



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

11 iunie 2015 *

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 9, articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) — Bază de impozitare — Includerea cuantumului taxelor colectivităților locale de ocupare a subsolului plătite de societatea concesionară a rețelei de distribuție a gazelor în baza de impozitare a TVA-ului aplicabil prestației furnizate de această societate societății însărcinate cu comercializarea gazelor”

În cauza C-256/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalia), prin decizia din 19 noiembrie 2013, primită de Curte la 28 mai 2014, în procedura

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul A. Ó Caoimh, președinte de cameră, și domnii E. Jarașiūnas (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA, de N. Pena și de L. Scolari, advogados;
- pentru guvernul elen, de M. Germani și de K. Karavasili, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de R. Campos Laires și de A. Cunha, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de P. Guerra e Andrade și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: portugheza.

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA (denumită în continuare „Lisboagás”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală), pe de altă parte, în legătură cu actele de autocalculare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) referitoare la lunile mai, iunie și iulie 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

- 4 Potrivit articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din această directivă:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.”

- 5 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

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

- 6 Potrivit articolului 78 primul paragraf litera (a) din această directivă, baza de impozitare include impozitele, drepturile, prelevările și taxele, cu excepția TVA-ului în sine.
- 7 În schimb, în temeiul articolului 79 primul paragraf litera (c) din directiva menționată, baza de impozitare nu include sumele primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.

Dreptul portughez

- 8 Potrivit articolului 2 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denumit în continuare „CIVA”):

„1 – Sunt supuse taxei:

- a) persoanele fizice sau juridice care, în mod independent, desfășoară în mod obișnuit o activitate de producție, de comerț sau de prestări de servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, precum și cele care, tot în mod independent, practică o singură operațiune taxabilă, cu condiția ca această operațiune să fie accesorie exercitării activităților menționate, indiferent de locul în care se derulează, sau atunci când, independent de un astfel de loc, această operațiune îndeplinește condițiile privind incidența reală a impozitului asupra venitului persoanelor fizice [...] și a impozitului asupra venitului persoanelor juridice [...]

[...]

2 – Cu toate acestea, statul și celelalte persoane juridice de drept public nu sunt supuse taxei în cazul în care efectuează operațiuni în exercitarea competențelor de autoritate, chiar și atunci când percep cu această ocazie redevențe sau orice altă contrapartidă, în măsura în care lipsa de impozitare a acestora nu provoacă denaturări ale concurenței.

[...]”

- 9 Articolul 16 din CIVA prevede:

„1 – Fără a se aduce atingere dispozițiilor alineatelor 2 și 10, baza de impozitare pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii impozabile corespunde valorii contrapartidei obținute sau care urmează să fie obținută de la dobânditor, de la destinatar sau de la un terț.

[...]

5 – Baza de impozitare pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii cuprinde următoarele elemente:

- a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția taxei pe valoarea adăugată în sine;

[...]

6 – Baza de impozitare menționată la alineatul anterior nu cuprinde următoarele elemente:

[...]

- c) sumele achitate în numele și în contul dobânditorului bunurilor sau al beneficiarului serviciilor, înregistrate în mod corespunzător de persoana impozabilă în conturile unor terți;

[...]”

- 10 Potrivit articolului 3 din Legea nr. 53-E/2006 privind aprobarea sistemului general al taxelor colectivităților locale (Lei nr. 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais) din 29 decembrie 2006 (*Diário da República*, seria 1, nr. 249 din 29 decembrie 2006):

„Taxele colectivităților locale sunt prelevări care se întemeiază pe prestarea concretă a unui serviciu public local, pe utilizarea privată a unor bunuri din domeniul public și privat al colectivităților locale sau pe înlăturarea unui obstacol juridic din calea comportamentului particularilor, în cazul în care aceasta este de competența colectivităților locale conform legii.”

- 11 Articolul 6 alineatul 1 litera c) din această lege permite colectivităților locale să aplice o astfel de taxă „în caz de utilizare sau de exploatare a bunurilor comunale din domeniul public sau privat”.

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

- 12 Lisboagás este concesionara, în regim de exclusivitate, a serviciului public privind rețeaua de distribuție a gazelor din unele colectivități locale din regiunea Lisabona (Portugalia), însărcinată în special cu dezvoltarea, cu exploatarea și cu întreținerea rețelei respective. Întrucât această rețea este formată printre altele din conducte instalate în subsol pe domeniul public al unor colectivități locale situate în zona de concesiune, Lisboagás este supusă plății unor taxe de ocupare a subsolului (denumite în continuare „TOS”) impuse de aceste colectivități locale.
- 13 În conformitate cu contractul de concesiune, Lisboagás, după ce a plătit TOS colectivităților locale, repercutează cuantumul acestor taxe asupra societății însărcinate cu comercializarea gazelor în zona de concesiune atunci când facturează acesteia utilizarea infrastructurii rețelei pentru furnizarea gazelor consumatorilor. În continuare, această din urmă societate repercutează cuantumul TOS asupra consumatorilor în factura de furnizare a gazelor.
- 14 Urmând instrucțiunile administrației fiscale, Lisboagás a calculat TVA-ul la cota normală de 23 % asupra cuantumurilor TOS care au fost repercutate, ulterior, asupra consumatorilor în cursul lunilor mai, iunie și iulie ale anului 2012. Ea a menționat acest TVA în declarațiile sale periodice corespunzătoare și l-a plătit în timp util.
- 15 După respingerea cererilor sale necontencioase având ca obiect restituirea TVA-ului, Lisboagás a sesizat Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) cu o acțiune la 29 aprilie 2013.
- 16 În susținerea acestei acțiuni, Lisboagás susține în special că repercutarea TOS nu constituie o „activitate economică”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, din cauza lipsei contrapartidei directe sau indirecte, astfel încât nu este vorba de o prestație cu titlu oneros, iar aceasta nu generează valoare adăugată.
- 17 Pe de altă parte, în opinia Lisboagás, articolul 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, transpus prin articolul 16 alineatul 5 litera a) din CIVA, nu se aplică TOS, întrucât acestea din urmă nu prezintă o legătură directă cu operațiuni impozabile efectuate de ea, nu sunt legate de exercitarea activității care face obiectul contractului de concesiune și, în special, perceperea lor nu reprezintă contrapartida efectivă a unei operațiuni impozabile efectuate de Lisboagás în raport cu entitatea care comercializează gazele.
- 18 Lisboagás adaugă că, întrucât TOS sunt excluse din domeniul de aplicare al TVA-ului cu ocazia percepției acestora de către colectivitățile locale în temeiul articolului 2 din CIVA, simpla lor repercutare fără nicio marjă nu ar trebui să atragă includerea lor în baza de impozitare a TVA-ului.

Principiul neutralității TVA-ului ar impune, astfel, ca tratamentul în privința TVA-ului al unei anumite cheltuieli să fie menținut în cazul în care quantumul exact al acestei cheltuieli este refacturat unui terț.

- 19 Autoridade Tributária e Aduaneira arată că restituirea către Lisboagás a quantumului TVA-ului pe care l-a calculat și l-a perceput din partea clientului său ar conduce la o îmbogățire fără justă cauză pe care legislația națională și dreptul Uniunii nu o permit.
- 20 În plus, aceasta subliniază că utilizarea unui bun din domeniul public presupune un act de consum care, în privința TVA-ului, echivalează cu o prestare de servicii și că nu se poate susține că plata TOS nu prezintă o legătură directă cu operațiunile impozabile efectuate de Lisboagás din moment ce distribuția gazelor se realizează prin subsolul unei circumscripții sau al unei colectivități locale determinate.
- 21 Ea consideră că, deși perceperea TOS nu este supusă TVA-ului, întrucât concesiunea de bunuri din domeniul public este acordată de colectivitățile locale în exercitarea competențelor de autoritate, repercutarea taxei efectuată de o persoană juridică de drept privat face parte, în ceea ce o privește, dintr-o prestare de servicii compusă care se finalizează prin furnizarea de gaze consumatorilor.
- 22 Instanța de trimitere observă că reclamanta din litigiul principal solicită formularea unei cereri de decizie preliminară și că împotriva deciziei pe care o va adopta pentru soluționarea litigiului principal nu va putea fi exercitată o cale de atac.
- 23 În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dreptul Uniunii se opune calculării TVA-ului cu ocazia repercutării, fără includerea vreunei sume suplimentare, de către o întreprindere privată care pune la dispoziție o infrastructură de distribuție a gazelor naturale unei întreprinderi care achiziționează serviciile sale a sumelor corespunzătoare taxelor de ocupare a subsolului plătite colectivităților locale pe teritoriul cărora se află conductele care formează acele infrastructuri?

2) Întrucât, în exercitarea competențelor lor de autoritate, colectivitățile locale percep TOS fără includerea TVA-ului, dreptul Uniunii se opune calculării TVA-ului cu ocazia repercutării sumelor corespunzătoare acestor taxe, plătite de o întreprindere privată care pune la dispoziție o infrastructură de distribuție a gazelor naturale, către o întreprindere care achiziționează serviciile sale?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 24 Întrucât Comisia a subliniat, în ceea ce privește admisibilitatea cererii de decizie preliminară, că instanța de trimitere nu precizează dispozițiile dreptului Uniunii a căror interpretare o solicită și nici motivele care au determinat-o să aibă îndoieli cu privire la interpretarea acestui drept, trebuie amintit că articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții prevede, într-adevăr, că cererea de decizie preliminară trebuie să cuprindă expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau la validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal.
- 25 Cu toate acestea, întrucât întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță, Curtea nu poate respinge o cerere formulată de o instanță națională decât dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost

adresate (a se vedea în special Hotărârea Cipolla și alții, C-94/04 și C-202/04, EU:C:2006:758, punctul 25, precum și Hotărârea Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, punctul 32).

- 26 În speță, în pofida lipsei unor precizări în decizia de trimitere privind dispozițiile dreptului Uniunii a căror interpretare se solicită și motivele care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea acestui drept, se deduce din prezentarea litigiului principal efectuată în decizia menționată, precum și din întrebările adresate că acestea din urmă privesc interpretarea Directivei TVA și că dispozițiile relevante pentru a se răspunde la ele, având în vedere în special argumentele invocate de Lisboagás, sunt articolul 9 alineatul (1), articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din respectiva directivă. În plus, reiese din decizia menționată că un răspuns la aceste întrebări privind interpretarea dreptului Uniunii este necesar pentru soluționarea litigiului amintit.
- 27 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.
- 28 Pe fond, prin intermediul celor două întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1), articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că quantumul taxelor, precum cele în discuție în litigiul principal, care este plătit colectivităților locale de către societatea concesionară a rețelei de distribuție a gazelor pentru utilizarea domeniului public al colectivităților locale menționate și care este repercutat ulterior de această societate asupra unei alte societăți, însărcinată cu comercializarea gazelor, iar apoi de aceasta din urmă asupra consumatorilor finali trebuie să fie inclus în baza de impozitare a TVA-ului aplicabil prestației furnizate de prima dintre aceste societăți celei de a doua.
- 29 Potrivit articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, baza de impozitare a TVA-ului include taxele, cu excepția TVA-ului în sine. Curtea a precizat deja că, pentru ca o taxă să poată fi cuprinsă în baza de impozitare a TVA-ului, chiar dacă acestea nu reprezintă o valoare adăugată și nu constituie contrapartida economică a unor livrări de bunuri sau a unor prestări de servicii, ea trebuie să prezinte o legătură directă cu această livrare sau cu această prestare și că aspectul dacă faptul generator al respectivei taxe coincide cu cel al TVA-ului este un element determinant pentru a stabili existența unei astfel de legături (a se vedea în acest sens Hotărârea De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punctul 17, Hotărârea Comisia/Polonia, C-228/09, EU:C:2010:295, punctul 30, Hotărârea Comisia/Austria, C-433/09, EU:C:2010:817, punctul 34, precum și Hotărârea TVI, C-618/11, C-637/11 și C-659/11, EU:C:2013:789, punctele 37 și 39).
- 30 În speță, rezultă din decizia de trimitere că TOS sunt plătite de Lisboagás colectivităților locale, înainte de operațiunea supusă TVA-ului care intervine între Lisboagás și societatea însărcinată cu comercializarea gazelor către consumatori și independent de această operațiune, ca o contrapartidă pentru utilizarea domeniului public al colectivității locale ca urmare a prezenței pe acesta a infrastructurii privind rețeaua de gaze pe care o exploatează Lisboagás. Aceasta repercutează, ulterior, quantumul acestor TOS asupra societății însărcinate cu comercializarea gazelor atunci când îi facturează acesteia utilizarea infrastructurii menționate pentru furnizarea gazelor către consumatori.
- 31 Rezultă de aici că TOS nu reprezintă o valoare adăugată și nu constituie contrapartida economică a operațiunii supuse TVA-ului care intervine între societatea concesionară a rețelei de distribuție a gazelor și societatea însărcinată cu comercializarea gazelor, iar faptul generator al acestor TOS nu coincide cu cel al TVA-ului, astfel încât acestea nu prezintă o legătură directă cu respectiva operațiune.
- 32 În consecință, TOS nu se circumscrie taxelor care trebuie cuprinse, în temeiul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, în baza de impozitare a TVA-ului.

- 33 De altfel, prin repercutarea cuantumului TOS asupra societății însărcinate cu comercializarea gazelor cu ocazia facturării către aceasta a utilizării infrastructurii menționate pentru furnizarea gazelor către consumatori, Lisboagás nu repercutează TOS ca atare, ci prețul utilizării domeniului public al colectivității locale. Acest preț face parte din ansamblul costurilor suportate de Lisboagás și care intră în prețul prestației sale ce trebuie plătit de societatea însărcinată cu comercializarea gazelor. Faptul că, în conformitate cu contractul de concesiune, cuantumului TOS face obiectul unei rubrici separate în factura emisă de Lisboagás, iar apoi în facturile adresate de societatea însărcinată cu comercializarea gazelor consumatorilor este, în această privință, lipsit de relevanță.
- 34 În consecință, cuantumului TOS constituie un element al contrapartidei obținute de Lisboagás din partea societății însărcinate cu comercializarea gazelor pentru prestația sa, cu privire la care nu se contestă că reprezintă o „activitate economică”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Conform articolului 73 din respectiva directivă, cuantumului respectiv trebuie, în consecință, să fie cuprins în baza de impozitare a TVA-ului acestei prestații.
- 35 Pe de altă parte, cuantumului TOS nu poate fi exclus din baza de impozitare a TVA-ului acestei din urmă prestații în temeiul articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, din moment ce acest cuantum nu este perceput ca o rambursare a unor cheltuieli efectuate în numele și în contul societății însărcinate cu comercializarea gazelor sau în numele și în contul consumatorilor, ci ca o contrapartidă a costului de utilizare a domeniului colectivității locale suportat de Lisboagás pentru nevoile activității sale.
- 36 Contrar celor susținute de aceasta din urmă, includerea cuantumului TOS în baza de impozitare a TVA-ului aplicabil prestației pe care o furnizează societății însărcinate cu comercializarea gazelor nu este contrară principiului neutralității fiscale, care se opune posibilității ca livrări de bunuri sau prestări de servicii similare, care sunt în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 65 și jurisprudența citată).
- 37 Astfel, în temeiul articolului 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, colectivitățile locale nu sunt considerate persoane impozabile în privința TVA-ului atunci când percep taxe precum TOS, în timp ce, în aplicarea articolului 9 din directiva menționată, societățile precum Lisboagás sunt considerate persoane impozabile în privința TVA-ului atunci când desfășoară „activități economice”, în sensul acestei dispoziții. Pe de altă parte, astfel cum rezultă din constatările efectuate la punctele 31, 33 și 34 din prezenta hotărâre, perceperea TOS de către colectivitățile locale și cesiunea de către Lisboagás societății însărcinate cu comercializarea gazelor a dreptului de utilizare a rețelei de gaze pe care o exploatează în schimbul plății unei contrapartide care integrează cuantumului TOS nu constituie „operațiuni similare”.
- 38 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 9 alineatul (1), articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că cuantumului taxelor, precum cele în discuție în litigiul principal, care este plătit colectivităților locale de societatea concesionară a rețelei de distribuție a gazelor pentru utilizarea domeniului public al colectivităților locale menționate și care este repercutat ulterior de această societate asupra unei alte societăți, însărcinate cu comercializarea gazelor, iar apoi de aceasta din urmă asupra consumatorilor finali trebuie să fie inclus în baza de impozitare a TVA-ului aplicabil prestației furnizate de prima dintre aceste societăți celei de a doua în temeiul articolului 73 din directiva amintită.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 39 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 9 alineatul (1), articolul 73, articolul 78 primul paragraf litera (a) și articolul 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că cuantumul taxelor, precum cele în discuție în litigiul principal, care este plătit colectivităților locale de societatea concesionară a rețelei de distribuție a gazelor pentru utilizarea domeniului public al colectivităților locale menționate și care este repercutat ulterior de această societate asupra unei alte societăți, însărcinată cu comercializarea gazelor, iar apoi de aceasta din urmă asupra consumatorilor finali, trebuie să fie inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aplicabile prestației furnizate de prima dintre aceste societăți celei de a doua în temeiul articolului 73 din directiva amintită.

Semnături