care au condus la pronunțarea hotărârii menționate. Astfel, pe de o parte, în speță nu este vorba despre achiziționarea unei creanțe de către persoana impozabilă în cauză, și anume PNC, ci, dimpotrivă, despre o cesiune de drepturi de o altă natură realizată de această persoană impozabilă (18). Pe de altă parte, nu se poate considera că este vorba despre o creanță incertă și că operațiunea a fost efectuată pe riscul cumpărătorului, și anume Starplant, întrucât la momentul cesiunii creanța PNC fusese deja recunoscută printr-o hotărâre judecătorească, atât ca principiu, cât și ca sumă, iar riscul de neîndeplinire a obligației de către debitoare fusese exclus datorită procedurii de executare silită care aproape se încheiase (19). În sfârșit, considerăm că, în speță, prețul de cumpărare nu este mai mic, ci mult mai mare decât valoarea nominală a creanței și a achiziției în executare care era asociat acesteia, chiar dacă modul de redactare a deciziei de trimitere dă naștere unei îndoieli în această privință (20).

32.

În al doilea rând, amintim că, în conformitate cu jurisprudența Curții, aplicarea sistemului comun al TVA-ului nu depinde de voința exprimată de părțile la operațiunea în litigiu, în special de denumirea pe care au ales-o, ci de criterii obiective proprii dreptului Uniunii, care sunt legate, mai precis, de luarea în considerare a realității economice și comerciale, care este apreciată prin prisma tuturor circumstanțelor pertinente (21).

33.

În speșă, faptul că acordul încheiat între PNC și Starplant a fost denumit de acestea „cessão de crédito”, expresie care poate fi tradusă prin „cesiune de credit” sau „cesiune de creanță” (22), nu poate fi un factor determinant. Dimpotrivă, circumstanțele în care este realizată operațiunea în litigiu și realitatea economică pe care o reflectă aceasta ne determină să considerăm că obiectul esențial al acestei operațiuni este constituit din transferul de drepturi și de obligații referitoare la bunul imobil care a fost atribuit cedentului, și anume PNC, ca plată a creanței sale deja recunoscute printr-o hotărâre judecătorească rămasă definitivă.

34.

Astfel, pe de o parte, după cum indică modul de redactare a întrebării preliminare, operațiunea în litigiu se referă la cesiunea unei poziții procedurale, iar nu a unei creanțe. În această privință, arțăm că datoria a fost soldată în practică din momentul atribuirii în favoarea PNC a imobilului care aparținea debitoarei sale și că cesiunea este ulterioară acestei atribuirii, chiar dacă hotărârea care a dispus-o nu a dobândit forță de lucru judecat decât în ziua următoare semnării acordului. Această analiză este susținută de valoarea ridicată a prețului pe care Starplant a acceptat să îl plătească pentru a obține drepturile legate de această poziție procedurală (351619,90 euro) (23), în schimbul, în plus, se pare, al obligației de a rambursa excedentul pe care PNC trebuia să îl restituie biroului de executare (417937,12 euro) (24), și anume o sarcină de 769000 de euro în total, dacă nu greșim (25). Pe de altă parte, remarcăm că PNC s-a achitat în mod voluntar de TVA-ul aferent creanței sale astfel cum a fost majorată, care a fost recunoscută în justiție, și că litigiul principal nu privește acest aspect (26).

35.

Pe de altă parte, asemenea guvernului portughez, considerăm că, în urma adjudecării judiciare de care a beneficiat PNC, aceasta din urmă a cedat Starplant, în schimbul unei remunerații, poziția sa procedurală incluzând toate efectele, atât active, cât și pasive legate de aceasta, astfel încât a transmis un ansamblu de drepturi și de obligații interconectate, într-un mod unitar și global. Astfel cum a amintit în mod repetat Curtea, operațiunea care este constituită dintr-o singură entitate pe plan economic, având în vedere elementele sale caracteristice astfel cum se reflectă în obiectivul său și în interesul destinatarilor săi, nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA (27). Prin urmare, nu împărtășim opinia Comisiei potrivit căreia operațiunea în litigiu ar trebui să fie scindată în două elemente distincte, amintind că, pentru motivele susmenționate, apreciem că această operațiune nu privește o cesiune de creanță.

36.

În sfârșit, considerăm că, printre diversele elemente pe care le cuprinde operațiunea în litigiu, elementul esențial care, în opinia noastră, a determinat Starplant să accepte termenii acordului încheiat cu PNC și în special prețul plătit constă în faptul că aceasta din urmă i-a cedat dreptul de a dispune de un bun corporal, și anume imobilul care i-a fost atribuit, ca și cum ar fi proprietara acestuia, ceea ce corespunde exact definiției unei livrări de bunuri care figurează la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (28). De altfel, apreciem că este incontestabil faptul că, astfel cum se arată în întrebarea preliminară, cesiunea poziției procedurale a PNC a fost efectuată cu titlu oneros, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, întrucât prețul primit de PNC este contravaloarea efectivă a drepturilor asupra imobilului transferate către Starplant (29).

37.

Cu titlu subsidiar, observăm că, chiar dacă nu ar fi reîntors calificarea de livrare de bunuri, nu ar fi mai puțin adevărat că operațiunea în discuție în litigiul principal trebuie, prin natura sa, să fie potențial supus TVA-ului. Astfel, ea ar trebui, dacă este cazul, să se încadreze în noțiunea de prestare de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care include orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri. Mai precis, astfel cum au evocat guvernul portughez și Comisia, operațiunea în litigiu ar putea constitui o prestare de servicii care constă în cesiunea de bunuri necorporale, în sensul articolului 25 din directiva menționată. În plus, este de asemenea incontestabil faptul că cesiunea în discuție a fost efectuată cu titlu oneros, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă, întrucât a intervenit în schimbul unei remunerații (30).

38.

În consecință, apreciem că, exceptând o eroare săvârșită în analiza faptelor astfel considerată drept premisă – ceea ce va fi de competența instanțelor naționale să aprecieze –, o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal ar trebui să fie calificată drept livrare a unui bun efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, și, în orice caz, să fie considerată ca fiind potențial supus TVA-ului în temeiul articolului 2 menționat.

2. Cu privire la activitatea economică a persoanei impozabile în cauză

39.

PNC pretinde în plus, în esență, că, într-un context precum cel din litigiul principal, nu se poate considera că cedentul a acționat în cadrul „activității [sale] economice” în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112. Ea arată că propria sa intervenție în operațiunea de cesiune în discuție nu a fost decât punctuală, cunoscându-se faptul că ea nu desfășoară în mod obișnuit o activitate referitoare la operațiuni de credit, ci o activitate de prestare de servicii de agenție imobiliară. Atât guvernul portughez, cât și Comisia resping această argumentație. Achiesăm la această ultimă opinie.

40.

În această privință, apreciem că, independent de calificarea care va fi reîntors pentru operațiunea în litigiu, PNC avea calitatea de „persoană impozabilă” în scopuri de TVA care acționează „ca atare”, astfel cum impune Directiva 2006/112 (31), din moment ce partea interesată a efectuat această operațiune în cadrul activității sale taxabile (32).

41.

Astfel, după cum a arătat Comisia în răspuns, reiese din jurisprudența Curții că o persoană impozabilă deja în scopuri de TVA pentru activitățile sale obișnuite trebuie considerată persoană impozabilă pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca aceasta din urmă să constituie o activitate în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 (33). Prin urmare, în opinia noastră, este irelevant faptul că PNC nu a efectuat operațiunea în litigiu decât în mod excepțional, în măsura în care aceasta este strâns legată de activitatea economică pe care această persoană impozabilă o desfășoară cu titlu principal.

42.

Or, asemenea guvernului portughez și Comisiei, considerăm că cesiunea în discuție în litigiul principal se înscrie efectiv în prelungirea directă a activității PNC care constă în furnizarea serviciilor de agenție imobiliară, dat fiind că această cesiune are ca obiect o substituție de poziție într-o procedură care vizează recuperarea unei creanțe care s-a născut dintr-un contract încheiat în cadrul activității sale economice taxabile (34). Prin urmare, operațiunea în cauză intră, în opinia noastră, în domeniul de aplicare al TVA-ului (35).

43.

În lumina acestor elemente de interpretare a normelor relevante din dreptul Uniunii și sub rezerva verificării elementelor concrete din litigiul principal, care este de competența instanței de trimitere, va reveni acesteia sarcina de a califica operațiunea în cauză pentru a confirma supunerea sa potențială TVA-ului, înainte de a determina regimul de scutire eventual aplicabil acestei operațiuni.

44.

Înănd seama de calificarea cea mai adecvată, în opinia noastră, pe care instanța de trimitere o poate adopta pentru operațiunea în cauză, și anume cea de livrare a unui bun imobil, apreciem că este puțin probabil ca scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112 să aibă vocația de a se aplica în speță. Cu toate acestea, în scopul unei analize exhaustive, vom prezenta observații în această privință, pentru a da un răspuns la întrebarea adresată și pentru a acoperi ipoteza în care calificarea propusă ar fi înălțurată în beneficiul unei calificări drept prestare de servicii, care este, în opinia noastră, premisa pe care instanța de trimitere a reținut-o pentru a formula întrebarea sa preliminară.

B. Cu privire la scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112

45.

Înainte de a proceda la interpretarea atât a literei (b), cât și a literei (d) ale articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (subsecțiunea 3 și, respectiv, subsecțiunea 4), vom arăta mai întâi motivele pentru care apreciem că este necesară examinarea acestor două dispoziții (subsecțiunea 1) și ulterior vom aminti principalele orientări deja furnizate de jurisprudența Curții în această privință (subsecțiunea 2).

1. Cu privire la extinderea necesară a conținutului răspunsului viitor al Curții

46.

Se poate constata că, pe plan formal, întrebarea adresată de instanța de trimitere privește numai scutirea de TVA prevăzută la litera (b) a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care prevede o scutire de TVA pentru operațiunile de „acordare”, de „negociere” sau de „gestionare” a „creditelor”. Din decizia de trimitere reiese că formularea acestei întrebări este pură reflectare a temeiului juridic invocat de PNC în recursul formulat (36). Cu toate acestea, astfel de împrejurări nu se opun ca alte dispoziții din directiva menționată să fie interpretate în prezenta cauză.

47.

Astfel, în conformitate cu o jurisprudență constantă, pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere, Curtea poate fi obligată să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care această instanță nu a făcut trimitere în enunțul întrebării sale. În această privință, revine Curții sarcina de

a extrage din ansamblul datelor furnizate de instanțele naționale, mai ales din motivarea deciziei de trimitere, elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului (37).

48.

În speță, având în vedere originea litigiului principal, care este legat de o acțiune prin care se urmărește executarea silită a unei creanțe, suntem de părere, asemenea Comisiei (38), că Curtea nu trebuie să efectueze numai interpretarea literei (b) a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care este menționată în întrebarea preliminară, ci și a literei (d) a aceluiași alineat (1), amintind că această din urmă literă prevede o scutire de TVA pentru operațiunile referitoare la „creanțe”.

49.

În acest sens Comisia arată, în mod întemeiat, în opinia noastră, că punctul de vedere al instanței de trimitere potrivit căruia litera (b) a acestui articol 135 alineatul (1) ar fi dispoziția potențial aplicabilă în speță se poate explica prin modul de redactare a versiunii în limba portugheză a alineatului (1) menționat (39). Astfel, în timp ce majoritatea celorlalte versiuni lingvistice disting clar „creditele”, menționate la litera (b) a acestui alineat, de „creanțe”, menționate la litera (d) a acestuia, versiunea în limba portugheză utilizează cuvântul „créditos” atât la litera (b), cât și la litera (d) respective, ceea ce poate să fi creat o anumită confuzie cu privire la temeiul juridic care poate fi pertinent în ceea ce privește litigiul principal (40).

50.

Prin urmare, chiar dacă instanța de trimitere a limitat întrebarea sa preliminară la interpretarea literei (b) a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este relevantă, în opinia noastră, și interpretarea literei (d) a acestui alineat (1), pentru a determina dacă o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal poate intra sub incidența uneia dintre aceste două dispoziții, prin prisma orientărilor furnizate de jurisprudența Curții existente în această privință.

51.

Remarcăm că, în ipoteza în care operațiunea în cauză ar fi calificată drept livrare a unui bun imobil, astfel cum propunem, s-ar putea pune problema dacă literele (j) și (k) ale articolului 135 alineatul (1) menționat, care se referă la livrarea unei „clădiri [...] și a terenului pe care se află clădirea” și, respectiv a unor „terenuri pe care nu s-au ridicat construcții” (41), au vocația de a se aplica în speță, astfel încât această operațiune să fie scutită de TVA, cum se întâmplă în general în materie (42). PNC a menționat de altfel aceste dispoziții atât în recursul formulat în fața instanței de trimitere, cât și în observațiile prezentate în fața Curții. Cu toate acestea, având în vedere esența întrebării adresate de instanța de trimitere și indicațiile limitate care figurează în decizia sa cu privire la tipul de imobil vizat de cesiunea în litigiu, nu ne vom pronunța cu privire la interpretarea acestor litere (j) și (k) (43).

2. Cu privire la acquisul jurisprudențial privind interpretarea articolului 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112

52.

Reiese din jurisprudența Curții în materie că, în momentul interpretării acestor dispoziții, trebuie să fie luate în considerare o serie de norme comune literelor (b) și (d) ale articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (44).

53.

În primul rând, este cert că toate scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din această directivă constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea regimului TVA-ului de la un stat membru la altul și care trebuie să fie interpretate în mod uniform, în lumina contextului general și a obiectivelor sistemului comun al TVA-ului (45). Rezultă că o operațiune poate face obiectul scutirilor menționate independent de calificarea pe care o are această operațiune în raport cu dreptul unui stat membru și oricare ar fi modul în care părțile au denumit această operațiune.

54.

În al doilea rând, Curtea a amintit în mod repetat că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul menționat 135 alineatul (1) sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Cu toate acestea, interpretarea nu poate fi atât de restrictivă încât să lipsească de efectul lor util factorii de scutire respectivi (46).

55.

În al treilea rând, în ceea ce privește mai precis operațiunile scutite în temeiul literelor (b)-(g) ale articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, Curtea a statuat că acestea nu sunt definite în funcție de prestatorul sau de destinatarul serviciului, ci în funcție de natura prestațiilor de servicii furnizate. Cu alte cuvinte, scutirea nu este supusă cerinței ca operațiunea în cauză să fie efectuată de un anumit tip de întreprindere sau de persoană juridică, ci cerinței ca această operațiune să constituie, prin însăși natura sa, o operațiune financiară (47). În această privință, Curtea a evidențiat că finalitatea scutirii operațiunilor prevăzute la literele (b)-(g) menționate era, printre altele, remedierea dificultăților legate de stabilirea bazei de impozitare și a cuantumului TVA-ului deductibil (48).

56.

După această amintire a principalelor reguli de interpretare care sunt relevante, în opinia noastră, în prezenta cauză, trebuie în acest moment să le punem în aplicare pentru a determina dacă operațiunea de cesiune în discuție în litigiul principal poate intra sub incidența dispozițiilor fie ale literei (b), fie ale literei (d) a articolului 135 alineatul (1) menționat.

3. Cu privire la aplicarea eventuală a articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112

57.

Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită Curții în esență să se pronunțe cu privire la aspectul dacă o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal se încadrează în noțiunile „acordare”, „negociere” sau „gestionare” a „creditelor” în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

58.

De la bun început, precizăm că, având în vedere jurisprudența citată anterior, potrivit căreia noțiunile astfel menționate și scutirile care rezultă din acestea trebuie să facă obiectul unei concepții autonome (49), argumentele PNC întemeiate pe conținutul dreptului civil portughez și pe alegerea părților de a califica operațiunea în litigiu drept „cessão de crédito” (50) sunt, în opinia noastră, lipsite de relevanță.

59.

Pe de altă parte, subliniem că instanța de trimitere remarcă ea însăși că din jurisprudența Curții (51) rezultă în mod clar că scutirea de TVA prevăzută la acest articol 135 alineatul (1) litera (b) se aplică „oricare ar fi natura prestatorului sau a destinatarului, deoarece scutirea [menționată] este definită în funcție de natura operațiunilor în cauză, iar nu în funcție de natura persoanelor care intervin în acestea” (52). Ea deduce din aceasta, în mod întemeiat, că scutirea în cauză se poate aplica operațiunilor prevăzute de această dispoziție chiar și în cazul în care acestea din urmă sunt efectuate de alte entități decât instituțiile financiare (53).

60.

În schimb, această instanță exprimă îndoieli în ceea ce privește aplicabilitatea în speță a literei (b) menționate, având în vedere natura operațiunii în litigiu. Ea arată că este vorba despre o „cesiune cu titlu oneros a unei poziții procedurale într-o acțiune prin care se urmărește recuperarea unei creanțe recunoscute printr-o hotărâre judecătorească” (54). Or, potrivit acesteia, Curtea nu s-a pronunțat până în prezent decât cu privire la situații legate de „acordarea de credite/finanțări/împrumuturi în sensul tradițional (și anume asociate unor dobânzi, unui împrumut sau unei finanțări)”.

61.

Astfel, deși Curtea nu a apreciat niciodată o situație precum cea din litigiul principal, ea s-a pronunțat, în schimb, de mai multe ori cu privire la aplicarea articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 unor operațiuni de „acordare” de „credit” în sensul clasic al acestui termen, și anume constând în punerea la dispoziție a unei sume de bani sub formă de împrumut, rambursabilă la o dată determinată și eventual însoțită de dobânzi (55). În plus, Curtea a inclus deja în această noțiune o configurație mai atipică, admitând că plata amânată a prețului de achiziție a unui bun consimțită de către un furnizor, în schimbul plății unor dobânzi, poate fi considerată o acordare de credit, cu condiția ca plata dobânzilor să nu constituie un element al contraprestației obținute pentru livrarea de bunuri sau pentru prestările de servicii, ci remunerația acestui credit (56). În speță, asemenea guvernului portughez și Comisiei, apreciem că cesiunea realizată de persoana impozabilă în cauză, și anume PNC, nu are ca obiect, în mod evident, nici acordarea unui credit în sensul tradițional al termenului, nici o astfel de plată amânată a achiziției unui bun.

62.

În ceea ce privește noțiunea de „negociere” de credite în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, Curtea a hotărât că ea vizează activitatea unui intermediar care, în schimbul unei remunerații, furnizează un serviciu de intermediere, care constă în a face ceea ce este necesar pentru ca două părți să încheie un contract având ca obiect un produs financiar, fără ca acest negociator să fie el însuși parte la contract sau să aibă un interes propriu cu privire la conținutul acestuia (57). Împotră opinia guvernului portughez potrivit căreia operațiunea în discuție în litigiul principal, care privește o cesiune realizată în mod direct de persoana impozabilă în cauză în beneficiul cocontractantului său, nu corespunde în niciun fel acestei noțiuni.

63.

În sfârșit, în ceea ce privește noțiunea de „gestionare” a creditelor în sensul literei (b) menționate, arătăm că aceasta din urmă precizează în mod expres că, pentru a fi scutită, o astfel de activitate trebuie să fi fost exercitată de persoana care a acordat creditele. Guvernul portughez susține, în mod întemeiat, în opinia noastră, că această noțiune pare să facă trimitere la o activitate care cuprinde executarea unor sarcini precum analiza, supravegherea sau rentabilizarea creditelor deținute de clientul acestei persoane impozabile (58), ceea ce nu este deloc cazul activităților vizate în speță.

64.

Prin urmare, suntem de părere că o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal nu constituie în mod clar una dintre operațiunile financiare referitoare la „credite” care beneficiază de o scutire de TVA și care sunt prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

4. Cu privire la aplicarea eventuală a articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112

65.

Având în vedere obiectul litigiului principal, trebuie analizat dacă operațiunea aflată la originea acestuia se poate încadra în cazurile de scutiri de TVA prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, în măsura în care ar constitui o operațiune privind „creanțe”, în sensul acestei dispoziții, fără să corespundă însă unei „recuperări de creanțe”, care este exclusă în mod expres din scutirea în temeiul respectivei litere (d) în fine.

66.

În această privință, remarcăm că, urmând regulile de interpretare susmenționate (59), Curtea a statuat în mod repetat că, pentru a determina dacă o operațiune poate fi scutită de TVA în temeiul literei (d) a acestui articol 135 alineatul (1), trebuie să se țină seama de circumstanțele speciale în care a intervenit operațiunea, iar nu de persoanele în cauză, precum și să se verifice dacă aceasta îndeplinește funcțiile specifice și esențiale ale unuia dintre serviciile financiare care sunt prevăzute la această literă (d) (60). În schimb, Curtea nu a dat, după cunoștințele noastre, o definiție precisă noțiunii de „creanțe” în sensul acestei dispoziții.

67.

Subliniem că, deși textul care a transpus litera (d) a alineatului (1) menționat în dreptul portughez nu utilizează un termen exact echivalent cu cuvântul „creanțe” (61) care este utilizat după cuvântul „viramente” în această dispoziție a dreptului Uniunii, acest lucru nu împiedică în sine aplicarea acestei litere (d) într-un context precum cel din litigiul principal, din moment ce noțiunile care figurează la aceasta sunt concepute în mod autonom (62) și există o obligație de a

interpreta textul național respectiv în conformitate cu dreptul Uniunii (63).

68.

Cu toate acestea, chiar în ipoteza în care, contrar propunerii noastre, operațiunea în discuție în litigiul principal ar fi calificată, din perspectiva supunerii sale TVA-ului, drept prestare de servicii care privește cesiunea unui drept necorporal, aceasta din urmă nu ar avea ca obiect un drept de creanță (64), ci drepturi asupra unui bun imobil (65). Cu alte cuvinte, nu se poate considera, în opinia noastră, că operațiunea în cauză îndeplinește funcțiile specifice și esențiale ale unui serviciu financiar de natura unor „operațiuni [...] privind [...] creanțe” în sensul literei (d) menționate.

69.

Cu titlu suplimentar, în ceea ce privește excepția legată de „recuperarea creanțelor” prevăzută la litera (d) în fine a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, reiese din jurisprudența Curții că, întrucât are caracterul de excepție de la o normă care derogă de la aplicarea generală a TVA-ului, acestei noțiuni trebuie să i se recunoască un domeniu de aplicare extensiv. Astfel, în cazul în care persoana impozabilă furnizează în schimbul unei remunerații un serviciu având ca obiect obținerea plății unor creanțe datorate clientului său, descărcându-l pe acesta de demersurile și de riscurile aferente neplății de către debitor, această persoană impozabilă nu poate beneficia de scutirea prevăzută la dispoziția menționată (66).

70.

În speță, presupunând chiar că tranzacția în litigiu poate fi calificată drept prestare de servicii, în orice caz, cesiunea efectuată de persoana impozabilă în cauză, și anume PNC, nu poate în niciun fel să fie analizată ca un serviciu remunerat prin care se urmărește recuperarea unei creanțe datorate cocontractantului său, Starplant (67), astfel încât această cesiune să intre sub incidența excepției prevăzute în partea finală a literei (d) menționate.

71.

În consecință, suntem de părere că literele (b) și (d) ale articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că niciuna dintre acestea nu se aplică unei operațiuni precum cea în discuție în litigiul principal.

V. Concluzie

72.

Având în vedere considerațiile care preced, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia) după cum urmează:

„Articolul 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la literele (b) și (d) menționate, pentru operațiunile privind acordarea și negocierea de credite sau gestionarea acestora și, respectiv, pentru operațiunile privind creanțele, nu se aplică unei operațiuni precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în cedarea de către persoana impozabilă unui terț, în schimbul unei plăți efectuate de acesta din urmă, a poziției sale într-o procedură de executare silită prin care se urmărește obținerea recuperării unei creanțe care a fost recunoscută printr-o hotărâre judecătorească și a cărei plată a fost garantată printr-un drept asupra unui bun imobil sechestrat

care i? a fost atribuit.”

(1) Limba original?: franceza.

(2) Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

(3) A ?asea directiv? 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?ugată: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

(4) Amintim c? articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g) men?ionat preia, în termeni în esen?? identici, scutirile care erau prev?zute anterior la articolul 13 sec?iunea B litera (d) punctele 1-6 din A ?asea directiv? (a se vedea de asemenea Hot?rârea din 25 iulie 2018, DPAS, C?5/17, EU:C:2018:592, punctul 4).

(5) În leg?tur? cu aceste dispozi?ii de transpunere, a se vedea în special Hot?rârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia (C?524/10, EU:C:2012:129, punctul 14).

(6) Crean?? calculat? dup? cum urmeaz?: 125000 de euro (comisionul agen?iei) + 26250 de euro (TVA pentru acest comision) + 19609,62 euro (dobânzi moratorii).

(7) Având în vedere dosarul na?ional, se pare c? aceast? sum? era echivalent? cu 70 % din pre?ul de vânzare al imobilului în discu?ie, astfel cum a fost stabilit de executorul judec?toresc pe baza unei evalu?ri imobiliare realizate în acest scop de o entitate independent?.

(8) Potrivit acestui acord, înregistrat de grefa tribunalului sesizat cu ac?iunea în vederea execut?rii silite, PNC s?a angajat s? fac? totul ?i/sau s? semneze individual sau împreun? cu Starplant pentru ca substituirea procedural? s? intervin? imediat.

(9) Rest calculat dup? cum urmeaz?: 351619,90 euro (pre? pl?tit de Starplant) ? 125000 de euro (comisionul agen?iei) ? 26250 de euro (TVA pentru acest comision).

(10) TVA calculat dup? cum urmeaz?: 351619,90 euro (pre? pl?tit de Starplant) x 21 %.

(11) Subliniem c? litigiul principal prive?te numai impozitarea cesiunii realizate la 29 septembrie 2010, iar nu impozitarea comisionului perceput de PNC pentru serviciul de agent imobiliar pe care l?a furnizat clienței sale.

(12) PNC se refer? la Hot?rârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), la Hot?rârea din 27 octombrie 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855), precum ?i la Hot?rârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369).

(13) În conformitate cu o jurispruden?? constant?, în cadrul unei trimeri preliminare, Curtea are posibilitatea de a furniza instan?elor na?ionale toate indica?iile pe care le apreciaz? necesare pentru solu?ionarea litigiului principal, dar aceste instan?e sunt singurele abilitate s? verifice în cauza aflat? pe rolul lor îndeplinirea condi?iilor de fapt care determin? aplicarea unei norme a Uniunii ?i s? deduc? din acestea consecin?ele pentru decizia pe care trebuie s? o pronun?e (a se vedea în special Hot?rârea din 5 iunie 2014, Mahdi, C?146/14 PPU, EU:C:2014:1320, punctele 78-80, precum ?i Hot?rârea din 7 august 2018, Prenninger ?i al?ii C?329/17, EU:C:2018:640, punctul 27).

(14) A se vedea de asemenea punctul 19 din prezentele concluzii.

(15) În observațiile sale scrise, Comisia a considerat că operațiunea în litigiu constituia o cesiune de creanțe cu titlu oneros care intra în domeniul de aplicare al TVA, dar și-a modificat poziția după ce a luat cunoștință de elementele de fapt care reieșeau din debaterile care au avut loc în fața Curții.

(16) Cu privire la scutirile aferente bunurilor imobile, a se vedea punctul 51 din prezentele concluzii.

(17) Hotărârea din 27 octombrie 2011 (C-93/10, EU:C:2011:700).

(18) Amintim că PNC a vândut poziția sa într-o procedură pentru executarea silită a creanței sale. Ne vom ocupa de calificarea acestei cesiuni mai jos (a se vedea punctul 33 și urm.).

(19) Potrivit observațiilor prezentate în fața Curții, cesiunea a intervenit exact cu o zi înainte ca hotărârea prin care se atribuia imobilul sechestrat în beneficiul PNC să rămână definitiv. Probabilitatea ca debitoarea să formuleze recurs împotriva acestei hotărâri ar fi putut atunci scăzut, astfel încât părțile la acordul de cesiune au putut concepe termenii acordului lor presupunând că nu va exista recurs.

(20) Potrivit acestei decizii, „cedentul [ar fi] primit de la cesionar, în schimbul cesiunii, o sumă mai mică decât cea care face obiectul acțiunii”. Dacă această ultimă formulare ar fi înțeleasă în sensul că cesiunea a fost realizată la un preț mai mic decât valoarea creanței care face obiectul acțiunii în vederea executării silite, considerăm că această afirmație este eronată, având în vedere faptele susmenționate (a se vedea punctele 15 și 17), din care reiese, în opinia noastră, că valoarea drepturilor și a obligațiilor cu privire la imobil care au fost cedate de PNC este mai mare decât prețul plătit de Starplant.

(21) A se vedea în special Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461 punctul 33), Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 43), Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 43), precum și Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 47).

(22) Cu privire la problemele lingvistice legate de utilizarea termenului „crédito”, a se vedea punctul 49 din prezentele concluzii.

(23) În timp ce în schema clasică a unei cesiuni de creanțe cedentul obține în general un preț mai mic decât valoarea creanței sale întrucât cesionarul își asumă riscul inerent acesteia (a se vedea de asemenea punctele 30 și 31 din prezentele concluzii).

(24) Înedin, PNC a arătat că Starplant își va asuma plata acestei din urmă sume, în temeiul acordului lor, fiind că ea însăși nu dispunea de fondurile necesare în acest scop.

(25) Sarcina acceptată de Starplant trebuie, în opinia noastră, să fie stabilită în raport cu valoarea reală a imobilului care a fost atribuit în favoarea PNC (a se vedea nota de subsol 7 din prezentele concluzii), care preconizează o posibilitate de revânzare la un preț avantajos.

(26) A se vedea punctul 18 și urm. din prezentele concluzii.

(27) A se vedea în special Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții (C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 53 și urm.), Hotărârea din 18 octombrie 2018,

Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 30 și urm.), precum și Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 30 și urm.).

(28) Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că noțiunea de „livrare de bunuri” prevăzută la acest articol nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (a se vedea în special Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punctele 7-9, Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda, C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 75).

(29) Reiese din jurisprudența Curții că o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul literei (a) menționate, în cazul în care există o legătură directă între bunul livrat și contrapartida primită, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului furnizat cumpărătorului (a se vedea în special Hotărârea din 21 noiembrie 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 32, Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 31, precum și Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 43).

(30) Reiese din jurisprudența Curții că o prestare de servicii este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul literei (c) menționate, în cazul în care există o legătură directă între serviciul furnizat și contraprestația primită, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 32, precum și Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punctele 36 și 37).

(31) În special articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) și articolul 9 alineatul (1) primul paragraf.

(32) Spre deosebire mai ales de situația în care o persoană impozabilă efectuează o operațiune cu titlu privat (a se vedea în special Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 16 și urm., precum și Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 18 și urm.).

(33) A se vedea Hotărârea din 13 iunie 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, punctul 27 și urm.), precum și Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punctul 33 și urm.), în care se subliniază în mod întemeiat că, în situația concretă care a condus la pronunțarea hotărârii menționate, între activitatea secundară a persoanei în cauză și activitatea sa principală supusă TVA-ului există o legătură strânsă.

(34) Guvernul portughez a arătat, mai precis, că legătura directă cu această activitate trebuie considerată ca fiind confirmată „fie pentru că, în geneza acțiunilor în constatare și în executare, un contract este executat în cadrul activității economice a [PNC], fie pentru că [PNC] este cea care a beneficiat de drepturile și cea care a fost înscrinată cu obligațiile atribuite în justiție în cadrul acțiunii în executare, fie pentru că [PNC] este cea care, în numele și pe seama sa, a încheiat contractul care a determinat transferul cu titlu oneros către un terț a seriei citate anterior de drepturi și de obligații”.

(35) A se vedea prin analogie Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 42 și urm.), precum și Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 35 și urm.).

(36) A se vedea punctul 22 din prezentele concluzii.

(37) A se vedea în special Hotărârea din 22 octombrie 2015, Impresa Edilux și SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721, punctul 20), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctele 34 și 35).

(38) În observațiile lor scrise, PNC și guvernul portughez au răspuns la întrebarea preliminară numai în ceea ce privește litera (b) a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Însă ele au fost invitate de Curte să își precizeze poziția, în special, cu privire la opinia Comisiei potrivit căreia o tranzacție precum cea în discuție în litigiul principal ar putea intra mai degrabă sub incidența scutirii care figurează la litera (d) a alineatului (1) menționat.

(39) În această privință, amintim că, pentru interpretarea unei dispoziții a dreptului Uniunii, nu se poate atribui un caracter prioritar formulării utilizate în una dintre versiunile sale lingvistice în raport cu celelalte și că, în caz de neconcordanță între diferitele versiuni, trebuie să se țină seama de contextul și de finalitatea reglementării din care face parte această dispoziție (a se vedea în special Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 47, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2018, Tänzer & Trasper, C-462/17, EU:C:2018:866, punctul 20).

(40) Comisia arată că, în versiunea în limba portugheză a articolului 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, cuvântul „créditos” (în limba franceză, „crédits”) este utilizat la literele (b) și (c), în timp ce cuvintele „créditos” și „dívidas” (în limba franceză, „créances”) figurează împreună la litera (d), ceea ce ar putea da impresia destinatarilor acestei versiuni că cei doi termeni sunt echivalenți pentru această directivă. Dimpotrivă, în majoritatea celorlalte versiuni lingvistice (cu excepția versiunilor în limbile italiană și spaniolă), termenul care corespunde cuvântului „créditos” este utilizat la literele (b) și (c), în timp ce numai termenul care corespunde cuvântului „dívidas” este utilizat la litera (d).

(41) Precizăm că literele (j) și (k) respective pot strează în mod expres cazurile particulare menționate la literele (a) și (b) ale articolului 12 alineatul (1) din aceeași directivă, și anume „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări” și, respectiv „livrarea de terenuri construibile”.

(42) În Concluziile sale prezentate în cauza Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punctul 15), avocatul general Jacobs a subliniat că, „[î]n conformitate cu [Așeza] directivă, livrarea și închirierea de bunuri imobile sunt în principiu scutite de TVA[, în temeiul articolului 13 secțiunea B literele (b), (g) și (h), care corespunde articolului 135 alineatul (1) literele (j), (k) și (l) din Directiva 2006/112]. Aceste scutiri reflectă dificultățile particulare care există în aplicarea TVA-ului la astfel de bunuri. Spre deosebire de bunurile ordinare, prețul nu este rezultatul unui proces de producție; în plus, odată construite, clădirile își pot schimba proprietarul de mai multe ori în existența lor, adesea fără să facă obiectul unei activități economice suplimentare”.

(43) Dispoziții care fac obiectul, printre altele, al Hotărârii din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punctele 22-36), și al Hotărârii din 13 iunie 2018, Polfarmex (C-421/17, EU:C:2018:432, punctul 43), precum și al Concluziilor avocatului general Bobek prezentate în cauza KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:226, punctul 23 și urm.).

(44) Precizăm că jurisprudența Curții referitoare la dispozițiile cuprinse în Așeza directivă care au un conținut echivalent, și anume articolul 13 secțiunea B litera (d) punctele 1-6 din această directivă, este pertinentă pentru interpretarea articolului 135 alineatul (1) literele (b)-(g) din Directiva 2006/112 (a se vedea Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355,

punctul 32, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, National Exhibition Centre, C-130/15, nepublicată, EU:C:2016:357, punctul 27).

(45) A se vedea în special Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 22), Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punctul 33), Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 38 și urm.), precum și Hotărârea din 25 iulie 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punctul 28).

(46) A se vedea în special Hotărârea din 28 octombrie 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, punctul 25), Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punctele 39 și 45), Hotărârea din 25 iulie 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punctul 29), precum și Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37).

(47) A se vedea în special Hotărârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 21 și urm.), Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punctul 44 și urm.), Hotărârea din 28 octombrie 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, punctul 26 și urm.), Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 37 și urm.), Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punctele 36 și 54), precum și Hotărârea din 25 iulie 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punctele 31 și 45).

(48) A se vedea în special Hotărârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punctul 24), Hotărârea din 26 mai 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punctul 55), precum și Hotărârea din 25 iulie 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punctul 46).

(49) A se vedea punctul 53 din prezentele concluzii.

(50) Cu privire la lipsa incidenței acestei denumiri și în ceea ce privește supunerea operațiunii în discuție în litigiul principal TVA-ului, a se vedea punctul 33 din prezentele concluzii.

(51) A se vedea în special Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 25).

(52) A se vedea de asemenea jurisprudența citată la nota de subsol 47 din prezentele concluzii.

(53) Spre deosebire de ceea ce pare să indice hotărârea atacată în fața instanței menționate și în conformitate cu avizul procurorului general al Parchetului de pe lângă aceasta, care este menționat în decizia de trimitere.

(54) Creanța „rezultată din nerespectarea unui contract de intermediere imobiliară”, la care se adaugă „TVA-ul la cota în vigoare la data efectuării plății”, precum și dobânzile moratorii scadente și care urmează să ajungă la scadență până la data efectuării plății integrale”.

(55) A se vedea, cu titlu de exemplu, diversele tipuri de împrumuturi care au condus la pronunțarea Hotărârii din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), a Ordonanței din 7 iulie 2010, Curia (C-381/09, nepublicată, EU:C:2010:406), precum și a Hotărârii din 8 decembrie 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936).

(56) A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, punctul 12 și urm.), în care Curtea a statuat că, deși scutirile sunt de strictă interpretare, nu este mai puțin adevărat că, în lipsa precizării identității împrumutătorului sau împrumutatului, expresia „acordarea și negocierea de credite” este suficient de largă pentru a include un credit acordat de un furnizor de bunuri sub forma unei

suspenda și a plății, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 36).

(57) A se vedea în special Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctele 23 și 28), Hotărârea din 5 iulie 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, punctul 27), precum și Ordonanța din 21 noiembrie 2017, Kerr (C-615/16, nepublicată, EU:C:2017:906, punctele 42 și 43).

(58) Acest guvern se referă, în acest sens, la Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctele 23 și 24), care privește o gestionare a activelor prin intermediul valorilor mobiliare (gestionare de portofolii).

(59) A se vedea punctul 53 și urm. din prezentele concluzii.

(60) A se vedea în special Hotărârea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punctul 45 și urm.), Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 38 și urm.), Hotărârea din 26 mai 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nepublicată, EU:C:2016:357, punctul 34 și urm.), precum și Hotărârea din 25 iulie 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punctul 36).

(61) Precizăm că articolul 9 punctul 27 litera c) din Codul privind TVA are următorul cuprins: „as operações [...] relativas a [...] transferências, recebimentos [...]” și că versiunea în limba portugheză a articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 are următorul cuprins: „[a]s operações [...] relativas a [...] transferências, créditos [...]” (sublinierea noastră; cuvinte care pot fi traduse, primul, prin „încasări” și, al doilea, prin „credite”).

(62) În conformitate cu jurisprudența evocată la punctul 53 din prezentele concluzii.

(63) În pedință, guvernul portughez a apreciat că este posibil ca legiuitorul național să fi considerat că nu era necesară menționarea termenului „creanță”, întrucât acest lucru ar însemna să se repete termenul „plăți” care este utilizat la aceeași literă (d). Comisia a arătat că modul de redactare reținut în dreptul portughez nu pune probleme în măsura în care practica urmată de autoritățile administrative era în conformitate cu dreptul Uniunii.

(64) Amintim că, în momentul în care a fost încheiat acordul cu Starplant, nu numai că creanța PNC fusese deja recunoscută în justiție, ca principiu și ca sumă, dar recuperarea efectivă a acestei creanțe era garantată, iar datoria era soldată în practică, în urma atribuirii în beneficiul PNC a bunului imobil care aparținea debitoarei sale care fusese sechestrat în prealabil (a se vedea de asemenea punctul 34 din prezentele concluzii).

(65) Drepturi însoțite de o obligație de a plăti biroului de executare diferența dintre valoarea creanței pe care PNC o deținea împotriva debitoarei sale și prețul la care bunul imobil care aparținea acesteia din urmă a fost atribuit PNC (a se vedea punctul 16 din prezentele concluzii).

(66) A se vedea în special Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctele 49, 58 și 72-80), precum și Hotărârea din 28 octombrie 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, punctele 29-36).

(67) În observațiile sale scrise, Comisia a remarcat că, în calitate de dobânditor sau de cesionar, Starplant ar putea, în schimb, să fie impozitat dacă s-ar dovedi că cesiunea în cauză constituie o „recuperare a creanțelor”. În pledoaria sa, guvernul portughez și-a exprimat îndoiala că serviciul furnizat de Starplant ar putea fi calificat astfel, având în vedere garanția de plată al cărei titular era deja PNC în momentul acestei cesiuni. În orice caz, subliniem că această configurație nu este cea

din litigiul principal, care se desfășoară doar între PNC, pe de o parte, și administrația fiscală portugheză, pe de altă parte.