

Cauza C-405/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

24 mai 2019

Instanța de trimitere:

Hof van Cassatie (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

26 aprilie 2019

Recurentă:

Vos Aannemingen BVBA

Intimat:

Statul belgian

Obiectul procedurii principale

Recursul în casație privește un litigiu între Vos Aannemingen BVBA (recurenta) și administrația fiscală (intimata) privind deductibilitatea TVA-ului aplicat costurilor de publicitate și administrative, precum și remunerațiilor agenților. El este îndreptat împotriva unei hotărâri a hof van beroep Gent [Curtea de Apel Gent, Belgia], prin care apelul intimatei a fost admis, iar cererea inițială a recurenteii a fost declarată numai parțial întemeiată, și anume doar în ceea ce privește rambursarea amenzii administrative aplicate. În primă instanță, recurenta obținuse, de asemenea, rambursarea sumei de 92 313,99 euro reprezentând TVA plus dobânzi.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE, cu privire la interpretarea articolului 17 din A șasea directivă (77/388/CEE) a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre

referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare

Întrebările preliminare

„1. Articolul 17 din Directiva 77/388/CEE trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de o cheltuială beneficiază și un terț (așa cum este cazul atunci când, la vânzarea unor apartamente, un promotor suportă costuri de publicitate, administrative și comisioane ale agenților imobiliari de care beneficiază și proprietarii terenurilor), nu se opune ca TVA-ul aferent acestor costuri să poată fi dedus integral, cu condiția de a se stabili că există o legătură directă și imediată între cheltuială și activitatea economică a persoanei impozabile și că avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile?”

2. Acest principiu se aplică și în cazul în care nu este vorba despre costuri generale, ci despre costuri care pot fi atribuite unor operațiuni în aval clar determinate, supuse sau nu plății TVA-ului, precum vânzarea apartamentelor, pe de o parte, și a terenului, pe de altă parte, în cazul de față?”

3. Împrejurarea că persoana impozabilă are posibilitatea/dreptul de a transfera parțial cheltuiala către terțul care beneficiază de ea, însă nu face acest lucru, afectează chestiunea deductibilității TVA-ului pentru aceste costuri?”

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 17 din A șasea directivă (77/388/CEE) a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (denumită în continuare „A șasea directivă” (77/388/CEE))”

Dispoziții naționale invocate

Articolul 149 din Constituție;

Articolele 1319, 1320 și 1322 din Codul civil;

Articolul 19 alineatele 1 și 2, articolul 1068 alineatul 1 și articolul 1138, 3° din Codul judiciar;

Articolul 45 paragraful 1 din Legea din 3 iulie 1969 de introducere a Codului privind taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare „codul TVA”);

Articolul 1 paragraful 2 din Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind sistemul de deduceri pentru aplicarea taxei pe valoare adăugată, în forma anterioară modificării prin Decretul regal din 24 ianuarie 2015.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Recurenta are drept unică activitate economică construirea și vânzarea de clădiri de apartamente. Ea construiește apartamente pe terenuri aflate în proprietatea unor terți, și oferă apoi aceste apartamente spre vânzare, context în care suportă costuri de publicitate și administrative și plătește comisioane agenților. În contractul de vânzare-cumpărare a unui apartament, recurenta are calitate de vânzător al clădirii, în timp ce proprietarul terenului are calitate de vânzător al terenului.
- 2 Recurenta a dedus integral TVA-ul aplicat costurilor de publicitate și administrative, precum și remunerațiilor agenților.
- 3 În urma unui control, administrația fiscală a considerat că, pentru perioada 1 ianuarie 1999 - 30 septembrie 2001, TVA-ul poate fi dedus numai în măsura în care este aferent vânzării clădirilor și nu în măsura în care este aferent vânzării terenului. În opinia administrației, există numai un drept de deducere echivalent cu procentul obținut din aplicarea unei fracții în care numărătorul este prețul clădirii și numitorul este prețul clădirii plus prețul terenului.
- 4 Administrația a emis un titlu executoriu, după care recurenta a procedat la plata sumei de 92 313,99 euro cu titlu de TVA, plus dobândă și penalități.
- 5 Ulterior, recurenta a contestat titlul executoriu și a solicitat rambursarea sumelor pe care le achitase.

Prin hotărârea din 21 martie 2016, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent [Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, secția Gent] a admis cererea recurente. Rechtbank [Tribunalul] a considerat, în esență, că vânzarea clădirii și a terenului constituie aceeași livrare, astfel încât serviciile de publicitate și imobiliare plătite de recurentă pot fi considerate, în ansamblul lor, ca făcând parte din costurile generale ale singurei sale activități economice. În plus, acest tribunal a considerat că faptul că proprietarul terenului ar putea avea un avantaj de pe urma costurilor de publicitate și a comisioanelor trebuie considerat ca fiind accesoriu în raport cu nevoile recurente.

- 6 Administrația a formulat apel împotriva acestei hotărâri la hof van beroep Gent [Curtea de Apel Gent, Belgia]. Prin hotărârea din 28 noiembrie 2017, apelul a fost admis, iar cererea inițială a recurente a fost declarată numai parțial întemeiată, și anume doar în ceea ce privește amenda administrativă aplicată.

Principalele argumente ale părților din litigiul principal

- 7 În opinia recurente, costurile de publicitate și administrative și comisioanele au o legătură directă și imediată cu exploatarea activității sale economice, astfel încât deducerea integrală a taxei achitate în amonte este justificată.

În opinia sa, judecătorul de apel nu putea refuza în mod justificat dreptul de a deduce integral taxa achitată în amonte pentru această cheltuială nici pentru motivul că nu i s-a putut urmări argumentul că, pentru deducerea TVA-ului, era suficient să existe o legătură directă și imediată cu tranzacțiile sale impozitate, că recurenta a ignorat că este posibil, din punct de vedere juridic, ca terenul și clădirile să se vândă separat, și că, dacă a existat o legătură certă între vânzarea clădirilor și vânzarea terenului, aceasta nu a reprezentat legătura directă și imediată menționată.

- 8 În plus, recurenta susține că, în cazul în care o tranzacție este realizată în amonte, în mod obiectiv, pentru desfășurarea unei anumite activități impozabile sau a tuturor activităților impozabile ale persoanei impozabile în aval, persoana impozabilă poate deduce integral taxa achitată în amonte, chiar dacă de această tranzacție beneficiază un terț, iar în mod normal acest terț ar fi trebuit să suporte o parte din cheltuială, cu condiția ca avantajul personal obținut de terț să fie accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

În opinia recurente, judecătorul de apel nu a răspuns argumentului său potrivit căruia avantajul indirect acordat proprietarilor de terenuri este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii sale, iar acest judecător nu își putea justifica în drept decizia numai considerând că recurenta putea imputa o parte din costuri proprietarilor de terenuri, și anume costurile care în mod normal ar fi trebuit să fie suportate de aceștia.

- 9 În final, recurenta susține că persoana impozabilă care acționează ca atare la momentul achiziționării unui serviciu și folosește acest serviciu pentru tranzacții specifice în cadrul activităților sale economice poate deduce TVA-ul datorat sau plătit pentru acest serviciu, chiar dacă acesta nu este aferent unor costuri generale, ci specifice.

Prin urmare, ea consideră că judecătorul de apel nu putea refuza în drept deducerea întregii taxe plătite în amonte pentru cheltuielile menționate, pentru motivul că este vorba de costuri suportate pentru vânzarea de clădiri și terenuri specifice.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 10 În temeiul articolului 45 paragraful 1, 1° din Codul TVA, care reprezintă transpunerea articolului 17 alineatul 2 din A șasea directivă (77/388/CEE), orice persoană impozabilă poate deduce din taxa pe care o datorează taxa aplicată pentru bunurile care i-au fost livrate sau pentru serviciile care i-au fost prestate, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile.
- 11 Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în

principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere. (a se vedea, printre altele, Hotărârea pronunțată la 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, punctul 57).

Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea, printre altele, Hotărârea pronunțată la 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, punctul 58).

- 12 În Hotărârea *AES-3C* pronunțată la 18 iulie 2013 (C-124/12), făcând referire la Hotărârea *Fillibeck* din 16 octombrie 1996 (C-258/95), Curtea a considerat că A șasea directivă (77/388/CEE) trebuie interpretată în sensul că transportul gratuit al salariaților, asigurat de angajator între domiciliul acestora și locul lor de muncă, îndeplinește în principiu nevoile private ale salariaților și servește deci unor scopuri străine de întreprindere, astfel încât nu există, în principiu, drept de deducere a TVA-ului aferent acestor servicii de transport. Cu toate acestea, în situațiile în care cerințele întreprinderii impun ca, ținând seama de anumite împrejurări speciale – cum ar fi dificultatea de a utiliza alte mijloace de transport adecvate, precum și existența unor locuri de muncă cu localizare variabilă –, angajatorul să asigure el însuși transportul salariaților, această prestație nu poate fi considerată ca fiind îndeplinită în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității întreprinderii, caz în care TVA-ul aferent acestor servicii de transport poate fi dedus (punctul 29). În continuare, Curtea a amintit că faptul că personalul poate obține un avantaj dintr-o prestare de servicii oferită de angajator, dar efectuată în interesul întreprinderii, trebuie să fie considerat ca fiind accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii (punctul 33).
- 13 În Hotărârea sa *Iberdrola* pronunțată la 14 septembrie 2017 (C-132/16), Curtea a decis că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care corespunde articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă (77/388/CEE), trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru o prestare de servicii care constă în construirea sau reabilitarea unui bun imobil aflat în proprietatea unui terț în cazul în care acesta din urmă beneficiază cu titlu gratuit de rezultatul acestor servicii, iar acestea sunt utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de acest terț în cadrul activităților lor economice, în măsura în care respectivele servicii nu depășesc ceea ce este necesar pentru a permite

persoanei impozabile menționate să efectueze operațiuni taxabile în aval, iar costul acestora este inclus în prețul acestor operațiuni.

- 14 Potrivit instanței de trimitere, aceste hotărâri privesc, într-adevăr, și situații în care un terț obține un avantaj de pe urma unui serviciu achiziționat în amonte de persoana impozabilă, însă nu permit să se stabilească cu certitudine dacă interpretarea juridică a recurenteii este corectă și dacă, într-o situație precum cea din litigiul principal, TVA-ul aplicat costurilor de publicitate, administrative și remunerațiilor agenților, pe care aceasta l-a suportat la vânzarea apartamentelor, poate fi deci dedus integral, chiar dacă de aceste cheltuieli beneficiază și proprietarii terenului, cărora aceste cheltuieli le puteau fi parțial imputate, cu condiția de a se stabili că avantajul acestora este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii recurenteii.
- 15 Prin urmare, instanța de trimitere consideră necesar să adreseze Curții de Justiție întrebările preliminare menționate.