

## CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 18 iunie 2009<sup>1</sup>

1. Prezenta cauză preliminară privește din nou noțiunea „operațiune accesorie” avută în vedere la articolul 19 alineatul (2) din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului<sup>2</sup>.

2. Articolul 19 din A șasea directivă stabilește modalitățile de calcul al pro ratei de deducere aplicabile atunci când o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii pentru a efectua atât activități taxabile, cât și activități scutite de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

3. Potrivit sistemului comunitar de TVA, un operator economic are dreptul să deducă în întregime TVA-ul achitat pentru exercitarea activităților sale supuse, de asemenea, la plata acestei taxe. Atunci când efectuează atât activități taxabile, cât și activități scutite de TVA și dobândește bunuri și servicii în mod nediferențiat pentru aceste două tipuri de activități, el nu poate să deducă taxa aplicată

acestor bunuri și servicii decât proporțional cu valoarea cifrei de afaceri aferente activităților taxabile.

4. Astfel, potrivit articolului 19 din A șasea directivă, acest drept de deducere este egal cu rezultatul unui raport compus, la numărător, din cifra de afaceri aferentă operațiunilor taxabile și, la numitor, din cifra de afaceri menționată la care se adaugă cifra de afaceri aferentă operațiunilor scutite de TVA. La alineatul (2), acest articol prevede, de asemenea, că nu este luată în calcul cifra de afaceri aferentă anumitor operațiuni imobiliare și financiare atunci când aceste operațiuni sunt accesorii.

5. Rezultă că, atunci când o operațiune este scutită de TVA, calificarea acesteia ca fiind „operațiune accesorie” în sensul articolului 19 din A șasea directivă are ca efect, prin diminuarea valorii numitorului din raportul prevăzut în acest articol, majorarea drepturilor de deducere ale persoanei impozabile.

<sup>1</sup> — Limba originală: franceza.

<sup>2</sup> — A șasea directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), abrogată de la 1 ianuarie 2007 de 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), dar încă aplicabilă la data acțiunii principale.

6. Noțiunea „operațiune accesorie” a fost interpretată de două ori, în Hotărârea din

11 iulie 1996, Régie dauphinoise<sup>3</sup>, și în Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM<sup>4</sup>. Mai recent, Curtea a dat, de asemenea, indicații pertinente pentru interpretarea noțiunii menționate în Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring<sup>5</sup>.

7. În prezenta cauză, părțile nu sunt de acord cu privire la interpretarea criteriilor prezentate de Curte în aceste hotărâri și nici cu privire la consecințele care trebuie să rezulte de aici în împrejurările din acțiunea principală.

8. Prezenta cauză privește o întreprindere de construcții a cărei activitate principală constă în efectuarea de lucrări pentru terți și care, în mică măsură, construiește imobile în nume propriu în scop de vânzare. Potrivit dreptului național aplicabil, construcția de imobile în nume propriu constituie o operațiune taxabilă atunci când vânzarea subsecventă a acestor imobile constituie o operațiune scutită de TVA.

9. Instanța de trimitere urmărește să afle dacă vânzarea, de către această întreprindere, a imobilelor construite de aceasta în nume propriu poate fi considerată „operațiune accesorie” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă. În special, aceasta solicită să se stabilească dacă aprecierea respectivă depinde de faptul că această vânzare, luată în considerare separat, nu ar implica decât o utilizare foarte limitată a bunurilor și serviciilor la care se aplică TVA. De asemenea, ea întreabă Curtea cu privire la incidența principiului neutralității asupra aprecierii menționate.

10. În prezentele concluzii vom indica motivele pentru care criteriul utilizării foarte limitate a bunurilor și serviciilor cu utilizare mixtă nu poate să se aplice atunci când, precum în prezenta cauză, activitatea de vânzare de imobile, scutită de TVA, constituie, împreună cu activitatea de construcții, taxabilă, o activitate unică. Vom propune Curții să declare că vânzarea, de către o întreprindere de construcții, de imobile construite în nume propriu, atunci când construcția acestor imobile este supusă la plata TVA, iar vânzarea subsecventă a acestora din urmă este scutită, nu poate constitui o „operațiune accesorie” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, din moment ce această vânzare constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității de construcții.

3 — C-306/94, Rec., p. I-3695.

4 — C-77/01, Rec., p. I-4295.

5 — C-98/07, Rep., p. I-1281.

## I — Cadrul juridic

### A — A șasea directivă

#### 1. Regimul de deducere prevăzut la articolele 17 și 19 din A șasea directivă

11. TVA-ul este un impozit pe consum având vocația unei aplicabilități generale cu privire la bunuri și servicii și nu trebuie suportat decât de consumatorul final. Pentru a permite persoanelor impozabile care asigură recuperarea acestuia să nu suporte sarcina impozitului menționat, A șasea directivă prevede un mecanism de deducere menit să asigure „neutralitatea” taxei. Astfel, persoanele impozabile sunt autorizate să deducă din taxa recuperată de la clienți și pe care trebuie să o plătească statelor membre TVA-ul pe care l-au plătit în amonte la achiziționarea bunurilor și a serviciilor necesare desfășurării activității lor profesionale.

12. Totuși, dreptul de deducere presupune ca persoana impozabilă să utilizeze aceste bunuri sau servicii pentru activități care sunt în sine supuse la plata TVA. Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede astfel că persoana impozabilă are dreptul de deducere al TVA „în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile”.

13. Atunci când o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii atât pentru operațiuni impozabile care dau drept de deducere, cât și pentru operațiunile scutite de TVA care nu dau drept de deducere, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni. Potrivit aceleiași dispoziții, această pro rată se stabilește, în conformitate cu articolul 19 din A șasea directivă, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă.

#### 14. Articolul 19 din A șasea directivă prevede:

„(1) Pro rata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

- la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere [...];
- la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere [...]

Pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

dobânda veniturile din investiții, care reprezentaseră aproximativ 14% din veniturile anuale totale în cursul perioadei în cauză<sup>6</sup>.

(2) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1), este exclusă de la calculul pro rata de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice. Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii sau celor prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d), atunci când aceste operațiuni sunt accesorii. [...]” [traducere neoficială]

16. Mai întâi, Curtea a examinat dacă aceste investiții intrau în domeniul de aplicare al TVA. Ea a considerat că acestea constituiau o activitate economică pentru motivul că puteau fi considerate prestări de servicii furnizate organismelor financiare și constând într-un împrumut de bani pe durată determinată, remunerat prin plata unor dobânzi.

## 2. Interpretarea noțiunii de operațiune accesorie

### a) Hotărârea Régie dauphinoise

15. Régie dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL (denumită în continuare „Régie”) exercita activitatea de administrator de bunuri închiriate și era în același timp administrator de imobile. În acest cadru, ea primea avansuri de fonduri din partea coproprietarilor ale căror imobile le administra. Ea investea aceste sume, în nume propriu, la unele organisme financiare. Régie devenea proprietară de fonduri de la momentul vărsării acestora în cont. Ea era obligată să le ramburseze, dar

17. În ceea ce privește aspectul dacă Régie efectuase investițiile respective în calitate de persoană impozabilă, Curtea a indicat că „perceperea de către un administrator de imobile a unor dobânzi provenite din plasarea sumelor primite de la clienți în cadrul activității de administrare a imobilelor acestora constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile, astfel încât acest administrator de imobile acționează în calitate de persoană impozabilă atunci când efectuează astfel de investiții”<sup>7</sup>.

18. În continuare, Curtea a constatat că investițiile constituiau o operațiune scutită de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) din A șasea directivă.

<sup>6</sup> — Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior (punctul 6).

<sup>7</sup> — *Ibidem* (punctul 18).

19. În sfârșit, Curtea s-a pronunțat asupra aspectului dacă aceste investiții puteau fi calificate drept „operațiuni financiare accesorii” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă. Ea a declarat la punctele 21 și 22:

„În această privință, trebuie să se arate că excluderea operațiunilor financiare accesorii din numitorul raportului utilizat pentru calculul pro ratei conform articolului 19 din A șasea directivă urmărește asigurarea respectării obiectivului neutralității perfecte garantat de sistemul comun de TVA. [...] Dacă toate rezultatele operațiunilor financiare ale persoanei impozabile legate de o activitate impozabilă ar trebui incluse în acest numitor, chiar și atunci când obținerea unor astfel de rezultate nu implică vreo utilizare de bunuri sau de servicii pentru care se datorează TVA sau, cel puțin, nu implică decât o utilizare foarte limitată, calculul deducerii ar fi denaturat.

Totuși, trebuie amintit că investițiile întreprinderilor de administrare de imobile provin din avansurile de fonduri încredințate de coproprietarii și de locatarii imobilelor administrate de acestea. Având acordul clienților lor, aceste întreprinderi pot să plaseze aceste sume, în nume propriu, la unele organisme financiare. Astfel, după cum a arătat Curtea la punctul 18 din prezenta hotărâre, perceperea dobânzilor provenite din aceste investiții constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile a întreprinderilor de administrare de imobile. Prin urmare, astfel de investiții nu ar putea fi calificate drept

«operațiuni accesorii» în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, iar luarea acestora în considerare pentru calculul pro ratei de deducere nu este de natură să afecteze neutralitatea sistemului [de TVA].”

#### b) Hotărârea EDM

20. Cauza în care s-a pronunțat Hotărârea EDM, citată anterior, privea un holding din sectorul minier care avea ca obiect principal de activitate administrarea participațiilor societăți miniere, precum și cercetarea științifică și tehnologică în sectorul minier cu scopul de a investi în acest domeniu prin intermediul constituirii de noi societăți. De asemenea, acest holding acorda împrumuturi societăților în care avea participații și efectua plasamente în depozite bancare sau în titluri de valoare, precum titlurile de stat sau certificatele de depozit.

21. Curtea s-a pronunțat asupra aspectului dacă aceste activități financiare, scutite de TVA, puteau fi considerate operațiuni accesorii în condițiile în care generau venituri superioare celor din activitatea principală.

22. Ea a amintit că articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă urmărește să evite ca unele operațiuni care nu implică vreo folosire

de bunuri sau de servicii pentru care se datorează TVA ori care implică doar o utilizare foarte limitată să denatureze calculul pro ratei de deducere și să asigure astfel respectarea obiectivului de neutralitate garantat de sistemul comun de TVA<sup>8</sup>.

23. Curtea a declarat că activitățile financiare ale holdingului în cauză trebuie considerate „operațiuni accesorii” în sensul articolului 19 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă în măsura în care aceste operațiuni implică doar o utilizare foarte limitată a bunurilor sau serviciilor pentru care se datorează TVA<sup>9</sup>.

24. Ea a precizat că, deși volumul veniturilor generate de activitățile financiare care intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive poate să constituie un indiciu al faptului că aceste activități nu trebuie considerate ca fiind „accesorii” în sensul dispoziției menționate, faptul că astfel de activități generează venituri superioare celor care rezultă din activitatea indicată de întreprindere drept principală nu poate să excludă în sine calificarea acestora drept operațiuni accesorii<sup>10</sup>. Curtea constatare în prealabil că activitatea principală de prospectare a holdingului nu este rentabilă decât pe termen mediu și poate chiar să se dovedească nerentabilă<sup>11</sup>.

### 3. Hotărârea Nordania Finans și BG Factoring

25. În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Nordania Finans și BG Factoring, citată anterior, s-a ridicat problema dacă autovehiculele pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria și ulterior pentru a le vinde la încetarea contractelor de leasing constituie sau nu constituie bunuri de capital.

26. În paralel cu această activitate de leasing, supusă la plata TVA, această întreprindere furniza de asemenea servicii financiare, scutite de TVA. Prin urmare, trebuia să se stabilească dacă valoarea cifrei de afaceri corespunzătoare vânzării de autovehicule la sfârșitul perioadei de închiriere trebuia să fie luată în considerare la calculul pro ratei de deducere, la numărător și la numitor, ca fiind aferentă unei activități taxabile sau să fie exclusă din acest calcul, întrucât era aferentă achiziției de bunuri de capital.

27. Curtea a declarat că expresia „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice” prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă nu include autovehiculele pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria și ulterior pentru a le vinde la încetarea contractelor de leasing, din moment ce vânzarea respectivelor autovehicule, conform acestor contracte, face parte integrantă din activitățile economice curente ale acestei întreprinderi.

8 — Hotărârea EDM, citată anterior (punctul 75).

9 — *Ibidem* (punctul 78).

10 — *Idem*.

11 — Hotărârea EDM, citată anterior (punctul 77).

B — *Legislația fiscală națională*

28. Articolul 6 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul (momsloven) prevede că TVA-ul este datorat de persoanele impozabile care, efectuând lucrări de construcții, edifică imobile în nume propriu și pe propriul teren în scop de vânzare. Articolul 6 alineatul (2) din această lege prevede că, în ceea ce privește imobilele pentru care TVA-ul este datorat conform alineatului 1, lucrările și materialele utilizate în acest scop trebuie asimilate cu prestații efectuate în schimbul unei remunerații și, astfel, cu prestații taxabile.

29. Instanța de trimitere arată că aceste dispoziții au drept obiectiv să pună pe picior de egalitate întreprinderile de construcții care construiesc chiar ele imobile în scopul vânzării și cele care, în același scop, încheie contracte de construcție cu întreprinderi terțe, întrucât, conform articolului 13 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind TVA-ul, vânzarea de imobile constituie o operațiune scutită de TVA.

30. În ceea ce privește dreptul de deducere, articolul 37 din Legea privind TVA-ul prevede că întreprinderile înregistrate ca plătitori de TVA pot, la calcularea taxei datorate în amonte, să deducă taxa achitată pentru achizițiile de bunuri și servicii care sunt utilizate exclusiv pentru livrările întreprinderii nescutite de TVA.

31. În legătură cu achizițiile destinate unei utilizări mixte, articolul 38 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Pentru bunurile și serviciile utilizate, de către o întreprindere înregistrată, în desfășurarea activității economice atât în scopuri care dau drept de deducere conform articolului 37, cât și în alte scopuri, deducerea poate fi efectuată pentru partea din taxă care poate fi atribuită cifrei de afaceri aferente părții de activitate care face obiectul înregistrării. Este exclusă de la calculul cifrei de afaceri valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate în scopul desfășurării activității economice [...]. Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiilor accesorii imobiliare [...]”

## II — Situația de fapt și întrebările preliminare

32. NCC Construction Danmark A/S (denumită în continuare „NCC”) este o întreprindere care activează în sectorul construcțiilor, în special în calitate de antreprenor. Aceasta efectuează lucrări de construcții atât în numele terților, cât și în nume propriu. Vânzarea de bunuri imobile nu constituie activitatea sa principală, ci o activitate separată, derivată din activitatea ca persoană supusă la plata TVA în sectorul construcțiilor.

33. Pentru lucrările de construcții efectuate în nume propriu, NCC plătește, în aplicarea articolului 6 din Legea privind TVA-ul, TVA pe construcție, pe măsură ce realizează lucrările, ca și când ar fi un terț pentru care aceste lucrări sunt efectuate. Supunerea la plata TVA pe construcțiile efectuate în nume propriu privește lucrările de construcții efectuate de salariații NCC, toate materialele utilizate pentru construcție, precum și dezvoltarea proiectului și amenajarea terenului. De asemenea, TVA este achitată și pe marja de profit practică în mod obișnuit pentru lucrări de construcție similare.

34. În 2002, NCC a efectuat ea însăși vânzarea imobilelor construite în nume propriu. Dintr-un efectiv total de 2 232 de salariați, numai 8 erau afectați acestei vânzări. În acel an, cifra sa de afaceri s-a ridicat la aproape 4 miliarde DKK (3 966 de milioane DKK). Vânzarea de imobile construite în nume propriu a generat o cifră de afaceri de 185 de milioane DKK. Partea corespunzătoare organizării vânzării din cheltuielile comune ale NCC, și anume costurile legate de administrare, cheltuielile de papetărie, de contabilitate, costurile legate de localuri etc., s-a ridicat la aproximativ 0,6 %.

35. Timp de mai mulți ani, autoritățile fiscale naționale au acordat întreprinderilor de construcții un drept nelimitat de deducere a cheltuielilor aferente atât activității de

construcții propriu-zise, cât și vânzării. Începând cu 1 aprilie 2002, acestea au decis că taxa aplicată cheltuielilor comune nu mai putea fi dedusă decât parțial pentru motivul că cifra de afaceri aferentă vânzării de imobile trebuia să fie luată în considerare începând din acest moment ca raportându-se la o activitate scutită de TVA.

36. Întrucât cifra de afaceri legată de vânzarea de imobile a reprezentat 4,7 % din totalul cifrei de afaceri pentru anul 2002 (185 de milioane DKK raportat la 3 966 de milioane DKK), autoritățile fiscale daneze au solicitat NCC suma de 562 519 DKK cu titlu de TVA pentru al doilea semestru al anului 2002.

37. NCC a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la 8 februarie 2006.

38. Instanța de trimitere arată că, în prezent, operațiunile de vânzare de imobile realizate de NCC în nume propriu sunt încredințate unei societăți autonome.

39. În fața instanței de trimitere, părțile au susținut următoarele argumente.



40. NCC a susținut că operațiunile de vânzare de imobile construite în nume propriu constituie „operațiuni accesorii” în sensul articolului 38 alineatul 1 a patra teză din Legea privind TVA-ul și al articolului 19 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă, întrucât acestea nu implică decât o utilizare foarte limitată a bunurilor și serviciilor supuse la plata TVA. Ea a susținut că utilizarea foarte limitată a bunurilor și serviciilor comune constituie criteriul determinant pentru a stabili dacă o operațiune are un caracter accesoriu, conform poziției adoptate de Curte în Hotărârea EDM, citată anterior, și că această interpretare se impune pentru a garanta că regimul de deducere asigură neutralitatea completă a TVA-ului.

41. Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor) contestă această analiză și susține că, având în vedere hotărârile citate anterior Régie dauphinoise și EDM, o operațiune nu poate fi considerată „accesorie” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă decât dacă îndeplinește două condiții cumulative, și anume, pe de o parte, să nu facă parte integrantă din activitatea economică a persoanei impozabile și nici să nu fie legată de aceasta în calitate de prelungire directă, permanentă și necesară a activității taxabile și, pe de altă parte, să implice o utilizare de bunuri și servicii comune în mod foarte limitat.

42. Acesta arată că, deși, în Hotărârea EDM, citată anterior, având în vedere că prima dintre aceste condiții era îndeplinită, Curtea a trecut la examinarea celei de a doua condiții, această abordare nu poate să însemne că, începând din acest moment, Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, ar fi lipsită de autoritate.

43. Skatteministeriet susține că vânzarea de către NCC a imobilelor construite în nume propriu constituie o prelungire directă, permanentă și necesară a activității sale de construcții. Acesta indică, în plus, că luarea în considerare doar a departamentului de vânzări ar fi artificială, întrucât cifra de afaceri corespunzătoare vânzării de imobile rezultă și din ansamblul activității de construcții.

44. Având în vedere aceste discuții, Østre Landsret a decis să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «operațiuni imobiliare accesorii» prevăzută la articolul 19 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă [...] trebuie interpretată în sensul că include activitățile unei societăți de construcții, supusă la plata TVA, în legătură cu vânzarea subsecventă de imobile construite de această societate în nume propriu, în calitate de activitate supusă în întregime la plata TVA în considerarea scopului revânzării?

2) Pentru a răspunde la prima întrebare, este relevantă măsura în care activitățile de vânzare, considerate în mod separat, implică folosirea unor bunuri și servicii pentru care este datorat TVA?

3) Respectă principiul neutralității TVA-ului faptul că o societate de construcții care, fiind obligată, potrivit legislației statului membru în cauză, care are la bază articolul 5 alineatul (7) și articolul 6 alineatul (3) din A șasea directivă [...], să plătească TVA pe livrările sale interne legate de construirea unor clădiri în nume propriu în scopul revânzării, are numai un drept de deducere parțială a TVA-ului din costurile generale ale activității de construcție, având în vedere că revânzarea imobilelor este, în temeiul legislației statului membru în domeniul TVA, scutită de TVA pe baza articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă [...] coroborat cu punctul 16 din anexa F la aceeași directivă?”

### III — Analiză

45. Cele trei întrebări preliminare ale instanței de trimitere sunt strâns legate. Astfel, primele două întrebări privesc aspectul dacă vânzarea, de către NCC, a imobilelor construite în nume propriu poate să constituie o „operațiune accesorie” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă și, dacă este cazul, dacă criteriul pertinent pentru această apreciere este reprezentat de partea de utilizare, de către activitatea de vânzare privită în mod individual, a bunurilor și serviciilor pentru care se datorează TVA. Cea de a treia întrebare privește incidența principiului neutralității asupra răspunsului care trebuie dat la întrebările precedente.

46. Toate aceste trei întrebări urmăresc să se stabilească dacă cifra de afaceri aferentă vânzării de imobile de către NCC poate fi exclusă din numitorul raportului utilizat la calculul pro ratei de deducere. În consecință, propunem Curții să le examineze împreună și să le înțeleagă în modul următor. Instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că vânzarea, de către o întreprindere de construcții, de imobile construite în nume propriu, atunci când construcția acestor imobile este supusă la plata TVA, iar vânzarea subsecventă a acestora din urmă este scutită, poate constitui o „operațiune accesorie” în sensul acestei dispoziții și, dacă este cazul, în ce condiții.

47. Înainte de examinarea acestei întrebări, trebuie să se arate că, în măsura în care prevede scutirea de TVA a vânzării de imobile noi și supunerea la plata acestei taxe a edificării de imobile în nume propriu de o întreprindere de construcții, legislația daneză este conformă cu A șasea directivă.

48. Astfel, în ceea ce privește, în primul rând, scutirea de TVA a vânzării de imobile noi, ea se întemeiază pe dispozițiile articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, potrivit căruia statele membre, pe parcursul unei perioade tranzitorii de cinci ani începând cu 1 ianuarie 1978, pot să scutească în continuare activitățile prevăzute în anexa F la această directivă în condițiile existente în statul membru în cauză.

49. Anexa F la A șasea directivă, intitulată „Operațiuni prevăzute la articolul 28 alineatul (3) litera (b)”, prevede la punctul 16 „livrarea clădirilor și a terenurilor prevăzute la articolul 4 alineatul (3)”, cu alte cuvinte, potrivit acestei din urmă dispoziții, privește livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea înaintea primei ocupări<sup>12</sup>.

50. În plus, guvernul danez arată că scutirea menționată exista în dreptul intern înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive, iar instanța de trimitere susține că legislația sa națională este conformă, în privința acestui aspect, cu dispozițiile coroborate ale articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă și ale anexei F punctul (16) la aceasta.

51. În continuare, în ceea ce privește taxarea construcției de imobile de către o întreprindere de construcții în nume propriu, aceasta se întemeiază pe dispozițiile articolului 5 alineatul (7) și ale articolului 6 alineatul (3) din A șasea directivă, care asimilează livrările de bunuri și prestările de servicii, efectuate de o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice, cu o activitate taxabilă.

52. Astfel, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă prevede că statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, dacă TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă.

53. De asemenea, articolul 6 alineatul (3) din A șasea directivă prevede că, în anumite condiții, statele membre pot asimila unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, atunci când TVA-ul aferent unui astfel de serviciu nu este deductibil în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o altă persoană impozabilă.

54. Prin urmare, analiza întrebării adresate de instanța de trimitere trebuie să plece de la premisa potrivit căreia legislația națională, în măsura în care prevede, pe de o parte, scutirea de TVA a vânzării de imobile noi și, pe de altă parte, supunerea la plata acestei taxe a edificării de imobile în nume propriu de o întreprindere de construcții, este conformă cu sistemul comunitar de TVA.

55. NCC susține că vânzările de imobile pe care le construiește în nume propriu trebuie considerate operațiuni accesorii pentru următoarele motive.

12 — Această posibilitate de scutire a vânzării de imobile noi a fost prorogată de Directiva 2006/112 la articolul 371 și în anexa X partea B punctul (9).

56. Aceste vânzări nu ar face parte din activitatea sa principală și nu ar constitui nici un domeniu de activitate distinct al întreprinderii. Vânzările menționate ar rezulta direct din activitățile sale de construcție integral taxate și ar avea un caracter accesoriu și marginal în raport cu totalul cifrei de afaceri a întreprinderii (185 de milioane DKK raportate la 3 966 de milioane DKK generate de activitatea principală).

57. În plus și mai ales, calculul deducerii ar fi denaturat dacă cifra de afaceri aferentă vânzării de imobile ar fi luată în considerare, întrucât partea utilizată de departamentul de vânzări din cheltuielile comune ale întreprinderii s-a ridicat în 2002 la doar 0,6%. Astfel cum a fost constatat de Curte la punctul 21 din Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, și la punctul 76 din Hotărârea EDM, citată anterior, calculul deducerii ar fi denaturat dacă toate rezultatele operațiunilor financiare ale persoanei impozabile legate de o activitate taxabilă ar trebui incluse în numitorul raportului utilizat la calculul pro ratei de deducere, în special atunci când obținerea unor astfel de rezultate nu implică vreo utilizare de bunuri sau servicii pentru care se datorează TVA sau, cel puțin, nu implică decât o utilizare foarte limitată.

58. În sfârșit, NCC susține că Curtea a amintit în mod constant că sistemul comun de TVA trebuia să garanteze respectarea unei neutralități perfecte, indiferent care sunt obiectivele sau rezultatele întreprinderii. Or, normele daneze în materie de TVA s-ar fi îndepărtat de acest principiu fundamental din A șasea directivă prin alegerea făcută de a disocia o

operațiune unică în două operațiuni distincte, în primul rând, construcția, taxată pe măsura executării lucrărilor, și, în al doilea rând, vânzarea, care este scutită de TVA.

59. Prin urmare, luarea în considerare a cifrei de afaceri corespunzătoare vânzărilor de imobile începând cu 1 aprilie 2002 ar fi contrară principiului neutralității, întrucât ar conduce, prin disocierea unei operațiuni unice în două operațiuni distincte, la nedegrevarea integrală a unei persoane impozabile de TVA-ul achitat în cadrul construcției de imobile în nume propriu.

60. În opinia noastră, teza NCC nu poate fi admisă din moment ce vânzarea de imobile construite de această întreprindere în nume propriu și construcția acestora fac parte dintr-o operațiune unică, efectuată de persoana impozabilă în mod obișnuit.

61. Noi întemeiem această analiză pe sistemul de deducere prevăzut la articolele 17 și 19 din A șasea directivă, precum și pe jurisprudența privind noțiunea „operațiune accesorie” avută în vedere la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

62. Această noțiune nu este definită în A șasea directivă. Aceasta nu face trimitere nici

la dreptul statelor membre pentru a determina sensul și domeniul de aplicare al noțiunii. Așadar, noțiunea menționată trebuie interpretată în lumina contextului juridic în care se integrează și a obiectivelor pe care le urmărește<sup>13</sup>.

63. Este cert că regimul de deducere prevăzut de A șasea directivă are drept obiectiv degrevarea integrală a persoanei impozabile de TVA-ul care s-a aplicat în amonte pe bunurile și serviciile utilizate de aceasta în scopul desfășurării operațiunilor sale taxabile<sup>14</sup>. De asemenea, am observat că, atunci când persoana impozabilă efectuează atât operațiuni taxabile, cât și operațiuni scutite, deducerea este permisă doar pentru partea din TVA care este proporțională cu valoarea operațiunilor taxabile, conform articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă. În acest sens, articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că pro rata de deducere a TVA-ului achitat la achiziționarea unor astfel de bunuri și servicii este compusă dintr-un raport cuprinzând, la numărător, cifra de afaceri aferentă operațiunilor taxabile și, la numitor, cifra de afaceri totală.

64. Prin intermediul acestor dispoziții, legiuitorul comunitar a prezumat astfel că partea de utilizare, aferentă unei persoane impozabile, a acestor bunuri și a acestor servicii în scopul desfășurării activităților sale taxabile, care dau drept de deducere, și în scopul desfășurării activităților sale scutite de TVA, care nu dau

un astfel de drept de deducere, era proporțională cu cifra de afaceri respectivă.

65. Prevăzând că trebuie exclusă cifra de afaceri aferentă operațiunilor imobiliare sau financiare accesorii, precum și vânzărilor de bunuri de capital, articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă urmărește să excludă sumele care nu reflectă utilizarea de bunuri și servicii pentru care este datorat TVA-ul și care, așadar, ar denatura rezultatul calculului pro ratei de deducere.

66. Acest obiectiv a fost clar exprimat în expunerea de motive a propunerii de A șasea directivă prezentată Consiliului Uniunii Europene de Comisia Comunităților Europene la 29 iunie 1973<sup>15</sup>. Acesta a fost reluat în mod constant în Hotărârile citate anterior Régie dauphinoise<sup>16</sup>, EDM<sup>17</sup>, precum și Nordania Finans și BG Factoring<sup>18</sup>. Astfel, potrivit Curții, dacă toate rezultatele operațiunilor

13 — Hotărârea Nordania Finans și BG Factoring, citată anterior (punctul 18).

14 — Hotărârea din 22 iunie 1993, Sofitam (C-333/91, Rec., p. I-3513, punctul 10), precum și Nordania Finans și BG Factoring, citată anterior (punctul 19). A se vedea, mai recent, Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 17).

15 — Propunere de A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (*Bulletin des Communautés européennes*, supliment 11/73, p. 20). Conform propunerii menționate, articolul 19 alineatul (2) era justificat astfel:

„Elementele avute în vedere la acest alineat trebuie excluse de la calculul pro ratei în scopul evitării posibilității de a denatura semnificația reală, în măsura în care astfel de elemente nu reflectă activitatea profesională a persoanei impozabile. Aceasta este situația vânzărilor având ca obiect bunuri de investiții și a operațiunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis, care au doar o importanță secundară sau accidentală în raport cu cifra totală de afaceri a întreprinderii. De altfel, aceste operațiuni sunt excluse numai dacă nu fac parte din activitatea profesională curentă a persoanei impozabile.”

16 — Punctul 21.

17 — Punctele 75 și 76.

18 — Punctul 23.

financiare ale persoanei impozabile legate de o activitate taxabilă ar trebui incluse în numitorul raportului utilizat la calculul pro ratei de deducere, chiar și atunci când obținerea unor astfel de rezultate nu implică vreo utilizare de bunuri sau servicii pentru care se datorează TVA sau, cel puțin, nu implică decât o utilizare foarte limitată, calculul deducerii ar fi denaturat.

67. Această analiză, efectuată în cadrul unor cauze privind operațiuni financiare sau privind noțiunea de bunuri de capital, se poate transpune, fără nicio îndoială, în prezenta cauză, care privește vânzările de imobile.

68. Din considerațiile precedente și din Hotărârile citate anterior Régie dauphinoise, EDM, precum și Nordania Finans și BG Factoring se pot trage mai multe învățăminte în ceea ce privește sensul și domeniul de aplicare al noțiunii „operațiune accesorie”, avută în vedere la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

69. Primul dintre acestea este că noțiunea respectivă se poate aplica, în primul rând, unor operațiuni punctuale, care nu fac parte din activitatea obișnuită a întreprinderii. Astfel, vânzarea, de către o întreprindere, a unui imobil care nu mai prezintă utilitate pentru aceasta poate să genereze o cifră de afaceri de o valoare ridicată, deși această operațiune ar putea necesita numai câteva apeluri telefonice. În această ipoteză, carac-

terul neobișnuit sau excepțional al operațiunii permite să se prezume că aceasta este cuprinsă în noțiunea „operațiune accesorie” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

70. În schimb, caracterul obișnuit al unei operațiuni scutite de TVA permite să se prezume că nu este vorba de o „operațiune accesorie” în sensul acestei dispoziții<sup>19</sup>. Cu toate acestea, această prezumție nu are caracter absolut.

71. Astfel, al doilea învățământ care poate fi tras din elementele sus-menționate este că caracterul obișnuit al unei operațiuni nu exclude în mod sistematic posibilitatea ca aceasta să constituie o operațiune accesorie. Astfel, în Hotărârea EDM, citată anterior, Curtea a admis că în această situație se puteau regăsi plasamentele de fonduri și împrumuturile efectuate în mod regulat de un holding minier. Chiar dacă aceste activități financiare aveau un caracter regulat, Curtea a declarat că ele puteau să constituie „operațiuni accesorii” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă în măsura în care implică doar o utilizare foarte limitată a bunurilor și serviciilor pentru care se datorează TVA.

72. Totuși, posibilitatea menționată ca o activitate obișnuită a persoanei impozabile să constituie o activitate „accesorie” în sensul acestei dispoziții este subordonată unei condiții prealabile, care nu a fost amintită în mod clar de Curte în Hotărârea EDM, citată

<sup>19</sup> — A se vedea în acest sens Hotărârea Nordania Finans și BG Factoring, citată anterior.

anterior, dar care rezultă în mod expres din Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, și care se impune în mod logic în lumina sistemului comunitar de deducere.

73. Astfel, al treilea învățământ care reiese din jurisprudență este că, pentru a putea fi considerată operațiune accesorie, activitatea scutită de TVA nu trebuie să constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile. După cum arată guvernul danez și Comisia, o operațiune scutită de TVA nu poate fi considerată „operațiune accesorie” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă dacă prezintă o astfel de legătură cu activitatea taxabilă.

74. Această condiție a fost exprimată în Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, cu privire la investirea, de către un administrator de imobile, a sumelor primite de la clienții săi în cadrul activității de administrare a imobilelor acestora<sup>20</sup>.

75. O astfel de condiție pare că trebuie să se impună în mod logic în lumina sistemului de deducere prevăzut de A șasea directivă. Acest sistem se întemeiază pe principiul potrivit căruia dreptul persoanei impozabile de a fi

degrevată de TVA-ul pe care l-a achitat în cadrul activităților sale economice este subordonat condiției ca acestea din urmă să fie, ele însele, supuse la plata acestei taxe. În consecință, dreptul de deducere presupune că bunurile și serviciile pentru care se datorează TVA de către persoana impozabilă au fost utilizate de aceasta din urmă pentru efectuarea unor activități taxabile.

76. Atunci când persoana impozabilă utilizează bunuri și servicii pentru a efectua activități taxabile și activități scutite de TVA, se activează regula pro ratei de deducere, în temeiul căreia dreptul de deducere este proporțional cu cifra de afaceri corespunzătoare operațiunilor taxabile. Așadar, acest drept de deducere se întemeiază pe prezumția potrivit căreia aceste bunuri și servicii sunt utilizate de persoana impozabilă pentru activitățile sale taxabile și pentru activitățile sale scutite de TVA în mod proporțional cu cifra de afaceri corespunzătoare fiecăreia dintre ele.

77. În ceea ce privește articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, acesta permite îndepărtarea acestei ultime prezumții atunci când activitatea scutită de TVA nu implică decât o utilizare foarte limitată a bunurilor și serviciilor cu utilizare mixtă.

78. În consecință, aplicarea acestei derogări presupune ca activitatea scutită de TVA să poată fi diferențiată de activitatea taxabilă. În alți termeni, ea presupune că partea de utilizarea bunurilor și serviciilor pentru operațiunile scutite de TVA este identificabilă. Dacă activitatea scutită de TVA este strâns legată de activitatea taxabilă sau contopită cu aceasta, derogarea prevăzută la articolul 19

20 — Curtea, ținem să amintim, a considerat că, în măsura în care această activitate constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile a întreprinderilor de administrare de imobile, nu putea fi vorba de o operațiune accesorie (Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, punctul 22).

alineatul (2) din A șasea directivă nu poate să se aplice, întrucât nu este posibil să se repartizeze între fiecare dintre aceste activități o parte de utilizare a bunurilor și serviciilor cu utilizare mixtă.

79. În această ipoteză, prezumția pe care se întemeiază pro rata de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) și la articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă are, în consecință, un caracter absolut. Cu alte cuvinte, cifra de afaceri aferentă activității scutite de TVA nu poate fi exclusă din calculul pro ratei de deducere, întrucât, prin natura sa, această activitate nu implică o utilizare foarte limitată a bunurilor și serviciilor cu utilizare mixtă.

80. Astfel, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, Curtea a considerat că activitatea de plasament de fonduri efectuată de administratorul de imobile avea o legătură directă, permanentă și necesară cu activitatea taxabilă de administrare de imobile, întrucât capitalurile investite în mod regulat de administratorul de imobile proveneau în mod direct din această activitate de administrare. Astfel, era vorba despre avansuri de fonduri care îi erau încredințate de clienții cărora le administra imobilele. În plus, aceste investiții puteau părea necesare, întrucât se putea pleca de la premisa că erau indispensabile pentru echilibrul financiar al activității administratorului de imobile.

81. În schimb, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea EDM, citată anterior, Curtea, fără a

se pronunța în mod expres, a considerat că activitățile financiare ale holdingului în cauză nu constituiau prelungirea directă, permanentă și necesară a activității sale taxabile, întrucât capitalurile plasate de acest holding la diverse instituții financiare sau sub formă de împrumuturi nu proveneau din activitatea sa taxabilă, ci erau constituite din fondurile sale proprii<sup>21</sup>.

82. Regula stabilită de Curte în Hotărârea Régie dauphinoise, citată anterior, se aplică *a fortiori* atunci când, precum în prezenta cauză, activitatea scutită de TVA și activitatea taxabilă fac parte din aceeași operațiune. Într-o astfel de situație, excluderea cifrei de afaceri aferente activității scutite de TVA ar fi artificială, pentru că aceeași operațiune prezintă, în mod succesiv, caracterul unei operațiuni taxabile, care dă drept de deducere, și caracterul unei activități scutite de TVA, care nu dă drept de deducere.

83. După cum a arătat chiar NCC, vânzarea de imobile, scutită de TVA, și construcția acestora, supusă la plata acestei taxe, fac parte din aceeași operațiune economică, întrucât NCC construiește aceste imobile în scop de vânzare. Prin urmare, astfel cum susține guvernul danez, imputarea cifrei de afaceri aferente vânzării de imobile construite de

21 — În același sens, Curtea a considerat în Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, Rec., p. I-9567, punctul 29), că acordarea de împrumuturi, de către un holding, unor filiale cărora le furnizează servicii de administrare, de contabilitate, de informatică și de gestiune în general nu poate fi suspusă la plata TVA pentru motivul că ar fi vorba de prelungirea directă, permanentă și necesară a acestor prestări de servicii, întrucât astfel de împrumuturi nu sunt nici necesare, nici direct legate de serviciile prestate în acest mod.



NCC în nume propriu numai asupra activității de vânzare ar fi artificială, întrucât, în parte, această cifră de afaceri rezultă și din activitatea de construcții, supusă la plata TVA.

84. Într-adevăr, după cum subliniază în mod justificat NCC, această analiză are ca efect reducerea deducerii de TVA care a grevat cheltuielile comune, deși construcția de imobile în nume propriu de către această societate constituie o activitate taxabilă. Cu toate acestea, suntem de părere că această situație, în starea actuală a sistemului comunitar de TVA, nu este contrară principiului neutralității.

85. Este adevărat că acest principiu presupune ca persoana impozabilă să poată deduce integral TVA-ul care a grevat bunurile și serviciile achiziționate în exercitarea activităților sale taxabile<sup>22</sup>. De asemenea, este cert că, potrivit jurisprudenței, dreptul de deducere al TVA constituie, în calitate de parte integrantă a mecanismului TVA, un principiu fundamental inerent sistemului comun de TVA și nu poate fi, în principiu, limitat<sup>23</sup>.

86. Cu toate acestea, după cum a indicat în mod justificat Comisia, acest principiu nu are

22 — Hotărârea Nordania Finans și BG Factoring, citată anterior (punctul 19).

23 — Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska (C-25/07, Rep., p. I-5129, punctele 14 și 15, precum și jurisprudența citată), și Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior (punctul 15).

valoare supralegislativă. El este definit în termeni generali la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă și poate face obiectul limitărilor și al derogărilor prevăzute expres de aceasta<sup>24</sup>. Prin urmare, principiul neutralității și dreptul de deducere nu ar putea conduce la îndepărtarea sau la declararea ca inaplicabilă a unei dispoziții a dreptului național care transpune o astfel de dispoziție derogatorie din A șasea directivă.

87. Am putut observa mai sus că dispozițiile din Legea privind TVA-ul, în măsura în care scutesc vânzarea unui imobil nou și supun la plata TVA edificarea, de către o societate precum NCC, de imobile în nume propriu, sunt conforme cu A șasea directivă. În plus, consecințele acestei legislații pentru NCC sunt exact cele pe care legiuitorul național a dorit să le obțină, cu alte cuvinte să pună întreprinderile de construcții care vând imobilele pe care le-au construit în aceeași situație cu vânzătorii de imobile care trebuie să încredințeze activitatea de construcție unor întreprinderi terțe.

88. Prin urmare, efectele legislației menționate denunțate de NCC se bazează pe derogări de la principiul neutralității prevăzute expres

24 — Hotărârea PARAT Automotive Cabrio, citată anterior (punctul 18).

de A șasea directivă și urmărite de guvernul danez în temeiul acestor dispoziții.

89. Pentru acest motiv, suntem de părere că, în starea actuală a conținutului celei de A șasea directive, principiul neutralității TVA-ului nu se opune ca cifra de afaceri corespunzătoare vânzării de imobile de către NCC să fie luată în considerare în cadrul numitorului raportului prevăzut la articolul 19 din A șasea directivă ca fiind aferentă unei activități scutite de TVA.

90. Prin urmare, având în vedere aceste considerații, propunem Curții să declare că articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că vânzarea, de către o întreprindere de construcții, de imobile construite în nume propriu, atunci când construcția acestor imobile este supusă la plata TVA, iar vânzarea subsecventă a acestora din urmă este scutită, nu poate constitui o „operațiune accesorie” în sensul acestei dispoziții, din moment ce această vânzare constituie, precum în prezenta cauză, prelungirea directă, permanentă și necesară a activității de construcții.

#### IV — Concluzie

91. Având în vedere considerațiile precedente, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Østre Landsret în modul următor:

„Articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că vânzarea, de către o întreprindere de construcții, de imobile construite în nume propriu, atunci când construcția acestor imobile este supusă la plata taxei pe valoarea adăugată, iar vânzarea subsecventă a acestora din urmă este scutită, nu poate constitui o «operațiune accesorie» în sensul acestei dispoziții, din moment ce această vânzare constituie, precum în prezenta cauză, prelungirea directă, permanentă și necesară a activității de construcții.”