

Cauza C-299/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

6 iulie 2020

Instanța de trimitere:

Conseil d'État (Franța)

Data deciziei de trimitere:

25 iunie 2020

Reclamantă:

Icade Promotion Logement SAS

Pârât:

Ministre de l'Action et des Comptes Publiques

**CONSEIL D'ÉTAT
[CONSILIUL DE STAT]**

statuând
în contencios

[*omissis*]

Ședința din 10 iunie 2020

Lectura din 25 iunie 2020

Având în vedere următoarea procedură:

Societatea simplificată pe acțiuni (SAS) Icade Promotion Logement a solicitat tribunal administrativ de Montreuil [Tribunalul Administrativ din Montreuil] restituirea sumelor de 2 826 814 de euro și de 2 369 881 de euro reprezentând taxa pe valoarea adăugată [denumită în continuare „TVA”] plătită, aferentă perioadelor cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 2007 și, respectiv, 1 ianuarie și 31 decembrie 2008. Prin hotărârea [*omissis*] din 27 aprilie 2012, tribunal administrativ de Montreuil [Tribunalul Administrativ din Montreuil] a respins cererea sa.

Prin hotărârea [omissis] din 18 iulie 2014, cour administrative d'appel [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] a respins apelul declarat de societate împotriva acestei hotărâri.

Prin decizia [omissis] din 28 decembrie 2016, Conseil d'Etat [Consiliul de Stat], statuând în contencios și admitând în parte recursul formulat de societate, a anulat hotărârea pronunțată de cour administrative d'appel de Versailles [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] la 18 iulie 2014 în ceea ce privește restituirea [omissis] [TVA-ului] aferent doar operațiunilor efectuate de societatea respectivă și a trimis cauza spre rejudecare la cour [administrative d'appel] cu privire la această anulare.

Printr-o a doua hotărâre [omissis] din 19 octombrie 2017, cour administrative d'appel de Versailles [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] a respins apelul declarat de [omissis] Icade Promotion Logement împotriva hotărârii din 27 aprilie 2012.

Printr-un recurs sumar, un memoriu complementar, un memoriu în replică și prin memoriile noi, înregistrate la 20 decembrie 2017, la 20 martie, la 21 septembrie, la 16 noiembrie 2018 și la 7 iunie 2019 la secretariatul pentru contencios al Conseil d'Etat [Consiliul de Stat], societatea Icade Promotion Logement solicită Conseil d'Etat, cu titlu principal: **[OR 2]**

1°) anularea acestei a doua hotărâri;

2°) soluționarea cauzei pe fond și admiterea apelului său;

3°) cu titlu subsidiar, să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene întrebări preliminare cu privire la interpretarea dispozițiilor articolului 392 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];

[omissis]

[omissis] Icade Promotion Logement susține că cour administrative d'appel de Versailles [Curtea Administrativă de Apel din Versailles]:

- a denaturat situația de fapt atunci când a statuat că societatea nu a adus clarificări cu privire la natura exactă a operațiunilor pe care le-a efectuat cu privire la fiecare dintre terenurile în cauză înaintea vânzării lor, astfel încât nu era îndreptățită să susțină că vânzarea acestor terenuri contribuise la construcția de imobile noi în sensul articolului 257 punctul 7 din code général des impôts [Codul general al impozitelor] [denumit în continuare „CGI”];

- a motivat insuficient decizia și a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat că operațiunile sale de vânzare de terenuri către particulari nu intră sub incidența sistemului de [omissis] [TVA] imobiliar prevăzut la articolul 257 punctul 7 din

[*omissis*] [CGI], ci a sistemului de [*omissis*] [TVA] de marjă prevăzut la punctul 6 al aceluiași articol;

- a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat că, prin scutirea de [*omissis*] [TVA], în temeiul articolului 261 punctul 5 din [*omissis*] [CGI], a operațiunilor de parcelare realizate de colectivitățile locale, dar lăsând aceleași operațiuni realizate de persoane private sub incidența sistemului de [*omissis*] [TVA] de marjă, legislația franceză nu încalcă principiul neutralității [*omissis*] [TVA-ului];

- a săvârșit o eroare de drept prin faptul că s-a întemeiat pe faptul că operațiunea de cumpărare a unui teren nu este supusă la plata de [*omissis*] [TVA] pentru a deduce de aici că aplicarea sistemului de impozitare de marjă prevăzută la punctul 6 al articolului 257 din [*omissis*] [CGI] în cazul operațiunii de cesiune a acestui teren este conformă cu articolul 392 din Directiva 2006/112 [*omissis*];

- a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a statuat că articolul 392 din Directiva 2006/112 [*omissis*], întrucât prevede că sistemul de [*omissis*] [TVA] de marjă se poate aplica livrării de construcții și de terenuri de construcții achiziționate în scopul revânzării, nu are nici ca obiect și nici ca efect excluderea din acest sistem a cumpărării de terenuri neamenajate urmate de o revânzare ca terenuri construibile.

Prin trei memorii în apărare înregistrate la 3 august, la 10 octombrie 2018 și la 24 martie 2020, ministre de l'action et des comptes publics [ministrul acțiunii și conturilor publice] solicită respingerea recursului. Acesta [OR 3] susține că motivele invocate de societatea reclamantă sunt nefondate și nu este necesară sesizarea cu titlu preliminar a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Având în vedere celelalte înscrisuri din dosar;

Având în vedere:

- Directiva 2006/112 [*omissis*];
- [*omissis*] [CGI] și livre des procédures fiscales [Carta privind procedura fiscală] [denumită în continuare „LPF”];
- code de justice administrative [Codul de procedură administrativă] și Ordonanța nr. 2020-305 din 25 martie 2020;

[*omissis*]

Întrucât:

1. Din înscrisurile de la dosarul depus la instanța de fond reiese că [*omissis*] Icade Promotion Logement, care își desfășoară activitatea în domeniul parcelării, a supus cesiunile de terenuri construibile către particulari, efectuate în perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2007 și între 1 ianuarie și 31 decembrie

2008, sistemului de [omissis] [TVA] de marjă care rezultă din coroborarea dispozițiilor prevăzute atunci la articolul 257 punctul 6 și la articolul 268 din [omissis] CGI. Aceasta a solicitat în consecință administrației fiscale, în temeiul articolului L. 190 din [omissis] LPF, restituirea taxei achitate care se ridică, în opinia sa, la 2 826 814 de euro, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2007, și la 2 369 881 de euro, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2008. Întrucât contestația sa a fost respinsă de organele administrative, [omissis], Icade Promotion Logement a înaintat litigiul instanței competente în materie fiscală. Aceasta a formulat recurs împotriva celei de a doua hotărâri pronunțate de cour administrative d'appel de Versailles [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] în cauză, prin care cour [administrative d'appel], fără a se pronunța cu privire la admisibilitatea sa, a respins ca nefondată cererea de restituire depusă de societate.

2. Pe de o parte, potrivit articolului 12 din Directiva 2006/112 [omissis]: „(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: (...) / b) livrarea de terenuri construibile (...)”. Articolul 135 din directivă prevede că: „(1) Statele membre scutesc [OR 4] următoarele operațiuni: (...) / (k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b) (...)”. Potrivit articolului 392 din directivă: „În ceea ce privește livrarea de construcții și teren de construcții achiziționate în scopul revânzării de către o persoană impozabilă pentru care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare, statele membre pot prevedea că baza de impozitare este diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare”.
3. Pe de altă parte, potrivit articolului 257 din [omissis] [CGI], în versiunea aplicabilă perioadelor de impozitare în litigiu: „Sunt de asemenea supuse taxei pe valoarea adăugată: (...) / 6. Sub rezerva punctului 7: / a) Operațiunile care privesc imobile (...) și ale căror rezultate trebuie incluse în bazele impozitului pe venit pentru profitul industrial și comercial; / (...) 7° Operațiunile care contribuie la construcția și la livrarea de imobile. / Aceste operațiuni sunt impozabile chiar și în cazul în care au caracter civil. „(1) Sunt vizate în special: / a) Vânzările (...) de terenuri construibile, de bunuri asimilate acestor terenuri în secțiunea A a articolului 1594-0 G (...) ; / Sunt vizate în special de primul paragraf terenurile pentru care, în termen de patru ani de la data actului de constatare a operațiunii, cumpărătorul (...) obține autorizația de construcție sau începe lucrările necesare pentru a construi un imobil sau un grup de imobile sau pentru a construi noi spații supraterane. / Aceste dispoziții nu sunt aplicabile terenurilor dobândite de persoane fizice în vederea construirii de imobile cărora aceste persoane le dau destinația de locuințe. / (...)”. Potrivit articolului 268 din același cod, în versiunea aplicabilă perioadelor de impozitare în litigiu: „În ceea ce privește operațiunile prevăzute la punctul 6 al articolului 257, baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată este diferența dintre: / a. Pe de o parte, prețul exprimat și cheltuielile care se adaugă la acesta sau valoarea de vânzare a bunului în cazul

în care aceasta este mai mare decât prețul majorat cu cheltuielile adăugate; / b. Pe de altă parte, (...) sumele pe care cedentul le-a plătit, indiferent de temeiul acestora, pentru cumpărarea bunului (...)”.

4. Din dispozițiile articolului 257 punctul 7 din [omissis] [CGI] citate la punctul anterior reiese că acest punct 7 nu era aplicabil cesiunilor de terenuri construibile dobândite de persoane fizice în vederea construirii de imobile cărora aceste persoane le dădeau destinația de locuință. În consecință, asemenea operațiuni erau supuse [omissis] [TVA-ului] în temeiul dispozițiilor punctului 6 al aceluiași articol, atunci când erau efectuate de persoane care intrau sub incidența dispozițiilor menționate. În această ipoteză, în conformitate cu dispozițiile articolului 268 din [omissis] [CGI], taxa nu avea la bază prețul de cesiune a terenului, ci marja realizată de cedent.
5. [omissis] Icade Promotion Logement a susținut în fața cour administrative d'appel de Versailles [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] că a efectuat achiziții de terenuri pe care nu erau ridicate construcții, care nu intrau în domeniul de aplicare al [omissis] [TVA-ului], în scopul revânzării lor fără a ridica construcții pe acestea, apoi a împărțit terenurile cumpărate în loturi și a efectuat lucrări de instalare a unor diverse rețele care deservesc aceste loturi (rețeaua de drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze naturale, servicii de salubritate, telecomunicații), înainte de a vinde unor persoane fizice loturile astfel deservite ca terenuri construibile, în vederea ridicării unor imobile cu destinație de locuință. Pentru a contesta supunerea vânzărilor astfel efectuate [omissis] [TVA-ului] de marjă în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 257 punctul 6 și ale articolului 268 din [omissis] [CGI], [omissis] Icade Promotion Logement a subliniat că aplicarea sistemului de impozitare de marjă în cazul acestor operațiuni era incompatibilă cu articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112], sub două aspecte. **[OR 5]**
6. În primul rând, potrivit [omissis] Icade Promotion Logement, articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112] permite statelor membre să supună livrarea de terenuri de construcții unui sistem de impozitare de marjă numai atunci când persoana impozabilă care efectuează asemenea livrări a suportat [omissis] [TVA-ul] în momentul cumpărării terenurilor, fiind în același timp privată de dreptul de a aplica deducerea. Pentru a răspunde la această argumentație, cour administrative d'appel [de Versailles] [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] a statuat că lipsa unui „drept de deducere” în momentul achiziției menționate la articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112] acoperă cazurile în care achiziția nu a fost supusă [omissis] [TVA-ului]. [omissis] Icade Promotion Logement susține că cour administrative d'appel [de Versailles] [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] a săvârșit o eroare de drept cu privire la acest aspect, subliniind în special că versiunea în limba engleză a articolului 392 din Directiva [omissis] [2006/112] limitează în mod clar posibilitatea de a aplica sistemul de impozitare de marjă la ipoteza în care cumpărarea bunului revândut a fost supusă [omissis] [TVA-ului], fără ca această taxă să poată fi dedusă de persoana impozabilă care îl revinde.

7. Răspunsul la acest motiv de eroare de drept depinde de aspectul dacă articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112], care este de strictă aplicare întrucât este o derogare, trebuie interpretat în sensul că rezervă aplicarea sistemului de impozitare de marjă pentru operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție a fost supusă [omissis] [TVA-ului], deși persoana impozabilă care le revinde nu a avut dreptul de a efectua deducerea acestei taxe, sau dacă acest articol permite într-o mai mare măsură, după cum sugerează versiunea în limba franceză, aplicarea acestui sistem unor operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție nu a fost supusă [omissis] [TVA-ului], fie pentru că achiziția respectivă nu intră în domeniul de aplicare al acesteia, fie pentru că, deși intră în domeniul de aplicare al acesteia, operațiunea este scutită.
8. În al doilea rând, potrivit [omissis] Icade Promotion Logement, articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112] permite statelor membre să supună livrarea de terenuri construibile unui sistem de impozitare de marjă numai atunci când persoana impozabilă care efectuează asemenea livrări se limitează la cumpărarea și la revânzarea acestor terenuri ca atare. Pentru a răspunde la această argumentație, cour administrative d'appel [de Versailles] [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] a statuat că menționarea la articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112] a livrărilor de terenuri construibile „achiziționate în scopul revânzării” nu are nici ca obiect și nici ca efect excluderea achizițiilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții urmate de o revânzare ca terenuri construibile. [omissis] Icade Promotion Logement susține că cour administrative d'appel [de Versailles] [Curtea Administrativă de Apel din Versailles] a săvârșit o eroare de drept cu privire la acest aspect, subliniind în special că sistemul de impozitare de marjă nu se poate aplica operațiunilor de vânzare de imobile care au făcut, de la achiziția lor, obiectul unor transformări.
9. Răspunsul la acest al doilea motiv depinde de aspectul dacă articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112], care este de strictă aplicare întrucât este o derogare, trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea sistemului de impozitare de marjă unor operațiuni de livrare de terenuri construibile în următoarele două ipoteze: fie atunci când aceste terenuri, dobândite fără construcții, au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă; fie atunci când aceste terenuri, între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări care să permită să fie deservite de diverse rețele (de drumuri, de apă potabilă, de electricitate, de gaze naturale, de servicii de salubritate, de telecomunicații).
10. Aspectele menționate la punctele 7 și 9 sunt determinante pentru soluționarea prezentului litigiu și prezintă dificultăți serioase de interpretare, în lipsa unei jurisprudențe a Curții de Justiție a Uniunii Europene care să clarifice obiectul și domeniul de aplicare al [OR 6] dispozițiilor în cauză. În consecință, este necesar să se sesizeze Curtea cu privire la aceasta în temeiul articolului 267 [omissis]

[TFUE] și, până ce Curtea se pronunță, să se suspende judecarea recursului formulat de [omissis] Icade Promotion Logement.

H O T Ă R Ă Ș T E:

Articolul 1: Suspendă judecarea recursului formulat de [omissis] Icade Promotion Logement până ce Curtea de Justiție a Uniunii Europene se pronunță cu privire la următoarele întrebări:

1) Articolul 392 din Directiva [2006/112/CE a Consiliului] din 28 noiembrie 2006 [privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată] trebuie interpretat în sensul că rezervă aplicarea sistemului de impozitare de marjă pentru operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție a fost supusă [omissis] [TVA-ului], deși persoana impozabilă care le revinde nu a avut dreptul să efectueze deducerea acestei taxe? Sau acest articol permite aplicarea acestui sistem unor operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție nu a fost supusă taxei respective, fie pentru că achiziția amintită nu intră în domeniul de aplicare al acesteia, fie pentru că, deși intră în domeniul de aplicare al acesteia, operațiunea este scutită?

2) Articolul 392 din Directiva [omissis] [2006/112] trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea sistemului de impozitare de marjă unor operațiuni de livrare de terenuri construibile în următoarele două ipoteze:

- atunci când aceste terenuri, dobândite fără construcții, au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă;

- atunci când aceste terenuri, între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări care să permită să fie deservite de diverse rețele (de drumuri, de apă potabilă, de electricitate, de gaze naturale, de servicii de salubritate, de telecomunicații)?

[omissis]