



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 4 iulie 2017¹

Cauza C-308/16

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.
împotriva
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutirea fiscală a livrărilor de clădiri sau de părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află acestea – Directiva 2006/112/CE – Articolul 135 alineatul (1) litera (j) – Articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) – Noțiunea «primă ocupare» – Noțiunea «transformare»”

1. Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) adresează o întrebare preliminară cu privire la interpretarea Directivei 2006/112/CE² în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (TVA) aplicată livrării unei clădiri sau a unei părți a clădirii și a terenului pe care se află clădirea³.

2. Articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 scutește de TVA livrarea acestor bunuri imobile, cu condiția ca aceasta să fie „alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a)”. Astfel, în principiu, „livrarea înaintea primei ocupări” a unei clădiri nu este scutită de TVA, având în vedere că aceasta este situația la care face referire ultima dintre cele două dispoziții citate. Dimpotrivă, TVA-ul nu este exigibil în cazul livrărilor succesive ale aceleiași clădiri.

3. Situațiile de aplicare a TVA-ului/scutire de TVA descrise anterior pot fi totuși modificate întrucât statele membre au, potrivit articolului 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112, o dublă capacitate: cea de i) a „stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri” și de ii) a „aplica alte criterii decât cel al primei ocupări” în anumite cazuri.

4. În esență, instanța de trimitere dorește să se clarifice dacă legislația poloneză care a transpus această parte a Directivei 2006/112 (în ceea ce privește atât noțiunea „primă ocupare”, cât și noțiunea „transformare a imobilelor”) este conformă acestei directive.

¹ Limba originală: spaniola.

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

³ Având în vedere că litigiul inițial se referă exclusiv la o clădire, nu la părțile sale sau la o parte din terenul pe care se află aceasta, în continuare ne vom referi numai la regimul TVA aplicabil clădirilor.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1):

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

- (a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

6. Potrivit articolului 9 alineatul (1):

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

7. Potrivit articolului 12:

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

- (a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;
- (b) livrarea de terenuri construibile.

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

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

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

[...]”

8. Articolul 14 prevede următoarele:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]”

9. Articolul 135 alineatul (1) 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);

[...]”

B. Dreptul polonez

*Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii)*⁴

10. Articolul 2 punctul 14 prevede următoarele definiții:

„«Prima ocupare» înseamnă darea în folosință a unei clădiri, construcții sau a unei părți a unei clădiri sau a unei construcții către primul dobânditor sau primul utilizator, după ce aceste clădiri, construcții sau părți ale unei clădiri sau ale unei construcții au fost:

- a) construite sau
- b) îmbunătățite, atunci când, în sensul dispozițiilor privind impozitul pe venit, cheltuielile cu îmbunătățirea au fost de minimum 30 % din valoarea inițială.”

11. Articolul 43 alineatul (1) prevede:

„Sunt scutite de taxă:

[...]

10) livrarea de clădiri, construcții sau părți ale unor clădiri sau construcții, cu excepția cazului în care:

- a) livrarea se efectuează în cadrul primei ocupări sau înaintea primei ocupări,
- b) între prima ocupare și livrarea clădirii, a construcției sau a unei părți a clădirii sau a construcției a trecut o perioadă mai scurtă de doi ani;

[...]”

⁴ Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poz. 535, cu modificările ulterioare) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

II. Situația de fapt și întrebarea preliminară

12. Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (denumită în continuare „Kozuba”) ⁵ este o societate care, la 17 septembrie 2005, a decis să își majoreze capitalul social. La aceeași dată, unul dintre asociați a adus ca aport la societate o clădire de locuințe (o casă de vară) construită în anul 1992.

13. În anul 2006, clădirea a fost modernizată și a fost adaptată nevoilor exercitării activității economice a societății Kozuba în calitate de „clădire-model”. Costurile reamenajării au reprezentat 55 % din valoarea sa inițială ⁶.

14. La 31 iulie 2007, clădirea a fost înregistrată în patrimoniul Kozuba („clădire-model”), rămânând ca atare până la 15 ianuarie 2009. La această ultimă dată, „clădirea-model” a fost scoasă din imobilizările corporale prin vânzarea către un terț.

15. Potrivit Kozuba, vânzarea imobilului după reabilitare implica realizarea faptului generator al TVA-ului. Or, întrucât era vorba despre un bun utilizat, această vânzare era scutită de plata taxei și, prin urmare, nu a inclus suma obținută în declarația de TVA.

16. Prin decizia din 12 aprilie 2013, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directorul Autorității de Control Fiscal, Polonia) a adresat societății Kozuba o decizie de plată a TVA-ului datorat pentru primul trimestru al anului 2009, prin care a majorat baza impozabilă cu prețul de vânzare al clădirii.

17. În opinia autorității fiscale, în esență: a) articolul 43 alineatul (1) punctul 10 din Legea privind TVA-ul prevede scutirea numai pentru transferul unei clădiri după „prima ocupare” și b) articolul 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul prevede că „prima ocupare” are loc numai după o operațiune taxabilă. În consecință, deși clădirea era destinată activităților societății la 31 iulie 2007, la această dată nu avusese loc „prima ocupare” întrucât darea sa în folosință nu avusese loc în cadrul unei operațiuni taxabile. Conform acestui criteriu, „prima ocupare” ar fi avut loc în momentul vânzării, respectiv la 15 ianuarie 2009.

18. La 17 mai 2013, Kozuba a introdus contestație împotriva deciziei menționate. Prin decizia sa din 30 iulie 2013, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directorul Camerei Fiscale Varșovia, Polonia) a menținut decizia contestată.

19. Kozuba a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia), care, pe fond, a respins acțiunea prin hotărârea pronunțată la 22 mai 2014 ⁷.

20. Societatea a atacat și această hotărâre, de data aceasta în fața Naczelnny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă), instanță care solicită să se clarifice dacă cerința „primei ocupări”, astfel cum este prevăzută la articolul 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul, trebuie să fie legată neapărat de o operațiune taxabilă sau dacă, dimpotrivă, această noțiune este legată de ocuparea efectivă a clădirii, independent dacă a precedat respectiva operațiune taxabilă. În primul caz, există o potențială incompatibilitate a dispoziției naționale cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112, întrucât dreptul de a beneficia de o scutire fiscală este restrâns în mod nejustificat.

⁵ Kozuba este denumirea întreprinderii Poltrex începând din anul 2009. În pofida faptului că discutăm despre fapte care au avut loc înainte de schimbarea denumirii, ne vom referi la această întreprindere drept Kozuba.

⁶ Potrivit ordonanței de trimitere (punctul 3), reamenajarea a constat în înlocuirea acoperișului, zugrăvirea pereților, înlocuirea ușilor și a ferestrelor, montarea unei noi pardoseli, construirea unei scări la primul etaj și a unui șemineu în sala de întâlniri.

⁷ Totuși, instanța a anulat respectiva decizie din motive pur formale.

21. Instanța de trimitere ia ca premisă faptul că articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112, care face trimitere la articolul 12 alineatul (1) litera (a), leagă scutirea fiscală de noțiunea „primă ocupare”, pe care însă nu o definește.

22. Potrivit articolului 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul, nu există o „primă ocupare” în cazurile în care construcția sau modernizarea clădirilor se realizează în scopuri proprii, iar promotorul este cel care le utilizează. Având în vedere că livrarea clădirii nu se realizează în cadrul unei operațiuni taxabile, scutirea fiscală este inaplicabilă, în temeiul articolului 43 alineatul (1) punctul 10 din Legea privind TVA-ul. Cu titlu de exemplu, aceasta este situația în cazul vânzării unei clădiri după expirarea unei perioade de 10 ani de la ocuparea sa efectivă. Într-o asemenea situație, taxa (respectiv lipsa unei scutiri fiscale) se aplică nu numai în cazul clădirilor „noi”, ci și în cazul clădirilor „vechi” dacă acestea sunt construite sau îmbunătățite de persoana impozabilă pentru scopuri proprii.

23. În plus, instanța de trimitere are îndoieli în privința conformității articolului 2 punctul 14 litera (b) din Legea privind TVA-ul cu Directiva 2006/112, care, în situația transformării clădirilor, leagă prima ocupare de cheltuieli cu îmbunătățirea în cuantum de minimum 30 % din valoarea inițială a clădirii.

24. Instanța de trimitere observă că această dispoziție prevede plata TVA-ului (fără aplicarea unei scutiri fiscale) de fiecare dată când sunt realizate lucrări cu aceste caracteristici și se transferă clădirea renovată. În opinia sa, legislația poloneză nu precizează momentul de la care și pentru ce perioadă trebuie să se calculeze suma cheltuielilor (de minimum 30 % din valoarea inițială a clădirii) pentru a putea considera că există o „primă ocupare”.

25. În consecință, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă) adresează următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09/vol. 3, p. 7) trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale (articolul 43 alineatul 1 punctul 10 din Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, poz. 535 [Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii, astfel cum a fost modificată, denumită în continuare «Legea privind TVA-ul»]), potrivit căreia livrarea unei clădiri, a unei construcții sau a unor părți ale unei clădiri sau ale unei construcții este scutită de TVA, cu excepția situației în care:

- a) livrarea se efectuează în cadrul primei ocupări sau înaintea primei ocupări,
- b) între prima ocupare și livrarea clădirii, a construcției sau a unei părți a clădirii sau a construcției a trecut o perioadă mai scurtă de 2 ani,

în măsura în care, potrivit articolului 2 punctul 14 din Legea privind TVA-ul, prima ocupare înseamnă darea în folosință, în cadrul unor operațiuni taxabile, a unei clădiri, a unei construcții sau a unei părți a unei clădiri sau a unei construcții către primul dobânditor sau primul utilizator, după ce aceste clădiri, construcții sau părți ale unei clădiri sau ale unei construcții au fost:

- a) construite sau
- b) îmbunătățite, atunci când, în sensul dispozițiilor privind impozitul pe venit, cheltuielile cu îmbunătățirea au fost de minimum 30 % din valoarea inițială?”

III. Procedura în fața Curții

26. Decizia de trimitere a fost primită la grefa Curții de Justiție la 30 mai 2016.

27. Guvernul polonez și Comisia Europeană au depus observații scrise. S-a considerat că nu se impune organizarea unei ședințe.

IV. Rezumatul observațiilor părților

28. În opinia guvernului polonez, articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 nu definește noțiunea de „primă ocupare” și nu face trimitere la definițiile pe care le-ar putea prevedea legislațiile statelor membre. Astfel, este vorba despre o noțiune autonomă de drept al Uniunii, care trebuie interpretată în mod uniform pentru evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul⁸.

29. Interpretarea acestei noțiuni impune luarea în considerare a contextului său, a economiei și a scopului Directivei 2006/112, având în vedere în special *ratio legis* al scutirii fiscale. În pofida faptului că, potrivit Curții de Justiție, scutirile, ca derogări de la principiul general al exigibilității unei taxe, trebuie interpretate în sens restrictiv⁹, acest criteriu de interpretare nu permite ca scutirea fiscală să fie lipsită de efecte.

30. Din perspectiva guvernului polonez, construcția sau reabilitarea semnificativă a unei clădiri implică un plus de valoare care trebuie taxat chiar în momentul în care se realizează o operațiune supusă TVA-ului¹⁰. În opinia sa, indiferent de durata utilizării în scopuri proprii de către persoana care a construit sau a transformat clădirea, această valoare adăugată trebuie taxată la data vânzării clădirii către un dobânditor.

31. Guvernul polonez susține că, atunci când livrarea (operațiunea taxabilă) nu a avut loc, indiferent dacă este vorba despre o construcție nouă sau despre una reabilitată, va fi aplicabilă noțiunea de „clădire nouă” potrivit Directivei 2006/112. Asocierea „primei ocupări” cu o simplă ocupare în fapt ar contrazice natura principiilor care au stat la baza acestei directive și ar deschide calea către fraude, prin abuzarea de această scutire fiscală.

32. Cu privire la posibilitatea statelor membre de a respecta criterii diferite de cel al „primei ocupări”, guvernul polonez insistă pe cele două situații prevăzute la articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Dacă un stat membru aplică „perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări”, trebuie taxată nu numai livrarea inițială în contextul „primei ocupări”, ci și livrarea ulterioară dacă are loc în termen de doi ani. În caz contrar, livrarea inițială în contextul unei „prime ocupări” ar fi scutită de taxă, în timp ce pentru livrarea ulterioară, care se concretizează în termen de doi ani de la această „primă ocupare”, nu ar mai fi scutită.

33. Cu privire la posibilitatea ca „prima ocupare” să se producă după reabilitarea imobilului, guvernul polonez subliniază că această situație este recunoscută de Curtea de Justiție¹¹. În opinia sa, dispozițiile interne nu depășesc limitele de apreciere conferite prin articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112, întrucât cuantumul cheltuielilor stabilit de legiuitorul polonez conduce la o valoare semnificativă adăugată prin procesul de transformare.

34. În opinia Comisiei, în pofida faptului că scutirile fiscale trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, o astfel de interpretare nu poate lăsa scutirea fiscală fără consecințe. În prezenta cauză, norma națională ar putea determina perceperea TVA-ului pentru clădiri „vechi”, contrar scopului și logicii articolului 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112.

⁸ Citează Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 56).

⁹ Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punctul 18).

¹⁰ Se referă la Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punctul 15), pentru a sublinia că transferul unui imobil nou, spre deosebire de al unui imobil uzat, implică încheierea unui proces de producție care justifică aplicarea TVA-ului.

¹¹ Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 36).

35. Având în vedere că Directiva 2006/112 nu definește „prima ocupare”, Comisia este de părere că această noțiune trebuie privită în sensul său obișnuit, de simplă utilizare a clădirii. Așadar, nu se impune ca această utilizare să fie precedată de o operațiune taxabilă. Această condiționare, introdusă de dreptul polonez, implică o restricție incompatibilă cu interpretarea coroborată a articolului 135 alineatul (1) litera (j) și a articolului 12 din Directiva 2006/112.

36. Cu privire la transformarea imobilelor, Comisia subliniază că articolul 12 alineatul (2) (al doilea paragraf) din Directiva 2006/112 permite statelor membre să stabilească semnificația „primei ocupări” în raport de respectivele operațiuni, astfel cum a confirmat Curtea de Justiție în hotărârea pronunțată în cauza Gemeente 's-Hertogenbosch¹².

37. În opinia Comisiei, condiționarea unei „transformări” de efectuarea unor cheltuieli de minimum 30 % din valoarea inițială a clădirii constituie tocmai o interpretare a acestui criteriu. Procesul de renovare trebuie să fie atât de amplu încât rezultatul său să echivaleze cu o clădire nouă. În consecință, noțiunea de „primă ocupare” se aplică nu numai în cazul construcției inițiale, ci și pentru fiecare dintre „transformările” imobilului.

38. Totuși, Comisia nu este convinsă de compatibilitatea definiției noțiunii de „transformare” din dreptul polonez cu Directiva 2006/112. În opinia sa, o transformare implică realizarea unor modificări importante, nu a unor simple lucrări de renovare sau de întreținere, astfel cum pare să prevadă legislația națională.

V. Aprecieri

39. Articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 scutește de TVA livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea¹³, „alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a)”. Având în vedere că această prevedere face trimitere la „livrarea [...] înaintea primei ocupări”, transferurile succesive ale aceleiași clădiri trebuie să beneficieze de scutirea de TVA.

40. Instanța de trimitere exprimă îndoieli în două privințe. Pe de o parte, este vorba despre definiția „primei ocupări” din dreptul polonez, care ar limita nejustificat eficacitatea scutirii fiscale. Având în vedere că Legea privind TVA-ul leagă această noțiune de „efectu[area] unor operațiuni taxabile”, este posibil ca o clădire nouă să fie utilizată (ocupată) de proprietar sau de promotor fără realizarea unei operațiuni taxabile. În consecință, la transferul acestei clădiri de către promotor după câțiva ani, scutirea de TVA nu este aplicabilă și se percepe TVA la vânzare, în pofida faptului că respectiva clădire nu mai este nouă.

41. Pe de altă parte, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, având în vedere termenii în care Legea privind TVA-ul face referire la transformarea clădirilor (ceea ce împiedică aplicarea scutirii fiscale pentru unele livrări), este respectat articolul 12 din Directiva 2006/112.

¹² Hotărârea din 10 septembrie 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 36).

¹³ Pentru simplificare, începând din acest punct, ne vom referi numai la livrările de clădiri, având în vedere că litigiul se referă exclusiv la o astfel de livrare.

A. Cu privire la noțiunea „primă ocupare”

42. În ceea ce privește noțiunea „livrare de bunuri”, aceasta presupune, potrivit articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Jurisprudența Curții a arătat că „noțiunea «livrare de bunuri», prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă¹⁴, nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci la orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun”¹⁵.

43. Directiva 2006/112 se referă la caracterul profesional și obișnuit al realizării activităților economice drept criterii generale pentru clasificarea persoanelor care realizează astfel de activități drept persoane impozabile [articolul 9 alineatul (1)]. Or, aceste criterii sunt extinse în ceea ce privește operațiunile imobiliare, întrucât directiva permite statelor membre să considere impozabile și persoanele care efectuează în mod ocazional o operațiune potrivit articolului 12 alineatul (1) litera (a).

44. În consecință, un promotor care desfășoară această activitate în mod obișnuit va fi considerat persoană impozabilă în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Un promotor ocazional va fi calificat drept persoană impozabilă în temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă dacă statul membru a pus în aplicare posibilitatea de a extinde domeniul de aplicare personal. În caz contrar, livrarea realizată de un promotor ocazional nu este taxabilă.

45. Scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 face referire la situația prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă. Consecința este că, în temeiul acestei trimeri, livrările de clădiri sunt scutite de TVA, cu excepția celor prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă. Excepția se aplică indiferent dacă statul membru pune sau nu pune în aplicare posibilitatea de a include promotorii ocazionali în domeniul de aplicare a taxei.

46. Coordonarea dintre articolul 135 alineatul (1) litera (j) și articolul 12 alineatul (1) litera (a) trebuie să ia în considerare obiectul operațiunii, ceea ce înseamnă că trebuie avut în vedere dacă livrarea clădirii este anterioară sau posterioară primei ocupări. Astfel, deși statul membru nu a extins calitatea de persoană impozabilă și în cazul promotorilor ocazionali, după concretizarea livrării urmată de prima ocupare de o persoană impozabilă conform articolului 9 alineatul (1) din această directivă, livrările ulterioare vor fi scutite de TVA în general.

47. Centrul de greutate al scutirii fiscale se găsește în lipsa de noutate¹⁶ a clădirilor care sunt transferate. Livrările ulterioare de clădiri (care nu mai sunt „noi”, ci „uzate”) nu mai sunt taxate, ceea ce este conform sistemului TVA-ului. Curtea de Justiție a confirmat această teză prin Hotărârea din 4 octombrie 2001 pronunțată în cauza *Goed Wonen*, în care a arătat că nu se impune taxarea în cazul „vânzării unei clădiri noi după prima livrare către un consumator final” și că respectiva livrare „marchează finalul procesului de producție”¹⁷.

14 A șasea directivă 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 1977, L 145, p. 1). Prevederile sale sunt identice cu cele ale articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

15 Hotărârea din 22 octombrie 2015, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 44), care citează Hotărârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7), și Hotărârea din 21 noiembrie 2013, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, punctul 20).

16 Hotărârea din 12 iulie 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 21), este sugestivă, reținând că „scutirea [...] se aplică livrărilor de clădiri vechi”.

17 Cauza C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 52.

48. În esență, raționamentul taxei pe valoarea adăugată este taxarea activităților economice care includ un plus de valoare. În cazul imobilelor, valoarea adăugată este inerentă construcției unei clădiri noi, iar prima livrare a acesteia dă naștere obligației de plată a TVA-ului întrucât marchează „sfârșitul procesului de producție”.

49. Nu este justificat ca, în temeiul acestei prevederi, aceeași clădire să fie taxabilă de fiecare dată când este vândută ulterior¹⁸. În propunerea privind A șasea directivă, lucrările pregătitoare ale Comisiei au arătat că, „pentru depășirea dificultăților în ceea ce privește distincția dintre clădiri noi și clădiri vechi, a fost aplicată noțiunea de primă ocupare pentru a stabili momentul în care clădirea încheie procesul de producție și devine obiect de consum, respectiv momentul în care clădirea începe să fie utilizată de proprietar sau de un chiriaș”¹⁹.

50. Articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112 confirmă că noutatea clădirii este caracteristica esențială care determină exigibilitatea TVA-ului, astfel că permite statelor membre să definească modalitățile de punere în aplicare a criteriului prevăzut la litera (a) a alineatului (1) (livrarea înaintea primei ocupări) în cazul transformărilor imobilelor. Astfel, directiva oferă posibilitatea taxării nu numai a livrărilor de clădiri „noi”, ci și a celor „uzate și vechi”, însă doar în cazul în care acestea din urmă au suferit o transformare care le asimilează, în realitate, unor clădiri noi. Din această perspectivă, activitatea de transformare a unui imobil are aceeași funcție economică (valoare adăugată) ca cea a clădirii inițiale la data construcției.

51. Dificultatea prezentată de Legea privind TVA-ul și care suscită preocuparea instanței de trimitere este aceea că leagă noțiunea de primă ocupare de realizarea unei operațiuni taxabile. Așadar, nu ia în considerare ocupările care nu sunt însoțite de niciuna dintre operațiunile tipice ale TVA-ului.

52. Potrivit acestei reglementări naționale, atunci când proprietarul sau promotorul utilizează în scopuri proprii o clădire pentru o perioadă determinată –astfel cum este situația în speță –, vânzarea sa ulterioară nu va fi scutită de TVA, având în vedere că această utilizare nu îndeplinește condițiile pentru a fi calificată drept „primă ocupare”. Prin acest criteriu, se reduce domeniul de aplicare al scutirii fiscale, astfel cum aceasta a fost configurată în sistemul comun al TVA-ului?

53. Directiva 2006/112 nu explică ce vizează noțiunea de „primă ocupare”. Suntem de acord cu guvernul polonez și cu Comisia în sensul că este vorba despre o noțiune autonomă de drept al Uniunii, care necesită o interpretare autonomă. Totuși, o astfel de interpretare nu trebuie gândită în mod abstract, ci având în vedere situația specifică din litigiul care face obiectul trimiterii preliminare.

54. În schimb, pot fi excluse cel puțin două linii interpretative ale noțiunii. Prima dintre acestea se referă la simplul act fizic al ocupării imobilului fără temei juridic (ocupare ilicită). Cea de a doua linie interpretativă cuprinde ocupările fictive sau frauduloase, având ca unic scop obținerea avantajului scutirii fiscale, fără însă a avea la bază o tranzacție reală. În opinia noastră, niciuna dintre acestea nu poate avea efect juridic pentru ca livrarea ulterioară acestor ocupări (ilicite sau pretinse) să fie scutită de TVA.

55. Astfel, lăsând deoparte aceste ipoteze extreme, în cazul în care articolele 2 și 43 din Legea privind TVA-ul sunt interpretate conform descrierii instanței de trimitere (și anume legând neapărat „prima ocupare” de existența unei operațiuni care să dea naștere exigibilității TVA-ului), considerăm că domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 este limitat excesiv.

¹⁸ A se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punctul 15), la care face trimitere și instanța de trimitere.

¹⁹ Propunerea privind A șasea directivă [COM(73) 950 final], prezentată Consiliului la 20 iunie 1973 (*Buletinul Comunităților Europene*, supliment 11/73, p. 9).

56. Într-adevăr, pot exista cazuri de primă ocupare fără realizarea (anterioară sau la data primei ocupări) a unor operațiuni taxabile. Cu titlu de exemplu, o astfel de situație este ocuparea rezultată din închirierea imobilului în scop locativ²⁰, care în principiu este o operațiune scutită de TVA²¹.

57. În situația de fapt care a dat naștere trimeriei preliminare, promotorul imobilului l-a ocupat (respectiv l-a folosit) pentru necesitățile comerciale proprii timp de peste doi ani și l-a transmis ulterior unui terț. Autoritățile fiscale poloneze nu califică această utilizare în scopuri proprii drept primă ocupare pentru simplul motiv că nu există o operațiune taxabilă.

58. Această premisă (în sensul că utilizarea în scopuri proprii nu reprezintă o operațiune taxabilă) este cel puțin discutabilă dacă sunt luate în considerare calificările Curții de Justiție din Hotărârea din 10 septembrie 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch²² cu privire la domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă în legătură cu operațiunile imobiliare. Această dispoziție (asemenea dispoziției corespondente din Directiva 2006/112)²³ permite statelor membre să asimileze unei livrări cu titlu oneros, impozabilă în scopuri de TVA, folosirea anumitor bunuri de către o persoană impozabilă în scopurile întreprinderii sale, cu anumite condiții.

59. În hotărârea menționată, Curtea de Justiție a statuat că, „în cazul în care o autoritate locală ocupă pentru prima dată un imobil construit pe propriul teren, la cererea sa, și pe care îl va utiliza pentru desfășurarea activităților sale economice [...], această situație trebuie considerată ca fiind inclusă în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, în măsura în care statul membru în cauză a utilizat posibilitatea prevăzută de această dispoziție”²⁴.

60. Independent de situația prezentată anterior, este cert că nu orice primă ocupare trebuie să fie precedată de o livrare a imobilului, în sensul Directivei 2006/112 (respectiv de transferul dreptului de dispoziție către un terț) și nu este obligatoriu să fie rezultatul unei operațiuni taxabile, dacă această din urmă noțiune se referă la operațiunile pentru care scutirea nu este aplicabilă.

61. De fapt, ocuparea efectivă a clădirii de către promotor în scopuri proprii timp de minimum doi ani (astfel cum este situația în speță), indiferent dacă este sau nu este considerată o operațiune taxabilă²⁵, este echivalentă cu o primă livrare, astfel încât înstrăinarea sa va fi scutită de TVA în cazul vânzării ulterioare a imobilului.

62. Este cert că scutirile, ca excepție de la regula generală de taxare a operațiunilor care constituie un fapt generator de TVA, trebuie interpretate în sens strict, cu condiția ca o astfel de interpretare să nu le priveze de efecte²⁶.

20 A se vedea printre altele Hotărârea din 4 octombrie 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 52). Jurisprudența Curții de Justiție a recunoscut că noțiunea de închiriere de bunuri imobile nu include numai închirierea de terenuri, ci și de clădiri sau părți din acestea (Hotărârea din 12 februarie 1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, Hotărârea din 9 octombrie 2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524, Hotărârea din 15 decembrie 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

21 Deși este posibil să nu fie scutită în unele state. În Hotărârea din 3 februarie 2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62, punctul 10), Curtea de Justiție a afirmat că, „astfel cum rezultă [...] din articolul 13 partea B litera (b) din A șasea directivă și din contextul în care se află respectivul articol, al doilea paragraf din dispoziția citată permite statelor membre să excludă alte situații din domeniul de aplicare al scutirii stabilite pentru închirierea imobilelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 decembrie 1993, Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], punctul 13)”.

22 Cauza C-92/13, EU:C:2014:2188.

23 Articolul 18 litera (a) din Directiva 2006/112.

24 Hotărârea din 10 septembrie 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 33).

25 În conformitate cu Hotărârea din 10 septembrie 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

26 Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 56), și Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 19).

63. În prezenta cauză, întrucât legiuitorul polonez a configurat scutirea fiscală pe baza modelelor oferite de articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112, el trebuia să respecte limitele stabilite la articolul menționat. Fie opta pentru criteriul primei ocupări în sensul prezentat anterior, fie alegea, drept criteriu alternativ, „perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări [...], cu condiția ca perioadele respective să nu depășească [...] doi ani” (al treilea paragraf al articolului menționat). Articolul 43 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul are în vedere cele două ipoteze.

64. Reiterăm că în oricare dintre cele două situații expresia „prima ocupare” are o semnificație proprie și nu depinde de realizarea în prealabil a unei operațiuni taxabile. Utilizarea unei clădiri (fie o clădire nouă, fie una transformată, astfel cum vom analiza în continuare) de către proprietarul acesteia, fără întrerupere, timp de minimum doi ani, este asimilată unei prime livrări, iar vânzarea sa ulterioară este scutită de TVA.

B. Cu privire la transformarea imobilelor

65. Articolul 12 alineatul (2) al [doilea] paragraf din Directiva 2006/112 permite statelor membre să definească standarde detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul „transformărilor de clădiri”.

66. Posibilitatea ca un promotor (profesionist sau ocazional) să fie persoană impozabilă în scopuri de TVA nu este, așadar, limitată numai la clădiri noi, ci include și clădirile vechi care sunt supuse unei transformări. Articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede cele două modalități. Primul paragraf se referă la noțiunea de clădire drept „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”, iar paragraful următor la „transformăril[e] de clădiri și [...] teren[ul] pe care se află o clădire”.

67. Se poate considera, aproape intuitiv, că în acest context menționarea transformării unor *inmuebles* [bunuri imobile], iar nu a *edificios* [clădiri], reprezintă o încercare de a îngloba și terenul pe care sunt construite clădirile. Totuși, textul dispoziției înlătură imediat această ipoteză, având în vedere că, împreună cu bunurile imobile, menționează „teren[ul] pe care se află o clădire”, astfel că prin excluderea terenului se iau practic în considerare doar clădirile aflate pe acesta.

68. Noțiunea de clădire, potrivit hotărârii pronunțate la 16 ianuarie 2003 în cauza Maierhofer²⁷, include structurile fixate pe pământ sau în pământ (inclusiv dacă sunt realizate din elemente prefabricate care nu sunt ușor de demontat și transportat). Curtea de Justiție a susținut că această noțiune nu trebuie să difere după cum este vorba despre o livrare avută în vedere la articolul 4 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă [în prezent articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112], care face referire la clădiri, sau despre operațiunea prevăzută la articolul 13 partea B litera (b) [în prezent articolul 135 alineatul (1) litera (l)], care menționează bunurile imobile²⁸.

69. Așadar, neexistând îndoieli cu privire la faptul că în prezenta cauză clădirea vândută era un imobil care fusese modernizat, cheltuielile în acest sens ridicându-se la 55 % din valoarea inițială, singura chestiune care trebuie clarificată este dacă noțiunea de transformare prevăzută în Legea privind TVA-ul respectă Directiva 2006/112.

²⁷ Cauza C-315/00, EU:C:2003:23, punctele 25 și 26.

²⁸ Cauza C-315/00, EU:C:2003:23, punctul 34.

70. Dificultățile sunt cauzate de faptul că Directiva 2006/112 nu detaliază care este semnificația noțiunii „transformare”. Hotărârea Curții de Justiție din 12 iulie 2012 din cauza J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard²⁹ poate clarifica acest aspect într-o anumită măsură. În pofida faptului că situația de fapt din respectivul litigiu diferă de cea din prezenta cauză, noțiunea „transformare” este asociată unor operațiuni de renovare, mai mult sau mai puțin complete sau avansate, a unor clădiri vechi³⁰.

71. Cum am arătat anterior, logica aplicării TVA-ului în cazul livrărilor de bunuri imobile presupune o activitate economică ce include o valoare adăugată, printr-o lucrare de construcție.

72. Pentru clădirile noi, se pornește de la teren, care trebuie să fie urbanizat pentru ca viitoarea clădire să îndeplinească condițiile de locuire și de utilizare funcțională. În continuare, începe ridicarea clădirii pe terenul urbanizat. Tranziția de la terenul neurbanizat la clădirea locuibilă implică, în mod evident, o modificare semnificativă a realității fizice și, în aceeași măsură, o valoare adăugată.

73. Totuși, Directiva 2006/112 menține o perspectivă deschisă și acceptă că acest proces de construcție, pe baza căruia a avut loc o creștere a valorii, produce în continuare efecte asupra clădirilor uzate. Concret, articolul 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede posibilitatea statelor membre de a detalia modalitățile de aplicare a „criteriului prevăzut la alineatul (1)” (livrarea de clădiri noi) în cazul transformărilor de clădiri.

74. Astfel, statelor membre li se permite să asimileze transformările cu prima livrare a clădirilor. În lipsa unei definiții a noțiunii „transformare” în Directiva 2006/112, statele membre trebuie să precizeze când și în ce condiții aceasta are loc. Suntem de părere că singura limită implicită din articolul 12 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 este că statele membre nu includ drept activități de transformare operațiunile străine de însăși noțiunea de construire a imobilului.

75. Potrivit Legii privind TVA-ul, în Polonia o clădire este transformată în cazul în care cheltuielile efectuate pentru îmbunătățire sunt de minimum 30 % din valoarea inițială a acesteia. În principiu, considerăm că această regulă, a cărei adoptare este de competența statului membru, nu depășește limitele implicite la care am făcut referire. Unele dintre activitățile de reabilitare care ating acest procent (aproximativ o treime din costul inițial) pot fi calificate drept semnificative, întrucât și investiția realizată în clădire prin acestea este semnificativă. Imobilul astfel transformat dobândește o valoare suplimentară, ceea ce reprezintă premisa logică pentru plata (viitoare) a TVA-ului, când clădirea va face obiectul unei vânzări ulterioare.

76. În fiecare caz, revine autorităților fiscale naționale (sau instanțelor care le analizează deciziile) sarcina de a aprecia dacă valoarea lucrărilor este dată de lucrări care implică o reorganizare completă, o reabilitare, o îmbunătățire sau operațiuni similare (adică o transformare reală), nu doar simple activități de întreținere și de conservare sau lucrări pur decorative³¹.

77. Instanța de trimitere subliniază că, în această privință, Legea privind TVA-ul nu precizează momentul de la care și pentru ce perioadă se aplică norma care permite aplicarea acestei taxe în cazul livrărilor succesive ale aceleiași clădiri, după fiecare transformare cu un cost care depășește 30 % din valoarea inițială a clădirii.

²⁹ Cauza C-326/11, EU:C:2012:461.

³⁰ Acea cauză se referea la o clădire care făcea obiectul unor lucrări, care a început chiar să fie parțial demolată, însă care, la data livrării, era parțial în folosință întrucât galeria comercială era accesibilă publicului și cel puțin un magazin era deschis. Un alt caz similar este cel al Hotărârii din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), privind clădiri care au fost livrate în scopul demolării și reconstruirii (de fapt, la data livrării lucrările de demolare începuseră). În acea hotărâre, Curtea de Justiție a considerat că nu se impunea luarea în considerare a clădirii și că, în realitate, era vorba despre livrarea unui teren fără construcții.

³¹ Cu titlu de exemplu, modificările semnificative pot include lucrările efectuate la fundație, la structura de rezistență, la acoperiș sau la elemente legate de stabilitatea sau rezistența clădirii, printre alte lucrări similare, precum și lucrările conexe celor menționate anterior.

78. Totuși, nu considerăm că această *lipsă* a unor prevederi afectează conformitatea dispoziției naționale cu articolul 12 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112. Nu există niciun element care să împiedice realizarea unor transformări semnificative, în cursul vieții utile a clădirii, care să genereze o creștere a valorii sale inițiale și care să echivaleze, cel puțin parțial, cu o (re)construire. Vânzările ulterioare acestor îmbunătățiri pot fi taxate, în termenii specificați anterior, cu condiția ca aceste transformări să respecte condițiile pentru a fi asimilate, într-un procent semnificativ, unei noi construcții a clădirii.

79. În orice caz, considerentele *cantitative* sunt practic inutile în acest caz, având în vedere că lucrările de modificare a clădirii de locuințe deținute de Kozuba au reprezentat 55 % din valoarea sa inițială, ceea ce arată dimensiunea acestor lucrări³². De asemenea, dacă, având în vedere obiectul lor³³, din punct de vedere *calitativ*, pot fi încadrate în categoria de lucrări de transformare menționată anterior, este dificil de negat că prin aceste lucrări s-a realizat, de fapt, (re)construirea locuinței, ceea ce deschide calea spre exigibilitatea TVA-ului în cazul transmiterii sale ulterioare.

VI. Concluzie

80. Având în vedere cele prezentate anterior, propunem Curții de Justiție să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) după cum urmează:

„Articolul 135 alineatul (1) litera (j) coroborat cu articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că:

1. Se opune ca «prima ocupare» a unei clădiri, a unei construcții sau a unor părți ale unei clădiri sau ale unei construcții să fie legată forțat de realizarea de operațiuni taxabile în scopuri de TVA.
2. Nu aduce atingere posibilității unui stat membru de a considera, în cazul în care este vorba despre îmbunătățiri semnificative care afectează elementele construcției, că, în scopul scutirii de TVA, există o transformare a unei clădiri în situația în care cheltuielile efectuate cu această îmbunătățire reprezintă minimum 30 % din valoarea sa inițială.”

³² Punctul 15 din ordonanța de trimitere.

³³ A se vedea nota de subsol 31.