



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ANTHONY MICHAEL COLLINS
prezentate la 6 iunie 2024¹

Cauza C-243/23 [Drebers]ⁱ

**Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën
împotriva
L BV**

[cerere de decizie preliminară formulată de Hof van Beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia)]

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital – Perioadă de regularizare – Legislație națională care stabilește o perioadă de 15 ani pentru anumite tipuri de lucrări de renovare – Cerința ca o clădire renovată să fie considerată ca fiind nouă – Admisibilitate – Efect direct”

I. Introducere

1. Prin prezenta cerere de decizie preliminară, Hof van Beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia) solicită Curții să stabilească dacă deducerile TVA-ului achitat în amonte pentru lucrări de renovare de anvergură executate asupra unui bun imobil folosit atât în scop profesional, cât și în scop rezidențial se supun unei perioade de regularizare de cinci ani întrucât lucrările constituie „bunuri de capital” sau se supun unei perioade de regularizare de 15 de ani întrucât aceste lucrări sunt „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” în sensul articolului 187 din Directiva TVA².

¹ Limba originală: engleza.

ⁱ Numele prezentei cauze este un nume fictiv. El nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile la procedură.

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), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Directiva TVA”).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112/CE („Directiva TVA”)

2. Potrivit articolului 12 din Directiva TVA:

„(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».

[...]

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

3. Articolul 47 din Directiva TVA se referă la prestarea de servicii legate de bunuri imobile. Aceasta prevede:

„Locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, de exemplu, serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv.”

4. Articolul 135 alineatul (1) litera (j) 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);

[...]”

5. Conform articolului 167 din Directiva TVA:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

6. Potrivit articolului 168 din Directiva TVA:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

- (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

7. Potrivit articolului 184 din Directiva TVA:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

8. Conform articolului 187 din Directiva TVA:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

9. Articolul 189 din Directiva TVA prevede:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

- (a) definirea conceptului de bunuri de capital;
- (b) precizarea valorii TVA care este luată în considerare pentru regularizare;

- (c) adoptarea oricăror măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate;
- (d) permiterea simplificărilor administrative.”

10. Articolul 190 din Directiva TVA prevede:

„În sensul articolelor 187, 188, 189 și 191, statele membre pot considera ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital.”

B. Dreptul belgian

11. La data faptelor din litigiul principal, dreptul belgian supunea unei perioade de regularizare de cinci ani deducerile de TVA achitat pentru „bunuri de capital”³ și „serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital”. O perioadă de regularizare 15 ani se aplica deducerilor de TVA achitat pentru „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”⁴. Deducerile de TVA achitat pentru transformările de clădiri care au dus la o nouă primă ocupare a bunului imobil în sensul articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA se încadrau în cea de a doua categorie⁵.

III. Litigiul principal, cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

12. L BV, intimata din litigiul principal, este o societate de avocatură. Aceasta utilizează 60 % dintr-un bun imobil în scopuri profesionale (birouri și spații auxiliare), iar restul de 40 % în scopuri private (reședința deținătorului societății de avocatură). L BV a declarat că, între 2007 și 2015, a executat lucrări de anvergură asupra acestui bun imobil. Printre acestea se numără construirea unei arhive în pivniță, a unei noi anexe din sticlă în care se aflau birouri și a unui puț al ascensorului; decopertarea clădirii; realizarea unei noi izolații și a unei noi căptușeli exterioare; refacerea conductelor și a racordurilor de gaz, apă și electricitate; refacerea pereților, a podelelor și a tavanelor; ajustarea acoperișului; instalarea unor lucarne noi; instalarea a două terase pe acoperiș⁶.

13. La 1 ianuarie 2014, Belgia a încetat să scutească de TVA prestarea de servicii juridice. În consecință, L BV s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu această dată. O consecință a înregistrării pentru persoanele care prestau servicii juridice era aceea că acestea puteau să deducă, prin regularizări, TVA-ul pe care l-au achitat pentru bunurile de capital achiziționate înainte de înregistrare, cu condiția ca perioada de regularizare aplicabilă să nu fi expirat⁷. La calcularea obligației de plată a TVA-ului, L BV a încercat să deducă TVA-ul achitat în amonte

³ Versiunile în limbile franceză și neerlandeză ale legislației belgiene relevante fac referire la „biens d’investissement” și la „bedrijfsmiddelen”.

⁴ Versiunea în limba franceză a legislației belgiene relevante se referă la „biens d’investissement immobiliers”, iar versiunea în limba neerlandeză se referă la „onroerende goederen” sau „onroerende bedrijfsmiddelen”.

⁵ A se vedea în special articolele 48 și 49 din Codul belgian privind TVA-ul și Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind deducerile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

⁶ Potrivit L BV, amploarea lucrărilor și diferitele întârzieri în executarea acestora explică durata lungă necesară pentru finalizarea lor. La finalizarea lucrărilor, al căror quantum depășește 1 900 000 de euro, fără TVA, bunul imobil a fost evaluat la 2 750 000 de euro, cu o creștere corespunzătoare a „venitului cadastral” – venitul mediu net normal al unui bun imobil astfel cum a fost stabilit de administrația fiscală belgiană – de la 2 456 de euro la 3 850 de euro.

⁷ Articolul 21 *bis* din Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind deducerile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, astfel cum a fost introdus prin Decretul regal din 9 ianuarie 2012 de modificare a Decretului regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind deducerile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

pentru lucrările pe care le executase asupra bunului imobil, întemeindu-se pe perioada prelungită de 15 ani aplicabilă „bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital” conform dreptului belgian.

14. În urma unui control fiscal, Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (statul belgian/Serviciul Public Federal de Finanțe, Belgia, denumit în continuare „administrația fiscală”), apelant în litigiul principal, a constatat că L BV a comis mai multe încălcări ale legislației belgiene în ceea ce privește obligația sa de plată a TVA-ului pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2014 și 30 septembrie 2015. Pentru perioada de regularizare de 15 ani aplicabilă lucrărilor de transformare a clădirilor în conformitate cu legislația belgiană, acestea trebuiau să ducă la o nouă primă ocupare a bunului imobil în sensul articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA⁸. Administrația fiscală a considerat că lucrările contractate de L BV pentru a fi executate asupra bunului imobil nu îndeplineau această cerință. Considerând aceste lucrări ca fiind bunuri de capital, administrația fiscală a aplicat o perioadă de regularizare de cinci ani deducerii TVA-ului achitat în amonte în privința lor.

15. Administrația fiscală a solicitat L BV plata TVA-ului neachitat, a amenzilor și a dobânzilor. La 10 octombrie 2018, L BV a contestat această cerere prin intermediul unei proceduri în fața rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, Departamentul Gent, Belgia). Prin hotărârea din 10 martie 2020, instanța a admis în parte acțiunea formulată de L BV. Administrația fiscală și L BV au formulat apel, respectiv apel pe cale incidentală împotriva acestei hotărâri la Hof van Beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent). În cadrul acestui apel, Hof van Beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolele 187 și 189 din [Directiva TVA] se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal (și anume articolul 48 alineatul 2 și articolul 49 din WBTW [(Codul belgian privind TVA-ul)] coroborate cu articolul 9 din Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969, cu privire la sistemul de deducere pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată), potrivit căreia termenul de regularizare prelungit (de 15 ani), în cazul transformării unei clădiri existente, se aplică numai dacă există, după executarea lucrărilor, pe baza criteriilor de drept intern, o «clădire nouă», în sensul articolului 12 din directiva menționată, în timp ce durata de utilizare economică a unei clădiri transformate în profunzime (care, pe baza criteriilor administrative de drept intern, nu este calificată însă drept «clădire nouă» în sensul articolului 12 menționat) este identică cu durata de utilizare economică a unei clădiri noi, care este semnificativ mai lungă decât termenul de cinci ani prevăzut la articolul 187 menționat anterior, așa cum reiese și din faptul că lucrările executate sunt amortizate într-o perioadă de 33 de ani, care este și perioada în care sunt amortizate clădirile noi?
- 2) Articolul 187 din [Directiva TVA] are efect direct, astfel încât o persoană impozabilă care a executat lucrări asupra unei clădiri, fără ca aceste lucrări să aibă drept consecință calificarea, pe baza criteriilor de drept intern, a clădirii transformate drept «clădire nouă», în sensul articolului 12 din directiva menționată, lucrări care au însă o durată de utilizare economică identică cu durata de utilizare economică a unor astfel de clădiri noi, pentru care se aplică un termen de regularizare de 15 ani, poate invoca aplicarea termenului de regularizare de 15 ani?”

⁸ Articolul 135 alineatul (1) litera (j) Directiva TVA scutește de TVA livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, altele decât livrările „înaintea primei ocupări” în temeiul articolului 12 alineatul (1) litera (a). Astfel de livrări includ „transformările de clădiri” determinate potrivit normelor detaliate care urmează să fie stabilite de statele membre.

16. L BV, guvernul belgian, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Pledoariile acestor părți și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Curte au fost ascultate în ședința din 13 martie 2024.

IV. Aprecieri

A. Observațiile părților

17. Guvernul belgian arată că, în temeiul articolului 187 din Directiva TVA, statele membre sunt libere să stabilească dacă prelungesc până la 20 de ani perioada de regularizare aplicabilă „bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital” și, în temeiul articolului 189 din aceasta, să definească noțiunea de „bunuri de capital”. Belgia aplică o perioadă de regularizare de 15 ani pentru achiziția sau construirea de clădiri noi și o perioadă de regularizare de cinci ani pentru toate celelalte bunuri de capital. În acest sens, prin clădiri noi se înțeleg lucrările asupra unei clădiri care au ca rezultat transformarea acesteia într-o asemenea măsură încât aceasta dobândește caracteristicile unei „clădiri noi” în sensul articolului 12 din Directiva TVA. Administrația fiscală stabilește dacă aceasta este situația prin trimitere la dreptul intern. În cazul în care aceste criterii nu sunt îndeplinite, administrația fiscală tratează astfel de lucrări drept bunuri de capital și aplică perioada de regularizare de cinci ani.

18. L BV și Comisia apreciază că lucrările aflate la originea litigiului principal ar trebui să fie considerate „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” și că ar trebui să fie aplicată perioada de regularizare prelungită de 15 de ani prevăzută de dreptul belgian. Pentru a respecta principiul neutralității fiscale, atunci când un stat membru prelungeste perioada de regularizare pentru „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”, această perioadă prelungită trebuie să se aplice tuturor bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital care prezintă aceleași caracteristici. Aceasta include condițiile în care o clădire dobândește o durată de utilizare economică similară cu durata de utilizare economică a unei clădiri noi, în urma unor lucrări de renovare semnificative.

B. Analiză

1. Prima întrebare

a) Sistemul de regularizare

19. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 din Directiva TVA face parte integrantă din sistemul comun al TVA-ului. Acesta este conceput pentru a degreva comerțanții de întreaga povară a TVA-ului datorat sau achitat în cursul tuturor activităților lor economice supuse TVA-ului. În acest mod, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice supuse TVA-ului indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora. Acest drept de deducere se exercită imediat pentru integralitatea TVA-ului aplicat operațiunilor efectuate în amonte⁹. Pentru a stabili un raport strâns și direct între dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau

⁹ Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 27 și jurisprudența citată).

serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval¹⁰, articolele 184-192 din Directiva TVA instituie un sistem care urmărește să faciliteze regularizarea deducerilor TVA-ului achitat în amonte. Acest sistem urmărește să asigure exactitatea deducerilor și, prin urmare, neutralitatea sarcinii fiscale¹¹.

20. Părțile din procedura în fața Curții sunt de acord cu privire la faptul că, în scopul perioadei de regularizare pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte, lucrările executate de L BV sunt „bunuri de capital”. Litigiul dintre acestea privește aspectul dacă aceste lucrări sunt de asemenea „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”, beneficiind astfel de o perioadă de regularizare mai lungă. În general, contribuabilii încearcă să regularizeze TVA-ul achitat în amonte dedus pe o perioadă cât mai scurtă posibil. O caracteristică neobișnuită a acestei trimiteri este aceea că persoana impozabilă, L BV, solicită aplicarea perioadei de regularizare mai lungi situației sale.

b) „Bunurile de capital” prevăzute la articolul 187 din Directiva TVA includ „bunurile imobile”?

21. Diferitele versiuni lingvistice ale noțiunii de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” care figurează la articolul 187 din Directiva TVA nu sunt uniforme¹². Versiunile în limbile franceză și neerlandeză fac referire la „biens d’investissement immobiliers” și, respectiv, „onroerende investeringsgoederen”. Versiunile în limbile engleză și germană vorbesc despre „immovable property acquired as capital goods” și „Grundstücken, die als Investitionsgut erworben wurden”. O posibilă interpretare a versiunilor în limbile franceză și neerlandeză este aceea că posibilitatea pe care articolul 189 o conferă statelor membre de a defini noțiunea de „biens d’investissement” și de „investeringsgoederen” include o competență de a defini noțiunea de „biens d’investissement immobiliers” și de „onroerende investeringsgoederen”. Cu toate acestea, versiunile în limbile engleză și germană nu se pretează cu ușurință acestei interpretări. Dimpotrivă, acestea sugerează în mod clar că, în măsura în care această dispoziție se aplică în cazul „bunurilor imobile” „achiziționate ca” „bunuri de capital”, „bunuri imobile” și „bunuri de capital” sunt noțiuni juridice distincte și, prin urmare, autonome.

22. O divergență între diferitele versiuni lingvistice ale unei dispoziții de drept al Uniunii impune ca aceasta să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte¹³.

23. Observațiile scrise ale Comisiei sunt utile în acest context. Propunerea inițială pentru A șasea directivă¹⁴ prevedea o perioadă de regularizare de cinci ani în ceea ce privește bunurile de capital. Aceasta nu menționa „bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital”¹⁵. Posibilitatea de a prelungi perioada de regularizare pentru o perioadă de până la 10 ani în cazul „bunurilor imobile

¹⁰ A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 31).

¹¹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 26).

¹² Care sunt deopotrivă autentice: Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335, punctul 18). Versiunile în limbile spaniolă, greacă, italiană, portugheză, slovacă și finlandeză sunt în concordanță cu versiunile în limbile franceză și neerlandeză, care nu conțin termenii „achiziționate ca”. Versiunile în limbile bulgară, cehă, estonă, croată, letonă, lituaniană, maghiară, malteză, polonă, română și slovenă sunt în concordanță cu versiunile în limbile germană și engleză. Versiunile în limbile daneză și suedeză fac distincție între „bunuri imobile” și „bunuri de capital”, dar nu conțin termeni echivalenți cu „achiziționate ca”.

¹³ A se vedea de exemplu Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 30 și jurisprudența citată).

¹⁴ 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

¹⁵ Propunerea inițială nu prevedea să se acorde statelor membre competența de a defini noțiunea de bunuri de capital.

achiziționate ca bunuri de capital” a apărut ca urmare a preocupărilor unor state membre care au considerat că perioada de regularizare de cinci ani nu era suficient de lungă, de exemplu, în ceea ce privește achizițiile de terenuri¹⁶. Această dezbatere tinde să demonstreze că, la acel moment, noțiunea de bunuri de capital includea bunurile imobile. Pentru a prevedea o perioadă de regularizare mai lungă în ceea ce privește bunurile de capital, această noțiune trebuia să fie disociată de noțiunea de bunuri de capital și să fie tratată ca o noțiune autonomă. În consecință, a luat naștere un concept hibrid, cu o parte definită exclusiv de dreptul Uniunii (bunuri imobile) și o parte pe care dreptul intern o putea defini în limita anumitor parametri (bunuri de capital)¹⁷. Prin urmare, nu este surprinzător că toate părțile care au participat la ședință au fost de acord că noțiunea de „bunuri imobile” care figurează în Directiva TVA este o noțiune autonomă a dreptului Uniunii. Autorizarea pe care articolul 189 din Directiva TVA o acordă statelor membre de a defini noțiunea de „bunuri de capital” nu se extinde, așadar, la o competență de a defini noțiunea de „bunuri imobile” nici chiar în cazul în care un astfel de bun imobil este dobândit ca bun de capital.

c) *Bunuri de capital*

24. În Hotărârea *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, citată anterior, Curtea a arătat mai întâi că noțiunea de „bunuri de capital” face parte dintr-o dispoziție de drept comunitar care nu face trimitere la dreptul statelor membre pentru a-i determina sensul și domeniul de aplicare¹⁸. Prin urmare, interpretarea sa nu putea fi lăsată la aprecierea fiecărui stat membru¹⁹. În continuare, Curtea a statuat că bunurile de capital cuprind bunurile folosite în scopul unei anumite activități economice care se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, astfel încât costurile de achiziție a acestora sunt în mod normal amortizate pe parcursul mai multor ani și nu sunt tratate ca cheltuieli curente²⁰. De atunci, Curtea a reținut că aceste considerații se aplică *mutatis mutandis* regimului special pentru regularizarea deducerilor în cazul bunurilor de capital prevăzut la articolul 20 din A șasea directivă²¹, cu toate că, în temeiul articolului 20 alineatul (4) din aceasta, statele membre pot defini noțiunea de bunuri de capital. Rezultă că statele membre nu dispun de o marjă de apreciere nelimitată atunci când exercită competența de a defini bunurile de capital pe care le-o conferă articolul 189 din Directiva TVA. În acest context, trebuie menționat că, întrucât se ține seama de textul, de contextul și de obiectivele unei dispoziții de drept al Uniunii pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare al acesteia, definiția noțiunii de „bunuri de capital” care figurează într-o dispoziție de drept al Uniunii nu este în mod necesar aceeași cu cea dintr-o altă dispoziție de drept al Uniunii²². Deși statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere atunci când definesc „bunurile de capital” în sensul articolului 187

¹⁶ A se vedea documentul Consiliului cu numărul de referință R/2/74 (FIN 2), a cărui versiune în limba engleză este datată 9 ianuarie 1974. Acesta menționează că, în cadrul unei reuniuni a Grupului de lucru pentru chestiuni financiare din 22 și 23 noiembrie 1973, pentru a examina propunerea pentru A șasea directivă, trei delegații au considerat că, în cazul terenurilor construibile, de exemplu, perioada de regularizare era insuficientă și trebuia extinsă la cel puțin 10 ani.

¹⁷ Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare în privința taxei pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare al anumitor scutiri și măsuri practice pentru punerea în aplicare a acestora (JO 1995, L 102, p. 18) permitea statelor membre să extindă cu până la 20 ani perioada de regularizare pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital. În considerentul (5) al acesteia se precizează că acest lucru era adecvat având în vedere durata de utilizare economică a bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital.

¹⁸ Hotărârea din 1 februarie 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, EU:C:1977:12, punctul 10). Curtea a interpretat noțiunea de „bunuri de capital” în contextul articolului 17 a treia liniuță din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303).

¹⁹ *Ibidem*, punctul 11.

²⁰ *Ibidem*, punctul 12.

²¹ A se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 55).

²² Astfel cum reiese din Hotărârea din 6 martie 2008, *Nordania Finans și BG Factoring* (C-98/07, EU:C:2008:144, punctele 17-30).

din Directiva TVA, pentru motivele expuse la punctul 23 din prezentele concluzii, această marjă de apreciere nu se extinde astfel încât să le permită să definească bunurile imobile achiziționate ca fiind astfel de bunuri.

d) Bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital

25. Directiva TVA nu definește nici noțiunea de „bunuri imobile”²³, nici noțiunea de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”. Aceasta nici nu oferă statelor membre posibilitatea de a defini aceste noțiuni într-un mod asemănător cu cel pe care îl permite articolul 189 din Directiva TVA în ceea ce privește bunurile de capital. Jurisprudența Curții impune, prin urmare, ca sensul și domeniul de aplicare ale acestor termeni să fie interpretate în mod autonom și uniform, ținând seama de contextul acestei dispoziții și de obiectivul urmărit de reglementarea în care aceasta figurează²⁴.

26. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor²⁵ a introdus o definiție a noțiunii de „bunuri imobile” în scopul aplicării Directivei TVA. Potrivit acestei definiții, noțiunea de „bunuri imobile” include orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată; orice element care a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, fără de care clădirea sau construcția este incompletă, cum ar fi uși, ferestre, acoperișuri, scări și ascensoare; și orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției²⁶.

27. În timp ce Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013 s-a aplicat de la 1 ianuarie 2015, dispozițiile care definesc noțiunile de „bunuri imobile” și de „prestare a serviciilor legate de bunuri imobile” s-au aplicat doar de la 1 ianuarie 2017. Potrivit considerentului (18) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013, introducerea conceptului de bun imobil, care urmărea să asigure un tratament fiscal uniform de către statele membre pentru prestările de servicii legate de bunuri imobile, ar fi putut avea un impact considerabil asupra legislației și practicilor administrative din statele membre. Pentru a facilita o tranziție armonioasă, introducerea acestuia a fost amânată.

28. Curtea a statuat că o atribuire de competențe de executare Comisiei impune ca această instituție să furnizeze detalii suplimentare în legătură cu conținutul unui act legislativ pentru a asigura punerea în aplicare uniformă a acestuia în toate statele membre. O măsură de punere în aplicare trebuie, prin urmare, să respecte obiectivele esențiale ale actului legislativ pe care se preconizează că îl clarifică și să fie necesară sau adecvată pentru punerea în aplicare uniformă a acestui act, fără a-l completa sau modifica, nici măcar în ceea ce privește elementele

²³ Directiva TVA face referire la noțiunea de „bunuri imobile”, de exemplu, în contextul privind „prestarea de servicii legate de bunuri imobile” (articolul 47) și „leasingul sau închirierea de bunuri imobile” [articolul 135 alineatul (1) litera (l) și articolul 137 alineatul (1) litera (d)].

²⁴ A se vedea de exemplu Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 38).

²⁵ JO 2013, L 284, p. 1, denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013”.

²⁶ Articolul 13b din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1, denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”).

neesențiale²⁷. Curtea a statuat de asemenea că Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, pe care Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013 îl modifică, are caracterul unei măsuri de codificare²⁸.

29. Din această jurisprudență deducem că, în lipsa unor indicații contrare, Regulamentul de punere în aplicare nr. 1042/2013 este conform cu obiectivele esențiale ale Directivei TVA și în același timp codifică și clarifică dispozițiile acesteia. Acest regulament de punere în aplicare este de asemenea necesar sau adecvat pentru punerea în aplicare uniformă a Directivei TVA, fără a completa sau modifica dispozițiile acesteia, nici măcar în ceea ce privește elemente neesențiale. Fără a aduce atingere moratorului privind aplicarea dispozițiilor Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013 care definesc „bunurile imobile” și „prestarea de servicii legate de bunuri imobile” până în 2017, recomandăm Curții să țină seama de acestea atunci când interpretează articolul 187 alineatul (1) din Directiva TVA.

30. Curtea furnizează de asemenea indicații cu privire la conținutul noțiunii de bunuri imobile în interpretările pe care le-a dat cu privire la alte dispoziții ale Directivei TVA. Aceasta a considerat terenurile, clădirile și părțile unor clădiri ca fiind „bunuri imobile”²⁹. Rulotele, corturile, casele mobile și locuințele de agrement cu structură ușoară, întrucât pot fi deplasate, nu sunt bunuri imobile³⁰. Clădirile realizate din elemente prefabricate, cu o bază de beton ridicată pe fundații de beton înfipite în pământ, au fost considerate bunuri imobile, în pofida faptului că opt persoane care lucrează în decursul a zece zile ar putea să le demonteze în vederea unei reutilizări ulterioare. Curtea a arătat că, pentru a constitui bunuri imobile, nu era necesar ca aceste clădiri să fie fixate pe pământ sau în pământ în mod inseparabil³¹. Locurile de staționare pentru ambarcațiuni pe uscat și pe apă au fost considerate bunuri imobile atunci când suprafața de teren acoperită de apă este clar delimitată și nu poate fi mutată³². O penișă imobilizată permanent fixată prin legături de malul și în bazinul unui fluviu și utilizată exclusiv ca restaurant și discotecă a fost de asemenea tratată ca bun imobil³³.

31. Lucrările precum cele pentru care L BV solicită deducerea TVA-ului achitat în amonte sunt „bunuri imobile”? Exemplele de „bunuri imobile” din jurisprudența Curții referitoare la interpretarea Directivei TVA indică faptul că noțiunea de caracter corporal – bunul în cauză poate fi văzut și atins – și cea de fixare a acestuia pe pământ se află în centrul acestei noțiuni. Articolul 13b din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 se referă la elementele instalate care fac parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, fără de care clădirea sau construcția este incompletă. Astfel, nici jurisprudența Curții, nici articolul 13b din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu fac referire la procedeele sau la serviciile prin care aceste elemente sunt instalate într-o clădire sau fac parte integrantă dintr-o clădire.

²⁷ A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, punctele 44 și 45, precum și jurisprudența citată).

²⁸ A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Servicii de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 60). Rezultă că se aplică considerații identice măsurilor care o modifică.

²⁹ A se vedea de exemplu Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Maierhofer (C-315/00, EU:C:2002:344, punctul 36).

³⁰ A se vedea Hotărârea din 3 iulie 1997, Comisia/Franța (C-60/96, EU:C:1997:340), referitoare la dispozițiile privind leasingul sau închirierea de bunuri imobile care figurează în A șasea directivă. În Concluziile prezentate în cauza Maierhofer (C-315/00, EU:C:2002:344, punctul 36), avocatul general Jacobs a arătat că, întrucât Franța nu a contestat procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor care a dat naștere cauzei C-60/96, valoarea de precedent a acestei hotărâri poate fi limitată.

³¹ A se vedea Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23), prin care se interpretează articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, privind leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

³² A se vedea Hotărârea din 3 martie 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, EU:C:2005:126, punctul 34), prin care se interpretează articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, privind leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

³³ A se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720), prin care se interpretează articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, privind leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

32. Rezultă că lucrările pentru care L BV solicită deducerea TVA-ului achitat în amonte nu constituie „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” în sensul articolului 187 alineatul (1) din Directiva TVA. În aceste condiții, ce anume a achiziționat L BV în împrejurările descrise în decizia de trimitere?

e) Prestarea de servicii legate de bunuri imobile

33. Directiva TVA conține o serie de dispoziții referitoare la prestarea de servicii legate de bunuri imobile. Articolul 47 din aceasta prevede că locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile este locul unde este situat bunul imobil. În cadrul prezentei trimiteri preliminare, trebuie arătat că această dispoziție include în domeniul său de aplicare pregătirea și coordonarea lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier³⁴. Articolul 199 din Directiva TVA privește lucrările de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, transformare și demolare legate de bunuri imobile. Aceste dispoziții ale Directivei TVA stabilesc astfel o distincție între bunurile imobile și serviciile legate de bunuri imobile. Lucrările și serviciile care fac obiectul litigiului principal par să le cuprindă pe cele descrise la articolele 47 și 199 din Directiva TVA. Articolul 31a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care prevede că serviciile legate de bunuri imobile includ elaborarea de planuri pentru o clădire, construirea unei clădiri pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei clădiri și întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri pare să confirme această interpretare. Astfel cum s-a explicat la punctul 26 din prezentele concluzii, articolul 13b din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 exclude din definiția bunurilor imobile serviciile prestate în legătură cu bunuri imobile.

34. În plus, subliniem că, înainte de luna iulie 2006³⁵, A șasea directivă nu conținea o dispoziție echivalentă cu articolul 190 din Directiva TVA, care autorizează în mod explicit statele membre să considere ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital. Considerentul (5) al Directivei 2006/69 explică introducerea acestei măsuri subliniind că „servicii de natură similară cu bunurile de investiții pot fi incluse în regimul care permite regularizarea deducerilor aplicate bunurilor de investiții pe toată durata de viață a activului, în funcție de utilizarea efectivă a acestuia”. Din *ratio legis* a acestei modificări rezultă că nu s-a intenționat ca astfel de servicii să constituie „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” pentru care a fost prevăzută o dispoziție specială în A șasea directivă.

35. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că lucrările precum cele care fac obiectul litigiului principal sunt, astfel cum a arătat Belgia în ședință, o prestare sau o serie de prestări de servicii legate de bunuri imobile. Rezultă că, în scopul articolului 187 din Directiva TVA, L BV a achiziționat servicii legate de bunuri imobile, pe care Belgia le consideră bunuri de capital, iar nu „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”.

³⁴ Termenul „inclusiv” indică în mod clar că lista serviciilor nu este exhaustivă: Hotărârea din 2 iulie 2020, Veronsaajien oikeudenvolontayksikkö (Servicii de găzduire într-un centru de date) (C-215/19, EU:C:2020:518, punctul 57).

³⁵ Prin adăugarea unui paragraf la articolul 20 alineatul (4) din A șasea directivă, articolul 1 punctul 6 din Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO 2006, L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247, denumită în continuare „Directiva 2006/69”) a introdus o astfel de dispoziție.

f) Transformări în temeiul articolului 12 din Directiva TVA

36. În lumina întrebării adresate de instanța de trimitere, abordăm această chestiune din motive de exhaustivitate. Ca regulă, vânzarea clădirilor vechi nu este supusă TVA-ului din cauza lipsei relative a unei valori adăugate pe care o generează aceste vânzări. Întrucât o transformare aduce valoare adăugată unei clădiri în aceeași măsură ca și construcția sa inițială, Directiva TVA facilitează impozitarea livrărilor de clădiri transformate³⁶. Prin urmare, articolul 12 alineatul (2) coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA prevede că „transformarea” unei clădiri „vechi” poate fi asimilată livrării unei clădiri „noi” înaintea primei ocupări și, prin urmare, poate fi supusă TVA-ului.

37. Directiva TVA nu pare să stabilească o legătură între articolul 12 și articolul 135 alineatul (1) litera (j) din aceasta, în măsura în care acestea se referă la „transformările” clădirilor, și noțiunea de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” la care face trimitere articolul 187 din această directivă. Nu reiese nici din cuprinsul articolului 12 din Directiva TVA, care prevede că statele membre pot stabili norme detaliate pentru a considera livrarea unei clădiri ca urmare a unei „transformări” ca o livrare a unei clădiri înaintea primei ocupări, că astfel de transformări trebuie considerate „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”.

38. Întrucât Belgia nu are competența de a considera transformările ca fiind „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”, argumentele L BV și ale Comisiei cu privire la nerespectarea de către acest stat membru a principiului neutralității fiscale nu mai sunt valabile. În orice caz, se poate observa că, din moment ce lucrările executate în scopul renovărilor sau al transformărilor sunt considerate „bunuri de capital”, în sensul articolului 187 din Directiva TVA, acestea sunt supuse aceleiași perioade de regularizare de cinci ani, astfel încât principiul neutralității fiscale pare să fie respectat.

39. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la prima întrebare după cum urmează:

Articolele 187 și 189 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări potrivit căreia o perioadă de regularizare prelungită, în care TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” poate fi regularizat, se aplică unor prestări de servicii legate de bunuri imobile, precum lucrările executate pentru renovarea sau transformarea unei clădiri.

2. A doua întrebare

40. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 187 din Directiva TVA are efect direct, astfel încât o persoană impozabilă care a executat lucrări asupra unei clădiri, atunci când aceste lucrări au o durată de utilizare economică identică cu cea a unor clădiri noi, poate invoca aplicarea termenului de regularizare de 15 ani în cazul acestora din urmă.

³⁶ A se vedea Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punctele 30-32), și Hotărârea din 9 martie 2023, État belge și Promo 54 (C-239/22, EU:C:2023:181, punctul 23).

41. Având în vedere răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare, din moment ce aceasta se întemeiază pe presupunerea că este legitim să se aplice o perioadă de regularizare prelungită TVA-ului datorat sau achitat în amonte pentru servicii legate de bunuri imobile. În ipoteza în care Curtea nu ar fi de acord cu această analiză, vom analiza dacă articolul 187 prima teză are efect direct.

42. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate³⁷ și suficient de clare și de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei sau a transpus directiva în mod incorect³⁸. În exercitarea puterii lor de apreciere în ceea ce privește forma sau mijloacele de punere în aplicare a unei directive, statele membre trebuie să exercite această marjă de apreciere în limitele trasate de aceasta³⁹.

43. Curtea a statuat că articolul 187 din Directiva TVA are caracter obligatoriu. Impunerea unei cerințe de a acorda o perioadă de regularizare pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru bunurile de capital permite evitarea inexactităților în calculul deducerilor și a unor avantaje sau dezavantaje nejustificate pentru persoana impozabilă, asigurând astfel neutralitatea sarcinii fiscale⁴⁰. Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 24 din prezentele concluzii, marja de apreciere de care dispun statele membre în temeiul articolului 189 din Directiva TVA pentru a defini noțiunea de „bunuri de capital” în scopul aplicării articolului 187 din aceasta este limitată de Hotărârea Curții în cauza *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*⁴¹. În orice caz, prima teză a articolului 187 prima teză din Directiva TVA nu face obiectul obligației statelor membre de a lua măsuri pentru a defini „bunurile de capital”, întrucât este de competența statelor membre să decidă dacă este sau nu este necesar să adopte astfel de măsuri. Obligația de regularizare în cinci ani a TVA-ului achitat în amonte pentru bunuri de capital este clară, precisă și necondiționată. În consecință, articolul 187 prima teză din Directiva TVA îndeplinește condițiile privind efectul direct⁴².

44. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare după cum urmează:

Articolul 187 alineatul (1) prima teză din Directiva TVA are efect direct.

³⁷ O dispoziție de drept al Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act al instituțiilor Uniunii sau al statelor membre: a se vedea de exemplu Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkölterkeskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 32 și jurisprudența citată).

³⁸ A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 martie 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 61 și jurisprudența citată).

³⁹ A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 1 februarie 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, EU:C:1977:12, punctul 24), Hotărârea din 24 octombrie 1996, *Kraaijeveld și alții* (C-72/95, EU:C:1996:404, punctul 59), și Hotărârea din 7 septembrie 2004, *Waddenvereniging și Vogelbeschermingsvereniging* (C-127/02, EU:C:2004:482, punctul 66).

⁴⁰ A se vedea de exemplu Ordonanța din 5 iunie 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctele 24 și 29). În ceea ce privește dispozițiile corespondente din articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă, a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, punctele 26 și 58).

⁴¹ Hotărârea din 1 februarie 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, EU:C:1977:12, punctele 10-12).

⁴² A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkölterkeskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 34).

V. Concluzie

45. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Hof van Beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia) după cum urmează:

- 1) Articolele 187 și 189 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

se opun unei reglementări potrivit căreia o perioadă de regularizare prelungită, în care TVA-ul datorat sau achitat în amonte pentru „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” poate fi regularizat, se aplică unor prestări de servicii legate de bunuri imobile, precum lucrările executate pentru renovarea sau transformarea unei clădiri.

- 2) Articolul 187 alineatul (1) prima teză din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată are efect direct.