

Ediție provizorie

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MICHAL BOBEK

prezentate la 19 martie 2019(1)

Cauza C-71/18

Skatteministeriet

împotriva

KPC Herning

[cerere de decizie preliminară formulată de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca)]

„Taxa pe valoarea adăugată (TVA) - Livrarea unui teren ocupat de o clădire care urmează să fie demolată parțial și în locul creia urmează să fie construită o clădire nouă - Articolul 12 din Directiva 2006/112/EC - Articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112 - Scutire de TVA - Intenția părților - Evaluare obiectivă - Noțiunea «clădire»”

1. Transferul unui teren pe care există o clădire, în cazul în care intenția părților este ca la momentul transferului cumpărătorul inițial sau subsecvent să demoleze clădirea respectivă pentru a construi o clădire nouă, reprezintă o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) în conformitate cu articolul 12 și cu articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva TVA(2)?

2. Aceasta este, în esență, întrebarea adresată Curții de către Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca). Chestiunea de principiu din prezenta cauză este reprezentată de rolul intenției părților în clasificarea unei operațiuni în sensul Directivei TVA.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii aplicabil

3. Articolul 12 din Directiva TVA 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.

[...]

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

4. Articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„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 construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[...]”

B. Dreptul național aplicabil

5. Articolul 13 alineatul (1) punctele (3) și (9) din Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (Legea nr. 760 din 21 iunie 2016 privind taxa pe valoarea adăugată în forma consolidată) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„1. Următoarele bunuri și servicii sunt scutite de TVA:

[...]

9) livrarea de bunuri imobile”. Totuși, sunt excluse de la scutirea respectivă:

(a) livrarea unei clădiri noi sau a unei clădiri noi și a terenului pe care se află clădirea;

(b) livrarea de terenuri construibile, amenajate sau nu, în special livrarea de terenuri pe care s-au ridicat construcții.

[...]

3. Ministerul Afacerilor Fiscale poate stabili norme detaliate privind definirea unor bunuri imobile în sensul alineatului 1 punctul 9”.

6. Articolul 54 alineatul (1) din Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift (Regulamentul nr. 808 din 30 iunie 2015 privind taxa pe valoarea adăugată) (denumit în continuare „Regulamentul privind TVA-ul”). prevede:

„Noțiunea «clădire» la care face referire articolul 13 alineatul (1) punctul (9) litera (a) din Legea privind TVA-ul reprezintă structura fixată pe pământ sau în pământ care a fost realizată în scopul pentru care a fost concepută. Livrarea de părți pentru o astfel de clădire este de asemenea

considerat? livrare a unei cl?diri”.

7. Articolul 56 alineatul (1) din Regulamentul privind TVA-ul prevede:

„No?iunea «terenuri construibile» men?ionat? la articolul 13 alineatul (1) punctul (9) litera (b) din Legea privind TVA-ul înseamn? teren neamenajat destinat, conform Legii privind planificarea sau dispozi?iilor adoptate în temeiul acesteia, construirii de cl?diri în sensul articolului 54 din prezentul regulament”.

8. Articolul 2.2 din Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instruc?iunile Ministerului Afacerilor Fiscale privind TVA-ul aplicat la vânzarea de cl?diri noi ?i de terenuri construibile) are urm?torul cuprins:

„Livrarea cl?dirilor ?i a terenurilor pe care se afl? cl?dirile nu sunt supuse TVA în cazul în care cl?dirile nu sunt noi.

În cazul în care livrarea se efectueaz? în scopul construirii unei cl?diri noi, livrarea este totu?i considerat? ca fiind o livrare de terenuri construibile.

[...]

În cazul în care se convine c? o cl?dire va fi demolat? de c?tre vânz?tor sau dac? rezult? din contractul de vânzare c? respectivele cl?diri sunt dobândite pentru a fi demolate de c?tre cump?r?tor, opera?iunea reprezint? o vânzare de teren construibil.

În alte cazuri, inten?ia cump?r?torului nu poate fi determinant? pentru a aprecia dac? exist? o livrare de terenuri construibile.

Criteriile care pot fi luate în considerare individual sau coroborat pentru a determina dac? exist? o livrare de terenuri construibile ar putea fi, de exemplu, pre?ul stabilit în contractul de vânzare în compara?ie cu valoarea normal? a m?rfurilor similare, natura construc?iei (de exemplu „magazie”), lipsa de conectare la servicii publice/comerciale, utilizarea anterioar? a propriet??ii ?i natura construc?iei (de exemplu un „hambar” pentru depozitare care nu îndepline?te condi?iile de baz? pentru o utilizare viitoare).

Dac? se stabile?te c? livrarea s-a efectuat în scopul construirii unei cl?diri noi, opera?iunea va fi considerat? o livrare de teren construibil.

[...]”

II. Situa?ia de fapt, procedura ?i întreb?rile preliminare

9. În luna aprilie 2012, consiliul municipal Odense a adoptat un plan urbanistic pentru o sec?iune a portului care includea lotul denumit „Finlandkaj 12” (în continuare „lotul în discu?ie”). Planul urbanistic prevede, printre altele, ca depozitul aflat pe lotul în discu?ie s? fie p?strat pe cât posibil.

10. Începând cu luna mai 2013, KPC Herning A/S (o societate din domeniul construc?iilor ?i dezvolt?rii imobiliare) ?i Boligforeningen Kristiansdal (Societatea de gestionare a locuin?elor sociale Kristiansdal) au colaborat la crearea unui concept privind construirea de case pentru tineri în Portul Odense. Proiectul a fost dezvoltat în cooperare cu Municipality Odense ?i cu Portul Odense.

11. În luna iulie 2013 a fost redactat? o propunere de anex? la planul urbanistic în scopul

ob?inerii autoriza?iilor de construire a unor cl?diri reziden?iale în limitele depozitului aflat pe lotul în discu?ie. Conform acelei anexe, adoptat? de consiliul municipal Odense la 4 decembrie 2013, partea de mijloc a fa?adei estice urma s? fie p?strat?.

12. În noiembrie 2013, dup? ce proiectul de anex? la planul urbanistic a fost trimis spre dezbatere, dar înainte s? fie aprobat, KPC a cump?rat sub condi?ie lotul în discu?ie de la Portul Odense (denumit? în continuare „prima vânzare a lotului în discu?ie”). P?r?ile au presupus c? opera?iunea era scutit? de TVA dar, în cazul în care opera?iunea se dovedea a fi supus? pl??ii TVA-ului, contractul prevedea ca orice TVA datorat s? fie pl?tit de KPC. Contractul de vânzare era încheiat, *inter alia*, sub condi?ia ca KPC s? încheie un contract cu o societate de gestionare a locuin?elor pentru tineri în scopul dezvolt?rii unui proiect de construire a unor unit??i locative pentru tineri pe lotul în discu?ie, urmând ca municipalitatea Odense s? aprobe un plan urbanistic final prin care s? autorizeze proiectul respectiv.

13. La 5 decembrie 2013, KPC a încheiat 3 contracte cu Boligforeningen Kristiansdal. Acestea erau: (i) un contract cadru încheiat sub condi?ie având ca obiect vânzarea lotului respectiv împreun? cu depozitul deja existent (denumit în continuare „revânzarea lotului în discu?ie”), urmat? de transformarea acestuia în unit??i locative pentru tineri; (ii) un contract de vânzare sub condi?ie privind vânzarea lotului în discu?ie; ?i (iii) un contract de antrepriz? pentru construc?ii „la cheie” cu privire la transformarea cl?dirii ce face parte din lotul în discu?ie.

14. Contractul cadru prevede c? împreun? cu celelalte dou? contracte constituie o baz? contractual? unitar?. Contractul cadru stipuleaz? c? Boligforeningen Kristiansdal era preg?tit? s? cumpere bunul pentru ca, în calitate de constructor ?i dezvoltator, s? îl transforme în unit??i locative pentru tineri, pe care ulterior s? le închirieze ?i s? le administreze, iar ca o condi?ie pentru vânzarea lotului, KPC ?i-a rezervat dreptul, în calitate de antreprenor, de a proiecta ?i de a transforma cl?direa în unit??i locative. Contractul cadru era supus condi?iei ca societatea KPC s? cumpere în final lotul de la Portul Odense.

15. Conform prevederilor contractului de vânzare sub condi?ie, suma pl?tit? ca pre? era scutit? de TVA, de vreme ce transferul avea ca obiect o suprafa?? construit?. Conform contractului, KPC suporta riscul în cazul în care, contrar a?tept?rilor, se stabilea c? opera?iunea era supus? TVA. Contractul de vânzare a fost supus aceluia?i condi?ii precum contractul cadru. Contractul de antrepriz? sub condi?ie pentru construc?ii „la cheie” prevedea c? societatea KPC urma s? efectueze toate lucr?rile necesare pentru a livra construc?ia complet finalizat?, iar Boligforeningen Kristiansdal urma s? se ocupe de demolarea depozitului aflat pe lotului respectiv. Costurile aferente au fost estimate la 625 000 coroane daneze (DKK) inclusiv TVA.

16. La 7 martie 2014, Boligforeningen Kristiansdal a încheiat un contract cu o alt? societate pentru demolarea depozitului (mai pu?in partea central? a fa?adei estice, care urma s? fie p?strat?). Societatea KPC nu a participat la lucr?rile de demolare a depozitului, care au fost demarate de Boligforeningen Kristiansdal pe cheltuiala ?i pe riscul s?u.

17. La 15 august 2015, unit??ile locative ridicate pe lotul respectiv erau gata s? fie date în folosin??.

18. Conform instan?ei de trimitere, depozitul a fost dat spre închiriere de c?tre Portul Odense pân? în momentul în care a fost vândut c?tre KPC ?i a fost estimat de SKAT (Administra?ia Vamal? ?i Fiscal? din Danemarca) în scopuri fiscale la 814 000 DKK. La momentul primei vânz?ri, cât ?i la momentul revânz?rii sale ulterioare, depozitul a fost pe deplin func?ional ?i ar fi putut fi utilizat, de exemplu, pentru evenimente culturale ?i sportive. Totu?i, depozitul nu era adecvat pentru a g?zdui unit??i locative. Este cert c?, la momentul opera?iunii în litigiu, Portul Odense, KPC ?i Boligforeningen Kristiansdal cuno?teau c? depozitul, mai pu?in o parte a fa?adei estice,

urma să fie demolat pentru a permite ducerea la bun sfârșit a proiectului privind construirea de unități locative.

19. La 10 decembrie 2013, KPC a solicitat un răspuns oficial de la Skatterådet (Administrația Vamală și Fiscală din Danemarca) prin care să se stabilească dacă prima vânzare a lotului în discuție de către Portul Odense și revânzarea lotului în discuție către Boligforeningen Kristiansdal erau scutite de TVA. Prin scrisoarea din 24 iunie 2014, Skatterådet a dat un răspuns oficial în sens negativ la ambele întrebări.

20. KPC a contestat decizia emisă de Skatterådet în fața Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), care, prin decizia din 9 decembrie 2015, a stabilit că nu există un temei pentru a încadra lotul în categoria terenurilor construibile, de vreme ce exista o clădire pe lotul respectiv la momentul ambelor vânzări, iar KPC nu urma să supravegheze sau să participe la lucrările de demolare subsecvente pe care societatea de gestionare a locuințelor urma să o demareze pe cheltuiala și pe riscul său.

21. Prin cererea din 9 martie 2016, Skatteministeriet (Ministerul Afacerilor Fiscale) a introdus la Retten i Herning (Tribunalul Herning, Danemarca) o acțiune împotriva deciziei emise de Landsskatteretten, instanță care și-a declinat competența în favoarea Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca). Cu toate acestea, întrucât avea îndoieli cu privire la interpretarea corectă a dispozițiilor Directivei TVA, instanța menționată a decis, prin încheierea din 15 mai 2017 să suspende procedura și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) raportat la articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2), coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (k) raportat la articolul 12 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din Directiva TVA, ca un stat membru, în circumstanțe precum cele din procedura principală, să considere că livrarea unui teren pe care la momentul livrării există o clădire reprezintă o vânzare de teren constructibil supus TVA, atunci când intenția părților este ca clădirea să fie total sau parțial demolată pentru a face loc unei clădiri noi?”

22. Au depus observații scrise KPC, guvernul danez și Comisia. De asemenea, pledoariile acestora au fost ascultate în ședința din 30 ianuarie 2019.

III. Analiză

23. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă o dispoziție națională conform căreia livrarea unui teren pe care există o clădire reprezintă o vânzare de teren constructibil supus taxei pe valoarea adăugată atunci când intenția părților este ca respectiva clădire să fie total sau parțial demolată pentru a face loc unei clădiri noi este compatibilă cu articolele 12 și 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva TVA.

24. Părțile care au depus observații în prezenta procedură au opinii diferite cu privire la acest aspect.

25. KPC propune un răspuns negativ la această întrebare. În special, susține că ambele operațiuni în discuție în litigiul principal (prima vânzare și revânzarea lotului în discuție) sunt scutite de TVA în măsura în care reprezintă „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea” în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA. Comisia, la rândul său, împărtășește opinia KPC în ceea ce privește prima operațiune, dar consideră că seria ulterioară de operațiuni derulate între KPC și Boligforeningen Kristiansdal (care, în opinia sa, trebuie evaluate împreună) constituie o livrare „a unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări”. În consecință, aceasta din urmă ar fi supusă TVA-ului în temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva

TVA. La rândul său, guvernul danez propune un răspuns afirmativ la întrebarea preliminară. În opinia sa, în temeiul articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA, statele membre au dreptul să considere un lot precum cel în discuție drept „terenuri construibile”. Vânzarea unui astfel de teren ar trebui, prin urmare, să fie supusă TVA în conformitate cu articolul 12 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

26. Considerăm că întrebarea preliminară ar trebui, în principiu, să primească un răspuns negativ. Evaluarea unei potențiale livrări de terenuri construibile în temeiul Directivei TVA trebuie să urmeze aceeași logică precum evaluarea oricărei alte operațiuni reglementate de directivă: trebuie evaluat *caracterul obiectiv* al operațiunii la *momentul furnizării*. În acest context, intenția *subiectivă* a părților cu privire la utilizarea viitoare a proprietății este, cu siguranță, relevantă. Aceasta nu poate fi însă luată în considerare pentru a anula unul sau mai degrabă toate celelalte elemente obiective ce privesc o livrare.

27. În cele ce urmează, ne vom concentra, în primul rând, pe dispozițiile naționale și pe efectul asupra clasificării anumitor operațiuni. Soluționarea cauzei pe fond rămâne responsabilitatea instanței naționale. Cu toate acestea, este necesară o clarificare introductivă: care sunt de fapt operațiunile care trebuie evaluate?

A. Operațiunea (operațiunile) relevante

28. În decizia de trimitere, precum și în anumite observații ale părților, cele două operațiuni, respectiv prima vânzare a lotului în discuție (de la Portul Odense către KPC) și revânzarea lotului în discuție (de la KPC la Boligforeningen Kristiansdal) sunt analizate împreună, fără a se face o distincție între acestea. De aceste două operațiuni de vânzare este legată rețeaua de contracte suplimentare încheiate între KPC și Boligforeningen Kristiansdal, descrise mai sus la punctul 13 din prezentele concluzii. Ipoteza pare a fi că aceste operațiuni, în special cele două operațiuni de vânzare, dacă nu sunt evaluate împreună, trebuie cel puțin să împărțască aceeași soartă cu privire la regimul aplicat acestora în temeiul regulilor privind TVA-ul.

29. Este incontestabil faptul că cele două operațiuni de vânzare sunt legate. Prima vânzare a lotului în discuție a fost sub condiția intrării KPC într-o relație contractuală cu o societate de gestionare a locuințelor în scopul construirii unor unități locative pentru tineri pe lotul respectiv. La rândul său, revânzarea lotului în discuție s-a făcut sub condiția ca acesta să fie cumpărat de KPC de la Portul Odense.

30. Curtea a statuat deja că, în anumite împrejurări, mai multe operațiuni care în mod formal sunt distincte și care puteau fi efectuate separat, trebuie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente. Această teză este în special adevărată atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Situația este identică atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceleiași regim fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului(3).

31. Cu toate acestea, nu vedem modul în care acest raționament aplicabil în mod normal unui pachet sau unei rețele de acorduri între aceleași părți s-ar putea aplica operațiunilor în cauză. În primul rând, aceste operațiuni au fost încheiate la momente diferite între părți diferite (Portul din Odense și KPC, pe de o parte, și KPC și Boligforeningen Kristiansdal pe de altă parte)(4). În al doilea rând, aceste operațiuni, în special cele două vânzări succesive, nu pot fi considerate

accesorii una fa?? de cealalt?. În lumina finalit??ii sale comerciale ?i a logicii sale economice, prima vânzare a lotului în discu?ie reprezint?, în sine, o opera?iune „principal?”; acela?i lucru este valabil ?i în ceea ce prive?te revânzarea lotului respectiv. De?i au o leg?tur?, nu se poate spune c? aceste dou? opera?iuni fac parte dintr-un singur pachet.

32. În consecin??, fiecare opera?iune trebuie s? fie considerat?, în temeiul articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, ca fiind distinct? ?i independent?(5). Fiecare dintre acestea trebuie astfel s? fie apreciat?, în sensul normelor privind TVA-ul, separat ?i în func?ie de caracteristicile sale specifice.

33. Totu?i, faptul c? cele dou? opera?iuni de vânzare nu pot fi considerate a fi o opera?iune unic? nu exclude ca regimul aplicabil acestora în temeiul normelor privind TVA-ul, prin aplicarea succesiv? a acelorai criterii, s? fie în cele din urm? identic. În fine, con?inutul celor dou? opera?iuni ?i circumstan?ele în care aceste opera?iuni au fost încheiate sunt în linii mari similare. Totu?i, dac? aceasta este sau nu situa?ia ?i în special dac? cele trei opera?iuni încheiate între KPC ?i Boligforeningen Kristiansdal la 5 decembrie 2013(6) trebuie considerate o opera?iune unic? în scopuri de TVA r?mâne o decizie de competen?a instan?ei de trimitere(7).

B. Dreptul na?ional în discu?ie în procedura principal?

34. De la bun început, am dori s? subliniem dou? elemente esen?iale pentru aprecierea opera?iunilor în temeiul Directivei TVA: momentul în care se realizeaz? aprecierea ?i natura acesteia.

35. În primul rând, în temeiul articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine ?i TVA-ul devine exigibil de regul? „atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”. Pentru a stabili dac? o opera?iune d? na?tere la obliga?ia de plat? a TVA, *momentul* în care o opera?iune trebuie supus? evalu?rii este, în principiu, momentul în care *bunul este livrat sau serviciul respectiv este prestat*. În această privin??, trebuie subliniat faptul c? în temeiul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, „«livrare de bunuri» înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

36. În al doilea rând, cu privire la modul în care această evaluare trebuie efectuat?, ar trebui pus accentul pe caracterul s?u *obiectiv*. Scopul acestui exerci?iu este de a evalua *realitatea economic? ?i comercial?* a opera?iunii în cauz?(8) prin examinarea tuturor factorilor relevan?i(9). Perspectiva din care trebuie f?cut? analiza este cea a unui observator independent care urm?re?te s? identifice adev?rata natur? ?i scopul opera?iunii luând în considerare toate circumstan?ele sale obiective(10).

37. Aceste condi?ii includ, în special, caracteristicile specifice ale produsului sau serviciului oferit, modul în care are loc furnizarea ?i, la un nivel mai general, circumstan?ele opera?iunii. În acest context, inten?ia p?r?ilor poate fi de asemenea un element relevant. Curtea a re?inut în mod constant c? „inten?ia declarat? a p?r?ilor privind supunerea la plata TVA-ului a unei opera?iuni trebuie s? fie luat? în considerare, în contextul aprecierii globale a circumstan?elor unei asemenea opera?iuni, cu condi?ia ca aceasta s? fie sus?inut? de elemente obiective”(11).

38. Astfel, norma general? care trebuie aplicat? atunci când se evalueaz? o opera?iune este examinarea *tuturor elementelor obiective la momentul furniz?rii*.

39. În acest context, compatibilitatea unei reglement?ri na?ionale precum articolul 2.2 (în parte) din Instruc?iunile Ministerului Afacerilor Fiscale privind TVA-ul pentru vânzarea de cl?diri noi ?i terenuri construibile (denumit în continuare „articolul 2.2”) pare s? fie problematic?.

40. În general, norma prevăzută la articolul 2.2 pare să reflecteze abordarea descrisă mai sus: în mod implicit, „livrarea de clădiri și a terenurilor pe care se află acestea nu sunt supuse TVA-ului în cazul în care clădirile nu sunt noi”. În plus, dispoziția prevede, pe de altă parte că în (alte) cazuri generale „intenția cumpărătorului nu poate fi determinantă pentru a aprecia dacă există o livrare de terenuri construite”, fiind necesar ca o serie de criterii (obiective) să fie luate în considerare pentru această examinare.

41. Există însă, de asemenea, o categorie specială introdusă în articolul 2.2, unde se precizează că „în cazul în care se convine că o clădire va fi demolată de către vânzător sau dacă rezultat din contractul de vânzare că respectivele clădiri sunt dobândite pentru a fi demolate de către cumpărător, operațiunea reprezintă o vânzare de teren construit”.

42. Dispoziția națională respectivă (sau, mai degrabă, respectiva excepție de la dispoziția națională generală) pare să se abată de la principiile dreptului fiscal în materie de TVA astfel cum au fost exemplificate anterior cu privire la două aspecte importante. În primul rând, aspectul dacă o operațiune este supusă TVA-ului nu se determină, potrivit articolului 2.2, pe baza situației de fapt de la momentul efectuării operațiunii, ci pe baza evenimentelor care se presupune că se vor produce în viitor (*elementul temporal*). În al doilea rând, intenția părților menționată în contract devine elementul decisiv al examinării, în timp ce toate caracteristicile obiective ale operațiunii în cauză vor fi ignorate (*natura evaluării*).

43. În opinia noastră, aplicarea unei dispoziții naționale precum această prevedere a articolului 2.2 este susceptibilă să determine concluzii eronate cu privire la operațiuni cum sunt cele în discuție în litigiul principal. O analiză mai detaliată a operațiunilor în discuție în litigiul principal poate ilustra mai clar motivul pentru care întrebarea preliminară trebuie, în opinia noastră, să primească un răspuns negativ.

C. Prima vânzare a lotului în discuție

44. Prin intermediul primei operațiuni, KPC a achiziționat lotul în discuție de la Portul Odense, constând dintr-un lot de teren care era aproape integral ocupat de un depozit. La momentul vânzării, depozitul era intact, pe deplin funcțional, iar conform autorităților fiscale daneze era estimat la 814 000 DKK.

45. Prin urmare, atunci când este analizat pe baza caracteristicilor sale obiective, această operațiune pare să se încadreze perfect în categoria menționată la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA: „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află”.

46. Cu toate acestea, guvernul danez susține că o astfel de concluzie ar neglija adevăratul scop al operațiunii. Intenția părților, exprimată în contractul respectiv, a fost fără îndoială în sensul transferului dreptului de proprietate asupra unui lot de teren pe care ar fi construită o clădire nouă la o dată ulterioară. Părțile nu contestă că nicio lucrare de construcție nu putea avea loc fără a demola în prealabil depozitul. În conformitate cu planurile aprobate de Municipality din Odense, doar o parte foarte limitată a clădirii (o parte din fațada estică) trebuia să fie încorporată în noua clădire.

47. În susținerea argumentelor sale, guvernul danez face referire la Hotărârea Don Bosco, în care Curtea a constatat că scutirea de TVA acordată pentru livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construite nu se aplică pentru „livrarea unui teren pe care se află încă o clădire deteriorată care trebuie demolată în vederea ridicării în locul acesteia a unei construcții noi și a cărei demolare în acest scop, asumat de vânzător, a început

deja înainte de livrare”(12).

48. Considerăm că motivele invocate de guvernul danez nu sunt convingătoare. Motivele respective se bazează pe o importanță excesivă acordată intenției părților în identificarea în sensul normelor privind TVA-ul a naturii și a scopului reale ale unei operațiuni. De asemenea, plasează concluziile Curții în Hotărârea Don Bosco în afara domeniului de aplicare și a limitelor logice ale cauzei respective.

49. Astfel cum s-a subliniat la punctele 36-38 de mai sus, o operațiune economică trebuie în primul rând analizată ținând seama de caracteristicile sale obiective. Intenția părților în ceea ce privește produsul livrat poate reprezenta de asemenea un element important în acest context, întrucât poate clarifica raționamentul care stă la baza operațiunii.

50. Acest lucru este însă valabil numai în măsura în care intenția părților este reflectată în și/sau subliniată de caracteristicile operațiunii în sine. Simplele declarații ale părților față de susținute de vreun element de probă concret nu pot juca niciun rol. Mai important, intenția părților este relevantă doar atunci când privește scopul urmărit de acestea *prin* operațiunea în cauză. Intenția părților are astfel o importanță redusă ori niciuna atunci când, la fel ca în prezenta cauză, este vorba despre ce se va întâmpla cu bunul după ce a fost livrat, prin intervenția unei părți terțe, la un moment dat în viitor.

51. Cu alte cuvinte, intenția și planurile părților pot nuanșa ori confirma o anumită interpretare a realității. Totuși, cu excepția cazului în care legislația fiscală va deveni un exemplu de voluntarism metafizic în cadrul căruia, pentru a-l parafraza pe Schopenhauer, operațiunea este doar voiașă și reprezentare(13), intenția părților cu greu ar putea surclasa realitatea.

52. Pe de altă parte, poziția susținută de guvernul danez nu își găsește nicio susținere în jurisprudență. De exemplu, în Hotărârea Teleos, Curtea a arătat că, spre deosebire de argumentul părților conform căruia intenția furnizorului și a persoanei care achiziționează bunurile de a efectua o operațiune este suficientă pentru calificarea ca atare a acesteia, „rezultă din jurisprudența Curții că o obligație pentru administrația fiscală de a proceda la anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile ar fi contrar obiectivelor sistemului comun de TVA de a asigura securitatea juridică și de a facilita actele inerente aplicării TVA-ului prin luarea în considerare, *în afara unor cazuri excepționale, a naturii obiective a operațiunii respective*”. Curtea a mers mai departe și a subliniat că o calificare a unei operațiuni se bazează în mod obligatoriu pe „elemente obiective”(14).

53. În acest context, devine evident motivul pentru care situația în speță este diferită de cea din cauza Don Bosco. În Hotărârea Don Bosco, Curtea s-a concentrat pe realitatea operațiunii economice în litigiu. Cumpărătorul avea intenția să construiască o structură nouă pe lotul de teren cumpărat în locul structurii aflate în proces de demolare de vânzătorul însuși chiar în momentul în care se încheia operațiunea. În fapt, cumpărătorul a achiziționat un teren care era aproape gata pentru o nouă construcție. Astfel, era de o importanță redusă faptul că situația respectivă urma să se materializeze oarecum ulterior datei transferului dreptului de proprietate asupra bunului.

54. Punctul 39 din Hotărârea Don Bosco este revelator în acest sens. Astfel cum a precizat Curtea, obiectul economic al actelor efectuate de vânzător (livrarea de terenuri și finalizarea lucrărilor de demolare) era „furnizarea unui teren *pregătit* pentru a fi construit”(15). Curtea a arătat mai departe că vechea clădire nu prezenta nicio utilitate economică pentru cumpărător, iar lotul de teren urma să aibă o utilitate economică pentru acesta doar după finalizarea lucrărilor de demolare(16) organizate și plătite de vânzător(17).

55. Toate acestea vin în contradicție cu situația din prezenta cauză, în care, la momentul

primei vânzări a bunului în discuție, depozitul era intact iar lucrările de demolare nu fuseseră demarate. Data demolării nu era nici măcar stabilită cu precizie, iar procesul urma să fie pus în mișcare de un cumpărător ulterior al lotului, deci nu de KPC.

56. Interpretarea Hotărârii Don Bosco este confirmată în continuare de hotărârile pronunțate de Curte în care livrarea unui bun imobil compus dintr-un teren și o clădire veche în curs de transformare într-o clădire nouă a fost considerată operațiune scutită de TVA în măsura în care „la momentul acestei livrări, clădirea veche *nu făcuse decât obiectul unor lucrări de demolare parțială* și, cel puțin în parte, era încă utilizată ca atare”(18).

57. În speță, situația obiectivă de la momentul operațiunii implica o potențială schimbare de plan cu privire la soarta depozitului, care oricât de improbabilă ar fi fost în opinia părților, nu putea fi exclusă în totalitate. În principiu, o oarecare întârziere în desfășurarea lucrărilor sau un litigiu cu privire la demolarea vechii clădiri sau construcția celei noi, ori simple modificări aduse planului urbanistic (de exemplu, determinate de problemele apărute în etapa de demolare a depozitului) ar fi putut avea un impact asupra utilizării depozitului existent.

58. Acesta din urmă nu este în niciun caz un scenariu pur ipotetic. De fapt, planul urbanistic original pentru zona respectivă adoptat de consiliul municipal Odense prevedea că depozitul în discuție urma să fie pstrat „pe cât posibil”. Numai ulterior planul urbanistic a fost modificat în sensul că partea centrală a fațadei estice a depozitului era unicul element de arhitectură din vechea clădire care trebuia pstrat. Deși a fost întocmită înainte de semnarea contractului de vânzare, anexa respectivă a fost adoptată efectiv ulterior(19)

59. De asemenea, considerăm neconvincător un al doilea argument invocat de guvernul danez, conform căruia avea dreptul să clasifice lotul respectiv drept „terenuri construibile” având în vedere că definirea acestei noțiuni a fost lăsată conform articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA la latitudinea statelor membre(20). Astfel cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, marja de manevră a statelor membre în definirea noțiunii „terenuri construibile” nu poate merge până la a aduce atingere noțiunii „clădire”, care este și ea o noțiune de drept al Uniunii(21). Noțiunea respectivă este în plus definită destul de larg în articolul 12 alineatul (2) prima teză din Directiva TVA: „*orice structură fixată pe pământ sau în pământ*”(22).

60. În această privință, am dori să adăugăm numai că, în cadrul prezentei analize, faptul că o parte a fațadei vechii clădiri ar fi pstrată în noua clădire este nesemnificativ. După cum înțelegem, această parte a clădirii a fost eliminată pentru a fi ulterior integrată în noua clădire. În opinia noastră, nicio interpretare rezonabilă a noțiunii „clădire” în sensul articolului 12 alineatul (2) prima teză din Directiva TVA nu permite ca această noțiune să fie extinsă atât de mult încât să includă un element al vechii clădiri care a fost pur și simplu integrat mai târziu sau utilizat pentru construirea noii clădiri, fără ca măcar să fi fost fixată pe pământ. Prin urmare, în pofida faptului că limitele acestei noțiuni au făcut obiectul unor discuții între părți, nu vedem niciun motiv pentru a insista asupra acestei chestiuni în detaliu, deoarece este prea puțin relevantă în prezenta cauză.

61. În fine, pentru răspunsul la întrebarea dacă prima vânzare a lotului în discuție poate fi cu greu considerată a fi o vânzare de teren constructibil în sensul normelor privind TVA-ul regăsim argumente în două considerații suplimentare.

62. În primul rând, Curtea a stabilit deja c? *ratio legis* pe care se bazeaz? articolul 12 alineatul (1) litera (a) ?i articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA este lipsa relativ? a unei valori ad?ugate generate de vânzarea unei cl?diri vechi. Curtea a observat c? „vânzarea unei cl?diri ulterioar? primei sale livr?ri c?tre un consumator final, care marcheaz? sfâr?itul procesului de produc?ie, nu genereaz? o valoare ad?ugat? semnificativ? ?i trebuie, prin urmare, s? fie în principiu scutit?”(23).

63. Privit? din această perspectiv?, opera?iunea în cauz? nu ar putea justifica aplicarea TVA-ului: pe lotul respectiv nu s-a desf??urat nicio activitate care ar putea s? îi creasc? valoarea economic? în favoarea KPC. De fapt, înainte ca lotul respectiv s? poat? deveni din nou parte a unui lan? de produc?ie cu valoare ad?ugat?, depozitul a trebuit s? fie demolat(24).

64. În al doilea rând, Curtea a re?inut recent c? articolul 12 alineatul (1) litera (a) ?i articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA „coroborate, opereaz? o distinc?ie între vechimea ?i noutatea unei cl?diri, vânzarea unei cl?diri vechi *nefiind, în principiu, supus? TVA-ului*”(25). În această privin??, ne întreb?m dac?, în cazul în care vânzarea unui lot de teren pe care se afl? o cl?dire veche care ar putea fi exploatate economic imediat ar fi calificat? drept o vânzare de teren construibil, acest lucru nu ar ridica probleme din perspectiva principiului neutralit??ii fiscale. Într-adev?r, opera?iunile similare ar fi în cele din urm? supuse sau scutite de TVA numai în func?ie de inten?ia declarat? a p?r?ilor în ceea ce prive?te destina?ia cl?dirii, indiferent de aspectul obiectiv al acesteia.

65. Disociind aplicarea normelor de realitatea obiectiv?, abordarea respectiv? ar putea permite ?i eludarea acestora relativ u?or. Într-adev?r, ar fi prea simplu ca p?r?ile s? introduc? unele declara?ii în contract cu privire la viitorul unei cl?diri pentru a ob?ine rezultatul dorit în ceea ce prive?te regimul TVA. Consider?m c? nu este acceptabil ca autorit??ile fiscale s? fie obligate s? verifice, într-o etap? ulterioar?, dac? ?i în ce m?sur? inten?ia declarat? a p?r?ilor s-a materializat efectiv.

D. Revânzarea lotului în discu?ie

66. Avem impresia c? ar fi valabile considera?iile expuse mai sus cu privire la vânzarea lotului respectiv ?i în ceea ce prive?te revânzarea lotului în discu?ie.

67. Aceast? din urm? opera?iune, încheiat? între KPC ?i Boligforeningen Kristiansdal, privea, dup? cum în?elegem, acela?i bun care a f?cut obiectul primei vânz?ri. Astfel, ?i opera?iunea subsecvent? privea vânzarea unui lot de teren pe care se aflat un depozit intact, perfect func?ional ?i care avea o anumit? valoare (deloc neglijabil?). În mod similar cu ceea ce am observat cu privire la prima opera?iune, nicio lucrare de demolare nu fusese început? în momentul în care vânz?torul pare s? fi transferat dreptul de proprietate asupra bunului c?tre cump?r?tor.

68. Cu toate acestea, în cadrul ?edin?ei, Comisia a sugerat c? revânzarea lotului în discu?ie nu ar trebui s? fie privit? în mod izolat, ci ca f?când parte dintr-un ansamblu de opera?iuni care, prin înse?i clauzele acordurilor în cauz?, trebuie evaluate în ansamblu. În opinia Comisiei, o astfel de abordare presupune c?, privite împreun?, opera?iunile desf??urate între KPC ?i Boligforeningen Kristiansdal ar reprezenta „livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri ?i a terenului pe care se afl? cl?direa, înainte a primei ocup?ri” în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

69. În opinia noastră?, nu exist? suficiente elemente în dosar care s? permit? Cur?ii s? adopte o pozi?ie definitiv? cu privire la acest aspect. În plus, instan?elor na?ionale le revine sarcina de a determina dac?, în lumina principiilor dezvoltate de Curte(26), opera?iunile distincte din punct de

vedere formal sunt atât de strâns legate între ele încât s? formeze, în mod obiectiv, o singură presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial(27).

70. Am dori s? ad?ug?m în acest context ?i c? întrebarea preliminar? adresat? de instan?a na?ional? a fost formulat? în termeni abstrac?i ?i se concentreaz? pe importan?a inten?iei p?r?ilor în evaluarea, în scopuri de TVA, a transferului unui teren pe care exist? o cl?dire. Instan?a de trimitere nu a solicitat îndrum?ri din partea Cur?ii cu privire la chestiunea specific? ridicat? de Comisie. Astfel, formul?m doar câteva considera?ii finale care pot ajuta instan?a na?ional?, în cazul în care apare această necesitate.

71. Contractul cadru pare a prevedea în mod clar c? Boligforeningen Kristiansdal a cump?rat lotul pentru a ac?iona ulterior în calitate de constructor ?i dezvoltator. KPC, la rândul s?u, a fost calificat drept contractant doar pentru realizarea proiectului ?i pentru transformarea propriet??ii în unit??i locative. În plus, înainte ca societatea KPC s? înceap? lucr?rile de construc?ie, Boligforeningen Kristiansdal trebuia s? organizeze ?i s? suporte cheltuielile pentru demolarea depozitului existent. De asemenea, Boligforeningen Kristiansdal urma s? suporte eventualele riscuri rezultate din lucr?rile de demolare.

72. În acest context, s-ar p?rea c?, înainte ca unit??ile locative s? fie construite, Boligforeningen Kristiansdal a ac?ionat în calitate de proprietar al lotului în discu?ie care, în temeiul articolelor 14 ?i 63 din Directiva TVA(28), constituie un fapt generator. În această privin?, Curtea a stabilit în mod clar c? no?iunea „livrare de bunuri” trebuie s? fie interpretat? în sensul c? înseamn? „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar, chiar dac? nu exist? un transfer al dreptului de proprietate asupra bunului respectiv”(29).

73. În plus, la fel ca în cazul primei opera?iuni, se pare c? pe lotul respectiv nu a fost întreprins? nicio lucrare care s? îi creasc? valoarea ?i care s? justifice colectarea TVA înainte de revânzare.

74. Cu toate acestea, revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? aceste elemente, examinate împreun? cu to?i ceilal?i factori relevan?i, ar putea indica sau nu c?, pentru aplicarea normelor privind TVA-ul, revânzarea lotului în discu?ie reprezint? „livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri ?i a terenului pe care se afl? cl?direa” în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA.

75. În orice caz, indiferent de modalitatea în care cea de-a doua opera?iune este în cele din urmă clasificat?, rezult? din considera?iile de mai sus c? o norm? na?ional, precum cea din articolul 2.2 (în parte), conform c?reia livrarea de terenuri pe care exist? o cl?dire reprezint? în mod automat o vânzare de teren constructibil supus? taxei pe valoarea ad?ugat? atunci când inten?ia p?r?ilor este ca respectiva cl?dire s? fie demolat? pentru a face loc unei cl?diri noi nu este compatibil? cu dispozi?iile Directivei TVA.

IV. Concluzie

76. În concluzie, propunem Cur?ii s? r?spund? la întrebarea preliminar? adresat? de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca) dup? cum urmeaz?:

– O dispoziție națională, precum cea în discuție în procedura principală, conform căreia livrarea unui teren pe care există o clădire reprezintă o vânzare de teren constructibil supusă taxei pe valoarea adăugată atunci când intenția părților este ca respectiva clădire să fie demolată pentru a face loc unei clădiri noi nu este compatibilă cu prevederile articolelor 12 și 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

1 Limba originală: engleza.

2 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7)

3 A se vedea, printre altele, Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctele 32-34 și jurisprudența citată.

4 Cu privire la importanța acestui din urmă element, a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 8 iulie 1986, Kerrutt, 73/85, EU:C:1986:295, punctul 15 și Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 25.

5 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 30 și jurisprudența citată.

6 A se vedea *supra*, punctele 13-16 din prezentele concluzii.

7 Vom aborda acest aspect mai jos, la punctele 66-73 din prezentele concluzii.

8 A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 43 și jurisprudența citată.

9 A se vedea, în plus, Concluziile noastre prezentate în cauza E LATS, C-154/17, EU:C:2018:226, punctul 82.

10 Ibid., punctul 77.

11 A se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 33 și jurisprudența citată.

12 Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722 (denumită în continuare „Hotărârea Don Bosco”).

13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (prima ediție în F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819).

14 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctele 39 și 40. Sublinierea noastră.

15 Hotărârea Don Bosco (punctul 39). Sublinierea noastră.

16 *Ibidem*.

17 Hotărârea Don Bosco (punctul 32).

- 18 A se vedea Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 53 și jurisprudența citată. Sublinierea noastră.
- 19 A se vedea punctele 11 și 12 de mai sus din prezentele concluzii.
- 20 A se vedea și Hotărârea din 28 martie 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, punctele 25 și 26.
- 21 A se vedea ibid. punctul 25 și jurisprudența citată. În mod similar, Curtea a reținut că noțiunea „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află” nu poate fi determinată prin raportare la dreptul național, ci trebuie interpretată în mod uniform: a se vedea, *inter alia*, Hotărârea din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punctul 15.
- 22 Sublinierea noastră.
- 23 A se vedea Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 31 și jurisprudența citată.
- 24 Cu privire la acest aspect la un nivel mai general a se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Blasi, C-346/95, EU:C:1997:432, punctul 15.
- 25 Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctele 29 și 30. Sublinierea noastră.
- 26 A se vedea *supra* punctul 33 din prezentele concluzii.
- 27 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punctele 51-54 și Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctele 32 și 33.
- 28 A se vedea *supra* punctul 35 din prezentele concluzii.
- 29 A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 9.