



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

9 martie 2023 \*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 12 alineatele (1) și (2) – Livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea înainte de prima ocupare a acesteia – Lipsa unor dispoziții de drept intern care să prevadă modalitățile de aplicare a criteriului legat de prima ocupare – Articolul 135 alineatul (1) litera (j) – Scutiri – Livrarea, după transformare, a unei clădiri care a fost ocupată pentru prima dată înainte de transformare – Doctrină administrativă națională care asimilează clădirile care au suferit modificări majore cu clădirile noi”

În cauza C-239/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Curtea de Casație, Belgia), prin decizia din 28 martie 2022, primită de Curte la 5 aprilie 2022, în procedura

**État belge,**

**Promo 54 SA**

împotriva

**Promo 54 SA,**

**État belge,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul M. Safjan (raportor), președinte de cameră, și domnii N. Piçarra și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Promo 54 SA, de P. Wouters, avocat;

\* Limba de procedură: franceza.

- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.-C. Halleux și C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, C. Ehrbar și V. Uher, în calitate de agenți,

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 articolului 12 alineatele (1) și (2) și a articolului 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Promo 54 SA, care își desfășoară activitatea în domeniul dezvoltării de proiecte imobiliare, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu quantumul taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorat de această societate în temeiul transformării unei vechi instituții școlare în apartamente și birouri.

### **Cadrul juridic**

#### ***Dreptul Uniunii***

- 3 Directiva TVA prevede la articolul 2 alineatul (1):

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

- 4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă 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.”

5 Articolul 12 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

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

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

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

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.”

6 Articolul 135 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„(1) 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);

[...]”

### ***Dreptul belgian***

7 Articolul 1 alineatul 9 din code de la TVA (Codul privind TVA-ul) prevede:

„În sensul aplicării prezentului cod, se înțelege:

1. prin clădire sau părți ale unei clădiri, orice structură fixată pe pământ sau în pământ;

2. prin terenuri pe care se află clădirea, terenul pe care este permisă construirea și care este cedat de aceeași persoană, împreună cu clădirea și aferent acesteia.

Paragraful 1 punctul 2 nu se aplică în cazul articolului 44 alineatul 3 punctul 2 litera d).”

8 Articolul 44 din Codul privind TVA-ul, referitor la scutiri, prevede la alineatul 3:

„Sunt scutite de taxă:

1. următoarele operațiuni:

a) livrarea de bunuri imobile prin natura lor;

Sunt totuși exceptate livrările de clădiri, fracțiuni ale clădirilor și ale terenului pe care se află clădirea vizate la articolul 1 alineatul 9 atunci când cesiunile lor sunt efectuate cel târziu la data de 31 decembrie a celui de al doilea an care urmează celui în cursul căruia are loc prima ocupare sau prima utilizare a bunurilor menționate la articolul 1 alineatul 9 punctul 1 de către:

- fie o persoană impozabilă vizată la articolul 12 alineatul 2, care a construit personal sau prin intermediari sau a dobândit, cu aplicarea taxei, bunurile menționate la articolul 1 alineatul 9 punctul 1;
- fie o persoană impozabilă prevăzută la articolul 8 alineatul 1;
- fie orice altă persoană impozabilă, atunci când și-a manifestat, în forma și în modul stabilite de Rege, intenția de a efectua o astfel de cesiune cu aplicarea taxei.

[...]”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 9 La 6 iunie 2008, Promo 54 și o altă societate, Immo 2020, au încheiat un contract de colaborare potrivit căruia Immo 2020, proprietara terenului pe care era construită o fostă instituție școlară, în speță un colegiu, a încredințat Promo 54 misiunea de a supraveghea transformarea acestui colegiu în apartamente și birouri, precum și vânzarea acestor bunuri imobile. Prin actul din 18 februarie 2009, Immo 2020 a renunțat de asemenea la dreptul de accesiune în favoarea Promo 54.
- 10 Vânzarea acestor viitoare apartamente s-a înscris în cadrul unui aranjament juridic compus din două contracte distincte încheiate cu cumpărătorii. Pe de o parte, aceștia din urmă încheiau un contract cu Immo 2020 privind vânzarea unei părți din vechea clădire școlară care urma să fie transformată, precum și a unei părți din terenul pe care este construită. Pe de altă parte, în aceeași zi, Promo 54 încheia cu cumpărătorii un contract de antrepriză pentru lucrările de renovare.
- 11 Administrația fiscală belgiană a considerat că era vorba despre o operațiune divizată artificial pentru a obține un avantaj fiscal abuziv. Această operațiune ar fi în realitate o operațiune unică de livrare de apartamente noi supusă TVA-ului la cota de 21 %, în locul vânzării unei clădiri vechi și a terenului pe care este construită, urmată de o renovare a clădirii respective, supusă cotei reduse de 6 %.
- 12 Promo 54 a contestat această recalificare în fața tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia), care însă a respins acțiunea.

- 13 Sesizată cu cauza în apel, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia) a apreciat că stabilirea caracterului „nou” al unui bun implica în mod necesar exercitarea unei anumite puteri de apreciere de către administrația fiscală și că o punere în aplicare a posibilității acordate statelor membre prin articolul 12 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA nu era necesară pentru a asimila clădirile vechi care au suferit transformări suficient de importante cu clădirile „noi” menționate la articolul 44 alineatul (3) punctul 1 litera a) din Codul privind TVA-ul. Or, în speță, potrivit acestei instanțe, ar fi fost construite clădiri noi, susceptibile să facă obiectul unei prime ocupări, astfel încât nu puteau beneficia de scutirea prevăzută în favoarea livrării de bunuri imobile prin natura lor vizată la articolul 44 alineatul 3 punctul 1 litera a) din Codul privind TVA-ul.
- 14 Atât État belge, cât și Promo 54 au formulat recurs împotriva hotărârii cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège).
- 15 Potrivit Promo 54, numai clădirile noi, și anume cele care nu au fost încă ocupate, pot fi supuse TVA-ului. Aceasta consideră, așadar, că, încă de la prima ocupare sau utilizare, orice clădire își pierde caracterul nou, dat fiind că État belge nu a utilizat posibilitatea de a defini modalitățile de aplicare a criteriului „primei ocupări”, prevăzut la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, în cazul transformărilor de imobile. În lipsa unei astfel de puneri în aplicare, autoritățile competente nu ar putea extinde noțiunea „prima ocupare” la o clădire renovată, care a făcut deja obiectul unei asemenea ocupări înainte de transformarea sa.
- 16 În aceste condiții, Cour de cassation (Curtea de Casație, Belgia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 12 alineatele (1) și (2) și articolul 135 alineatul (1) [litera (j)] din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care statul membru nu a definit norme detaliate de aplicare a criteriului primei ocupări în privința transformărilor de imobile, livrarea, după transformare, a unei clădiri care înainte de transformare a făcut obiectul unei prime ocupări în sensul articolului 12 alineatul [(1)] [litera] (a) sau al articolului 12 alineatul (2) [al treilea paragraf] din Directiva [2006/112] rămâne scutită de [TVA]?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (2) din aceasta trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această primă dispoziție pentru livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, altele decât cele a căror livrare este efectuată înaintea primei ocupări, se aplică și livrării unei clădiri care a făcut obiectul unei prime ocupări înainte de transformare, chiar dacă statul membru în cauză nu a definit, în dreptul său intern, modalitățile de aplicare a criteriului primei ocupări în cazul transformării clădirilor, așa cum îl autoriza cea de a doua dintre aceste dispoziții.
- 18 În această privință trebuie amintit că, în temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care, în mod ocazional, efectuează livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări.

- 19 Articolul 135 alineatul (1) litera (j) din această directivă prevede o scutire de taxă pentru livrarea de clădiri, altele decât cele prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta, cu alte cuvinte, altele decât cele a căror livrare este efectuată înaintea „primei ocupări” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 55).
- 20 Aceste dispoziții operează în practică o distincție între clădirile vechi, a căror vânzare nu este în principiu supusă TVA-ului, și clădirile noi, a căror vânzare este supusă acestei taxe, indiferent dacă este efectuată în cadrul unei activități economice permanente sau cu titlu ocazional (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 56 și jurisprudența citată). În consecință, livrarea de către o persoană impozabilă a unei clădiri înainte de „prima ocupare” a acesteia este supusă impozitării, în timp ce livrarea unei clădiri ulterior „primei ocupări” către un consumator final este scutită de TVA.
- 21 *Ratio legis* a acestor dispoziții este lipsa relativă a unei valori adăugate generate de vânzarea unei clădiri vechi. Astfel, vânzarea unei clădiri ulterioară primei sale livrări către un consumator final, care marchează sfârșitul procesului de producție, nu generează o valoare adăugată semnificativă și trebuie, prin urmare, să fie în principiu scutită (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 57 și jurisprudența citată).
- 22 Deși Directiva TVA introduce noțiunea de „primă ocupare” la articolul 12 alineatul (1) litera (a) fără a o defini, în lucrările pregătitoare pentru cea de 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 (JO 1977, L 145, p. 1), care rămân relevante în scopul Directivei TVA, se precizează că criteriul „primei ocupări” a unei clădiri trebuie înțeles ca fiind corespunzător primei utilizări a bunului de către proprietarul sau de către locatarul său.
- 23 Or, în măsura în care livrarea unei clădiri vechi care a suferit o transformare generează, la fel ca livrarea unei clădiri noi înainte de prima ocupare, o valoare adăugată, aceasta îndeplinește criteriul „primei ocupări” prevăzut la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA și conduce la o operațiune supusă taxării.
- 24 Deși statele membre sunt, așadar, abilitate, în temeiul articolului 12 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, să definească modalitățile de aplicare a criteriului „primei ocupări” în cazul transformărilor de imobile, această dispoziție nu poate fi totuși interpretată în sensul că statele membre ar fi astfel autorizate să modifice însăși noțiunea de „prima ocupare” în legislațiile lor naționale, cu riscul de a compromite efectul util al scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 45).
- 25 Curtea a precizat, prin urmare, limitele noțiunii „transformare a unui imobil”, considerând că clădirea în cauză trebuie să fi suferit modificări substanțiale destinate să îi modifice utilizarea sau să îi schimbe considerabil condițiile de ocupare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 52).
- 26 Sub rezerva respectării domeniului de aplicare al acestei noțiuni, statele membre pot pune în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 12 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA impunând, de exemplu, un criteriu cantitativ potrivit căruia costurile unei astfel de transformări

- trebuie să se ridice la un anumit procent din valoarea inițială a clădirii în cauză pentru a determina supunerea la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 48).
- 27 Deși, în speță, legiuitorul belgian nu a utilizat această posibilitate prin adoptarea unor asemenea dispoziții obligatorii, în propria practică administrativă referitoare la articolul 44 alineatul 3 punctul 1 din Codul privind TVA-ul, administrația belgiană a asimilat clădirilor noi clădirile vechi care au suferit transformări de natură a le conferi caracteristicile unei clădiri noi.
- 28 Desigur, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, cu ocazia transpunerii unei directive, este deosebit de important, pentru a fi îndeplinită cerința securității juridice, ca particularii să beneficieze de o situație juridică clară și precisă, care să le permită să își cunoască pe deplin drepturile și să le invoce, dacă este cazul, în fața instanțelor naționale (Hotărârea din 7 iunie 2007, Comisia/Grecia, C-178/05, EU:C:2007:317, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 29 Cu toate acestea, nu se poate susține că, în măsura în care statul membru în cauză nu a utilizat posibilitatea de a defini modalitățile de aplicare a criteriului primei ocupări în cazul transformărilor de imobile, deschisă de articolul 12 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, prin intermediul unor dispoziții obligatorii de drept intern, anumite transformări de imobile nu ar putea fi supuse TVA-ului, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) din această directivă coroborat cu articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta și cu jurisprudența Curții, prin interpretarea noțiunii de „primă ocupare” prevăzută de dispozițiile de drept național.
- 30 Aceasta ar însemna astfel să se considere că recurgerea de către un stat membru la posibilitatea de a defini modalitățile de aplicare a criteriului primei ocupări în cazul transformărilor de imobile ar determina aplicarea TVA-ului pentru un imobil, cu toate că aceasta din urmă rezultă în realitate din principiul fundamental potrivit căruia valoarea adăugată este cea care determină supunerea la plata TVA-ului și din definițiile rezultate din jurisprudența Curții. În această privință trebuie arătat că, în speță, caracterul „substanțial” al modificărilor, în sensul jurisprudenței citate la punctul 25 din prezenta hotărâre, nu pare să ridice îndoieli, aspect a cărui confirmare revine instanței de trimitere.
- 31 Având în vedere cele de mai sus, lipsa unei definiții obligatorii, în dreptul intern, a modalităților de aplicare a criteriului primei ocupări în cazul transformărilor de imobile nu conferă un efect direct scutirii acestora din urmă, chiar dacă o interpretare a dreptului intern în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA coroborat cu articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta și cu jurisprudența Curții aferentă acestuia conduce, dimpotrivă, la refuzul scutirii invocate.
- 32 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (2) din aceasta trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această primă dispoziție pentru livrarea unor clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, altele decât cele a căror livrare este efectuată înaintea primei ocupări, se aplică și livrării unei clădiri care a făcut obiectul unei prime ocupări înainte de transformarea acesteia, chiar dacă statul membru în cauză nu a definit în dreptul său intern modalitățile de aplicare a criteriului primei ocupări în cazul transformării imobilelor, astfel cum îl autoriza cea de a doua dintre aceste dispoziții.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 33 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 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (2) din aceasta**

**trebuie interpretat în sensul că**

**scutirea prevăzută de această primă dispoziție pentru livrarea unor clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, altele decât cele a căror livrare este efectuată înaintea primei ocupări, se aplică și livrării unei clădiri care a făcut obiectul unei prime ocupări înainte de transformarea acesteia, chiar dacă statul membru în cauză nu a definit în dreptul său intern modalitățile de aplicare a criteriului primei ocupări în cazul transformării imobilelor, astfel cum îl autoriza cea de a doua dintre aceste dispoziții.**

Semnături