

Cauza C-528/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

10 iulie 2019

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

13 martie 2019

Recurentă-reclamantă:

F-AG

Intimată-pârâtă:

Finanzamt Y

Obiectul procedurii principale

Tratamentul TVA aplicat unei lucrări de amenajare a unui drum public municipal, dreptul de deducere a taxei achitate în amonte, livrarea de bunuri cu titlu oneros

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1) În împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă efectuează lucrări de construcție la un drum municipal în numele unui oraș, persoana impozabilă respectivă, care a achiziționat de la alte persoane impozabile servicii de construcție a drumului transferat municipalității, are dreptul de deducere a taxei achitate în amonte aferente acestora în conformitate cu articolul 17 alineatul (2) litera (a) 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?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă efectuează lucrări de construcție la un drum municipal în numele unui oraș, există o livrare de bunuri cu titlu oneros în cazul în care autorizația de exploatare a unei cariere reprezintă contraprestația pentru livrarea unui drum?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare: în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă efectuează lucrări de construcție la un drum municipal în numele unui oraș, transferul cu titlu gratuit, către municipalitate, al drumului cu destinație publică este echivalent cu o livrare de bunuri cu titlu gratuit, în conformitate cu articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, chiar dacă transferul servește scopurilor comerciale, în vederea evitării unui consum final neimpozitat al municipalității?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

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, în special articolul 17 alineatul (2) litera (a) și articolul 5 alineatul (6)

Dispozițiile naționale invocate

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolele 1, 3 și 15

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Recurenta-reclamantă (denumită în continuare „reclamanta”), o societate pe acțiuni, este o societate holding de administrare. Printre filialele sale se numără A-GmbH. Între reclamantă și A-GmbH exista un regim de integrare fiscală în scopuri de TVA.
- 2 În anul în litigiu (2006), A-GmbH exploata, printre altele, o carieră de calcar în X. Prin decizia de autorizare din 16 februarie 2001, Consiliul regional Z a autorizat redeschiderea și exploatarea carierei, cu condiția accesului printr-un drum public municipal aflat în proprietatea orașului X (denumit în continuare „orașul”).
- 3 Pentru evacuarea calcarului extras a fost necesară amenajarea drumului municipal respectiv. Din acest motiv, în cadrul procedurii de autorizare, predecesoarea în drepturi a A-GmbH încheiase cu orașul încă de la 11 decembrie 1997 un contract

privind amenajarea drumului în cauză. În cadrul acestuia, orașul s-a angajat să planifice și să execute amenajarea tronsonului respectiv de drum. De asemenea, orașul s-a angajat să pună la dispoziția predecesoarei în drepturi a A-GmbH, în mod nelimitat, porțiunea amenajată pentru acces, în cazul menținerii afectării publice și al eventualelor extinderi ale carierei. Predecesoarea în drepturi a A-GmbH s-a angajat să suporte toate costurile în legătură cu amenajarea tronsonului de drum. Contractul trebuia să se aplice, de asemenea, tuturor succesorilor în drepturi ai părților contractante. Printr-o decizie de modificare din 25 aprilie 2005 a deciziei de autorizare din 16 februarie 2001 s-a stabilit că autorizația încetează să se aplice dacă amenajarea drumului respectiv nu este finalizată până la data de 31 decembrie 2006.

- 4 În anul 2006, A-GmbH și-a însărcinat societatea-soră, B-GmbH – care este, de asemenea, o societate legată organic de reclamantă –, cu amenajarea tronsonului respectiv de drum, conform acordului cu orașul. Amenajarea a fost finalizată în noiembrie 2006, iar lucrarea de construcții a fost recepționată în decembrie 2006. Începând din decembrie 2006, tronsonul de drum a fost utilizat pentru traficul vehiculelor grele ale A-GmbH și, într-o măsură mai mică, pentru autoturisme.
- 5 Deși în cadrul declarațiilor fiscale privind TVA pentru anul 2006, reclamanta nu a luat în considerare cheltuielile efectuate de A-GmbH pentru lucrările de construcție, în declarația de TVA pentru anul 2006, aceasta a dedus ca impozit plătit în amonte sumele reprezentând TVA incluse în prestațiile în amonte ale B-GmbH.
- 6 În urma unui control, intimata-pârâtă (denumită în continuare „Finanzamt”) a considerat că prin amenajarea drumului, reclamanta a livrat orașului lucrări cu titlu gratuit, supuse TVA-ului, conform articolului 3 alineatul (1b) prima teză punctul 3 din UStG. Între A-GmbH și B-GmbH existau operațiuni interne neimpozabile, întrucât ambele societăți făceau parte din grupul reclamantei.
- 7 La 1 martie 2012, Finanzamt a emis o decizie rectificativă de impunere pentru anul 2006.
- 8 Obiecția reclamantei a fost respinsă.
- 9 Hessische Finanzgericht (denumit în continuare „FG”) a admis în parte acțiunea formulată de reclamantă.
- 10 În susținerea recursului formulat în fața instanței de trimitere, reclamanta pretinde că deducerea taxei achitate în amonte trebuie acordată potrivit unei interpretări conforme cu dreptul Uniunii a articolului 15 alineatul (1) din UStG, întrucât cheltuielile aferente amenajării drumului ar face parte din cheltuielile generale ale întreprinderii sale și ar reprezenta, ca atare, elemente de cost ale operațiunilor în aval supuse TVA-ului. De asemenea, nu a existat un transfer cu titlu gratuit în sensul articolului 3 alineatul (1b) prima teză punctul 3 din UStG.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 11 Compatibilitatea aprecierii în temeiului dreptului național cu dreptul Uniunii este discutabilă în mai multe privințe în sensul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

Apreciere în temeiul dreptului național

- 12 Potrivit jurisprudenței existente a Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală], deducerea taxei achitate în amonte este exclusă, întrucât reclamanta a achiziționat prestațiile în amonte de la B-GmbH pentru executarea unei livrări cu titlu gratuit către oraș.
- 13 Întreprinzătorul beneficiază de drept de deducere a taxei achitate în amonte dacă achiziționează prestații în amonte pentru întreprinderea sa și, prin urmare, pentru activitatea sa economică. Potrivit articolului 15 alineatul (1) prima teză punctul 1 din UStG, întreprinzătorul poate deduce, în contul impozitelor achitate în amonte, impozitul datorat legal pentru prestațiile care au fost executate de un alt întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale. Deducerea taxei achitate în amonte este exclusă, conform articolului 15 alineatul (2) prima teză punctul 1 din UStG, pentru serviciile utilizate de întreprinzător în vederea unor operațiuni scutite.
- 14 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții și a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept (a se vedea, de exemplu, Hotărârea Curții din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 57, Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 27, Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 27, Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28).
- 15 Un drept de deducere este, cu toate acestea, 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 care 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 (jurisprudență constantă, a se vedea în acest sens, de exemplu, Hotărârea SKF, EU:C:2009:665, punctul 58 și jurisprudența citată; Hotărârea AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, punctul 28; Hotărârea Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punctul 29,

Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 27).

- 16 Astfel, întreprinzătorul beneficiază de dreptul de deducere a taxei achitate în amonte în măsura în care intenționează să utilizeze prestațiile pentru întreprinderea sa [articolul 2 alineatul (1) din UStG, articolul 4 din Directiva 77/388/CEE] și, prin urmare, pentru activitățile sale economice în vederea furnizării de prestații cu titlu oneros (activități economice) (Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, dispozitiv 1). Totuși, nu există niciun drept de deducere a taxei achitate în amonte dacă întreprinzătorul intenționează să utilizeze prestația primită în scopul unei operațiuni cu titlu gratuit și, prin urmare, al unei activități neeconomice care nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 12 februarie 2009, C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punctul 34; Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punctele 36 și 37).
- 17 În conformitate cu aceste principii, prestațiile în amonte în litigiu ale B-GmbH, care sunt imputabile reclamantei în cadrul regimului de integrare fiscală, nu dau dreptul la deducere a taxei achitate în amonte, întrucât prestațiile în amonte au fost achiziționate cu intenția de a fi utilizate pentru o activitate neeconomică (livrare cu titlu gratuit către oraș).
- 18 Lucrările de construcție efectuate la drum reprezintă transferuri ale unui bun. Dacă întreprinzătorul efectuează cu titlu oneros, precum în speță, lucrări de infrastructură pe terenul altuia, pe baza unui contract de infrastructură încheiat cu un oraș, acesta livrează o lucrare (livrare de lucrări de infrastructură) municipalității, în sensul articolului 3 alineatul (4) din UStG.
- 19 Din punctul de vedere actual al Bundesfinanzhof, transferurile s-au efectuat, de asemenea, cu titlu gratuit. Contractul de infrastructură încheiat între predecesora în drepturi a A-GmbH și oraș nu prevedea nicio obligație pentru municipalitate de a plăti vreo remunerație. Nu există suficiente dovezi pentru ca decizia de autorizare eliberată de Consiliul regional să constituie o contraprestație pentru amenajarea străzii de către reclamantă. Transferul specific al unui bun cu caracter de beneficiu prevăzut la articolul 3 alineatul (1b) prima teză punctul 3 din UStG rezultă din faptul că orașul ar trebui să transfere fără contraprestație dreptul de proprietate asupra lucrărilor de construcție la drumul municipal. Nu există nicio dovadă că reclamanta dorea, cel puțin din punct de vedere economic, să mențină proprietatea sau doar dreptul de folosință asupra drumului municipal, ceea ce s-ar opune ipotezei unui astfel de transfer ulterior.
- 20 Potrivit legislației naționale, reclamanta nu beneficiază de drept de deducere a taxei achitate în amonte în acest caz.

Aprecieri în temeiul dreptului Uniunii

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 21 Având în vedere hotărârile Curții în cauzele Sveda (EU:C:2015:712) și Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683), precum și Concluziile doamnei avocate generale Kokott din 6 aprilie 2017 prezentate în cauza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:283), există dubii cu privire la menținerea aprecierii actuale în temeiul dreptului național. Mai curând ar putea fi avută în vedere o deducere a taxei achitate în amonte în favoarea reclamantei privind prestațiile în amonte.
- 22 În aceste hotărâri, Curtea a fost de acord cu deducerea taxei achitate în amonte pentru realizarea unui drum public și a unei stații de pompare, întrucât costurile pentru serviciile achiziționate fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente de cost ale bunurilor și ale serviciilor pe care aceasta le furnizează. Curtea nu a examinat legătura cu prestarea gratuită de servicii în sensul articolului 26 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [Directiva 2006/112/CE – în anul în litigiu, încă, articolul 6 alineatul (2) din Directiva 77/388/CEE] (Hotărârea Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punctul 23), respectiv nu a arătat că utilizarea imediată cu titlu gratuit nu repune în discuție legătura directă și imediată care există între operațiunile în amonte și cele în aval care dau drept de deducere sau cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile (Hotărârea Sveda, EU:C:2015:712, punctul 34). Din acest motiv, utilizarea cu titlu gratuit pare să nu se opună deducerii, deși, în opinia instanței de trimitere, în cazul de față este vorba despre o activitate neeconomică.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

- 23 De asemenea, în ipoteza unui drept de deducere a taxei achitate în amonte al reclamantei, pentru instanța de trimitere se ridică problema dacă trebuie efectuată o compensare a dreptului de deducere cu o rambursare a TVA-ului dintr-o livrare cu titlu oneros sau dintr-un transfer gratuit în sensul articolului 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE (în prezent articolul 16 din Directiva 2006/112/CE). Acest aspect trebuie examinat în temeiul dreptului procesual național în contextul litigiului.
- 24 Din punctul de vedere al dreptului Uniunii nu este pe deplin clar dacă reclamanta a furnizat cu titlu oneros drumul către oraș.
- 25 O livrare de bunuri sau o prestare de servicii „cu titlu oneros” implică existența unei legături directe între livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de

prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37 și Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 39). Contrapartida poate consta, de asemenea, într-o livrare de bunuri, cu condiția totuși să existe o legătură directă între prestarea de servicii și livrarea de bunuri și ca valoarea acesteia din urmă să poată fi exprimată în bani (a se vedea Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 35 și următoarele).

- 26 În conformitate cu punctul de vedere național actual, instanța tinde să considere că livrarea drumului către oraș s-a efectuat cu titlu gratuit. Este vorba despre o livrare de bunuri, iar nu despre o prestare de servicii, întrucât reclamanta a transferat orașului dreptul de dispoziție asupra drumului.
- 27 Cu toate acestea, existența unei livrări cu titlu gratuit în împrejurări precum cele din litigiul principal, care sunt foarte similare celor din cauza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, nu este pe deplin clară din punctul de vedere al dreptului Uniunii. Într-adevăr, doamna avocata generală Kokott a arătat la punctul 50 din Concluziile prezentate în cauza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) că o întreprindere acordă foarte rar avantaje unui terț fără să obțină, la rândul său, un avantaj de la acesta. În speță, în cazul unui răspuns afirmativ, acesta ar fi reprezentat de autorizarea privind redeschiderea și exploatarea carierei acordată de Consiliul regional numai cu condiția ca reclamanta (predecesoarea sa în drepturi) să amenajeze drumul respectiv. Autorizația pentru extragerea calcarului s-ar fi anulat dacă amenajarea drumului municipal nu ar fi fost finalizată până la 31 decembrie 2006. Din această perspectivă – potrivit avocatei generale Kokott –, există o prestație cu titlu oneros care dă dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, dar care creează totodată o obligație fiscală echivalentă costurilor reabilitării.

Cu privire la a treia întrebare preliminară

- 28 Cu toate acestea, dacă se consideră – astfel cum a considerat instanța de trimitere până în prezent – că este vorba despre o livrare cu titlu gratuit, persistă dubii cu privire la faptul dacă această livrare cu titlu gratuit a unui bun este impozabilă în temeiul articolului 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE (în prezent articolul 16 din Directiva 2006/112/CE).
- 29 Astfel a considerat până în prezent instanța de trimitere. Potrivit jurisprudenței Curții, efectuarea livrării din motive comerciale nu se opune impozitării în conformitate cu articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE, întrucât, astfel cum reiese din chiar modul său de redactare, Directiva 77/388/CEE arată că utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice pe care le transferă cu titlu gratuit, este considerată livrare cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă în amonte, fără să fie, în principiu, decisiv ca acest transfer să aibă loc în scopul desfășurării activității economice (a se vedea Hotărârea din 27 aprilie 1999,

Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, 22). Chiar dacă utilizările bunurilor sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, livrările trebuie considerate impozabile, în măsura în care acestea nu se referă la mostre (Hotărârea din 30 septembrie 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punctele 18, 23) sau la cadouri de mică valoare (a se vedea Hotărârea Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punctul 23). Este evident că cele două excepții nu se aplică în prezenta cauză.

- 30 Totuși, acestei abordări i s-ar putea opune faptul că drumul municipal nu este utilizat de oraș, la rândul său, în scopuri „private”, ci (ca urmare a afectării drumului) pentru traficul rutier public (a se vedea în alt context Concluziile doamnei avocate generale Kokott prezentate în cauza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, punctul 51; Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punctul 35 și următoarele).
- 31 De asemenea, în temeiul articolului 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE, obligația fiscală este discutabilă și ca urmare a faptului că, în cadrul Uniunii, există o hotărâre judecătorească diferită: Österreichischer Verwaltungsgerichtshof [Curtea Administrativă din Austria) respinge, într-un caz similar, o investiție impozabilă reprezentând consumul propriu, întrucât aceasta ar viza cheltuieli în scopul activității economice, care ar reprezenta activități auxiliare sau suplimentare la prestațiile furnizate în cadrul întreprinderii.
- 32 Acest punct de vedere potențial diferit, în principiu, al unei instanțe din alt stat membru obligă instanța de trimitere să adreseze Curții o întrebare cu titlu preliminar în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE (a se vedea Hotărârea din 5 iulie 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punctul 64; a se vedea de asemenea Hotărârea din 15 septembrie 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punctul 39).
- 33 În plus, impozitarea transferului cu titlu gratuit este de asemenea discutabilă, întrucât repune în discuție principiul neutralității TVA-ului. Reclamanta este supusă impozitului pe cifra de afaceri pentru cheltuielile generale ale întreprinderii. Motivul invocat pentru reglementarea de la articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE (în prezent articolul 16 din Directiva 2006/112/CE) de evitare a unui „consum final neimpozitat” [a se vedea, de exemplu, Hotărârea EMI Group, EU:C:2010:559, punctul 17, privind articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE; Hotărârea din 17 iulie 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 23, privind articolul 16 din Directiva 2006/112/CE], este inoperant în cazuri precum cel în speță, întrucât cheltuielile în litigiu sunt incluse în calculul prețurilor operațiunilor normale impozitate în aval.