

Cauza C-243/23 [Drebers]¹**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

18 aprilie 2023

Instanța de trimitere:

Hof van Beroep te Gent (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

28 iunie 2022

Apelant:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Intimată:

L BV

Obiectul procedurii principale

Procedura principală privește întrebarea dacă L BV are dreptul la deducerea TVA-ului pentru anumite lucrări de transformare la o clădire utilizată parțial în scopuri profesionale.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Această cerere formulată în temeiul articolului 267 TFUE privește întrebarea dacă articolele 187 și 189 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) se opun unei reglementări precum cea în cauză în litigiul principal [și anume articolul 48 alineatul 2 și articolul 49 din WBTW (Legea privind TVA-ul) coroborate cu articolul 9 din KB (Decretul regal) nr. 3], potrivit căreia termenul de regularizare prelungit la 15 ani, în cazul transformării unei clădiri existente, se aplică numai dacă după activități există o „clădire nouă”

¹ Acesta este un nume fictiv, care nu corespunde numelui real al niciuneia dintre părțile din procedură.

în sensul articolului 12 din Directiva TVA, în timp ce durata de utilizare economică a unei clădiri transformate în profunzime (care nu se califică însă drept „clădire nouă”, pe baza criteriilor administrative de drept intern) 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 din Directiva TVA, și dacă articolul 187 menționat anterior are efect direct.

Întrebările preliminare

Articolele 187 și 189 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal (și anume articolul 48 alineatul 2 și articolul 49 din Legea 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?

Articolul 187 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolele 12, 187 și 189 din Directiva TVA/articolul 4 alineatul (3) TUE

Dispozițiile naționale invocate

Articolul 1 §9, primul alineat, 1°, articolul 48 alineatul 2 și articolul 49 din WBTW (Legea privind TVA-ul)/articolul 9 din KB (Decretul regal) nr. 3

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 L BV este o societate în care se exercită profesia de avocat. Ea deține, de mai mulți ani, un bun imobil care este utilizat parțial în scopuri personale și parțial pentru activitatea sa economică.
- 2 Între 2007 și 2015, asupra acestui bun imobil s-au efectuat lucrări foarte extinse de construcții: într-o primă fază, care a durat până în iulie 2010, s-au executat lucrări la cele trei părți din spate (clădirea intermediară, anexa din sticlă și casa liftului) și la clădirea principală. În a doua fază s-au continuat, printre altele, lucrările aflate în curs la cele trei părți din spate și a trebuit reluată executarea mai multor lucrări, iar în a treia fază a fost terminată clădirea principală. După lucrări, valoarea de vânzare a clădirii a fost estimată la 2 750 000 euro, pe baza ipotezei că aceasta este destinată, în proporție de 40%, locuirii și, în proporție de 60%, utilizării în scop profesional.
- 3 În ianuarie 2014, scutirea de TVA pentru activitatea economică a profesiei de avocat a fost revocată, astfel încât L BV este înregistrată, de la momentul respectiv, ca plătitor de TVA.
- 4 Din august 2015, Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Administrația Generală a Inspecției Fiscale Speciale, Belgia) a efectuat un control fiscal neanunțat la sediul social al L BV, care a inclus perioada 1 ianuarie 2014 - 30 septembrie 2015. După acest control, FOD Financiën (Serviciul Public Federal de Finanțe, Belgia) a stabilit că, în acea perioadă, L BV a comis mai multe încălcări ale legislației privind TVA-ul.

Procesul-verbal final al Serviciul Public Federal de Finanțe din 21 septembrie 2017 a indicat că se datora TVA în cuantum de 163 756,24 euro și că Serviciul Public Federal de Finanțe i-a imputat L BV, printre altele, o aplicare greșită a termenului de regularizare. L BV luase în considerare o perioadă de regularizare de 15 ani pentru costurile lucrărilor imobiliare menționate, în timp de Serviciul Public Federal de Finanțe a considerat că nu a fost vorba despre lucrări de construcție a unei clădiri, astfel încât termenul de regularizare a fost limitat la cinci ani.
- 5 În octombrie 2017, a fost comunicată către L BV o somație pentru suma de 163 756,24 euro cu titlu de TVA și suma de 16 375,63 euro cu titlu de amenzi fiscale, printre altele, pentru deducerea abuzivă a TVA-ului.
- 6 În octombrie 2018, L BV a introdus o acțiune împotriva acesteia la rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra Orientală, departamentul Gent, Belgia). Prin hotărârea din 10 martie 2020, rechter (instanța) a declarat această acțiune drept admisibilă și întemeiată în parte.
- 7 În iunie 2020, Serviciul Public Federal de Finanțe a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere. Serviciul Public Federal de Finanțe solicită, printre altele, să se declare că se aplică articolul 9 alineatul 1 primul

paragraf din Decretul regal nr. 3 și că perioada de regularizare este, prin urmare, de cinci ani pentru TVA-ul perceput pentru bunurile de investiții și să se acorde sumele solicitate. L BV, care a formulat apel pe cale incidentală, solicită în special ca apelul formulat de Serviciul Public Federal de Finanțe să fie declarat neîntemeiat.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 8 Serviciul Public Federal de Finanțe nu a acceptat termenul de regularizare de 15 ani deoarece lucrările imobiliare nu ar fi condus la „construirea unei clădiri”, ci numai la îmbunătățirea și renovarea clădirii existente. Prin urmare, dispozițiile legale și de reglementare nu permit aplicarea termenului de regularizare de 15 ani pentru faptele concrete.
- 9 L BV contestă faptul că ar exista motive pentru a aplica numai un termen de regularizare de cinci ani. În opinia sa, reglementarea belgiană nu este compatibilă cu Directiva TVA și cu ideea de bază potrivit căreia regularizarea TVA poate fi supusă unui termen mai lung dacă este vorba despre bunuri imobile care sunt în general utilizate și amortizate într-o perioadă mai lungă și care au o durată de utilizare economică (semnificativ) mai lungă.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 10 Conform articolului 187 alineatul (1) primul și al doilea paragraf din Directiva TVA, termenul de regularizare pentru bunuri de capital este, în principiu, de cinci ani. Cu toate acestea, în temeiul articolului 187 alineatul (1) al treilea paragraf, în cazul „bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital”, statele membre pot prelungi termenul de regularizare până la maximum douăzeci de ani. În temeiul articolului 189 din Directiva TVA, statele membre pot, printre altele, să definească conceptul de „bunuri de capital” și să precizeze valoarea TVA care este luată în considerare pentru regularizare. Acest articol mai prevede, de asemenea, că statele membre „[adoptă orice] măsuri necesare pentru a se asigura că regularizarea nu creează avantaje nejustificate”, ceea ce implică faptul că Directiva TVA le acordă statelor membre o anumită putere de apreciere.

L BV susține, pe bună dreptate, că această putere nu este absolută și că statele membre nu își pot depăși limitele libertății de apreciere, ceea ce implică faptul că ele trebuie să respecte termenii utilizați în Directiva TVA.

- 11 Potrivit articolului 4 alineatul (3) TUE, statele membre trebuie să adopte orice măsură pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din dreptul Uniunii și trebuie să se abțină de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.
- 12 De asemenea, statele membre trebuie să își exercite competența ținând cont de obiectivele Directivei TVA, precum și de principiul neutralității fiscale inerent

sistemului comunitar de TVA. Trebuie luată în considerare afirmația L BV potrivit căreia acest lucru se referă la principiul neutralității ca manifestare specifică a principiului egalității, pe baza căreia bunuri sau servicii similare, care se află deci în concurență, trebuie să primească același tratament în materie de percepere a TVA-ului, și cea potrivit căreia o persoană impozabilă poate invoca Directiva TVA pentru a se opune unei reglementări naționale care contravine acestei directive și principiilor care stau la baza ei.

- 13 Legiuitorul belgian a stabilit normele referitoare la regularizările privind bunurile de investiții imobile și de altă natură în articolul 1 alineatul 9 primul paragraf punctul 1°, articolul 48 alineatul 2 și articolul 49 din Legea privind TVA-ul și în Decretul regal nr. 3, printre altele.

În hotărârea din 30 aprilie 2021, Hof van Cassatie (Curtea de Casație) a dedus din aceste dispoziții că acțiunile care urmăresc sau contribuie la transformarea sau îmbunătățirea unei clădiri sau a unei părți dintr-o clădire sunt supuse unui termen de regularizare de cinci ani, în timp ce acțiunile care urmăresc sau contribuie la construirea unei clădiri sau a unei părți dintr-o clădire sunt supuse unui termen de regularizare de cincisprezece ani.

De asemenea, într-un răspuns la o întrebare parlamentară din mai 2017, ministrul de finanțe a confirmat că, în cazul transformării sau îmbunătățirii unei clădiri, termenul de regularizare este, în principiu, de cinci ani, cu excepția situației în care lucrările executate sunt atât de importante, încât ia naștere, de fapt, o clădire nouă.

Prin urmare, conform dreptului belgian, în cazul transformării unei clădiri existente, se aplică termenul de regularizare de 15 ani în privința TVA-ului perceput pentru aceste lucrări dacă, după executarea lucrărilor, există o „clădire nouă” pentru scopuri de TVA.

- 14 L BV susține, pe bună dreptate, că potrivit reglementărilor belgiene, termenul de regularizare prelungit la 15 ani nu se aplică lucrărilor de mare amploare efectuate asupra unor clădiri, atunci când aceste clădiri nu se califică drept „clădire nouă” pentru scopuri de TVA, chiar dacă ele au, în urma lucrărilor executate, o durată de utilizare economică la fel de lungă precum cea a clădirilor nou construite (fapt care rezultă, printre altele, din perioada de amortizare care se aplică acestor lucrări, identică cu cea a clădirilor nou construite, în pofida naturii și a importanței lucrărilor executate pentru durabilitatea clădirii ca mijloc de producție economică).
- 15 L BV consideră că, prin faptul că transpune noțiunea „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”, utilizată în Directiva TVA, într-un mod atât de strict în dreptul intern (aplicând termenul de regularizare de 15 ani numai pentru lucrările care conduc la o clădire care poate fi vândută cu aplicarea TVA, fără a utiliza același termen pentru lucrările care au drept consecință faptul că, în urma acestor lucrări, o clădire are o durată de utilizare economică similară cu cea a unei clădiri

noi, pentru simplul motiv că, în opinia Serviciului Public Federal de Finanțe, clădirea transformată nu ar putea fi vândută cu TVA), articolul 9 din Decretul regal nr. 3 încalcă Directiva TVA și că Regele nu și-a exercitat competențele acordate în articolul 48 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul într-o manieră conformă cu directiva.

- 16 L BV susține că trebuie să se stabilească, în primul rând, că articolele 187 și 189 din Directiva TVA nu se referă, în niciun fel, la „clădiri noi” și/sau la articolul 12 din Directiva TVA, care explică ce anume trebuie considerat, în cadrul legislației în materie de TVA, drept „clădire nouă” care poate fi transferată cu aplicarea TVA.
- 17 În schimb, L BV consideră că noțiunea de „bun de capital” se referă în mod clar la bunuri care sunt utilizate pe o perioadă îndelungată și care sunt, de regulă, amortizate. În opinia sa, prin „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” trebuie să se înțeleagă bunuri imobile care au o durată de utilizare economică (semnificativ) mai lungă decât termenul standard de regularizare de cinci ani, care ar reieși, printre altele, din faptul că acestea sunt amortizate într-o perioadă mult mai lungă.

Pentru ca lucrările la un bun imobil să fie considerate bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital în sensul Directivei TVA, L BV este de părere că durata de utilizare economică a bunului imobil, în urma lucrărilor sau transformărilor suferite, este mai importantă decât momentul primei luări în folosință a acestuia. Ea consideră acest lucru logic deoarece termenul de regularizare are rolul de a controla și corecta deducerea pentru fabricarea sau crearea unui mijloc de producție.

- 18 L BV face trimitere la principiul neutralității fiscale, care impune, în opinia sa, ca toate bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital cu aceeași durată de utilizare economică sau cu o durată de utilizare economică similară să primească același tratament TVA, ceea ce implică faptul că acestea trebuie supuse aceluiași termen de regularizare a TVA-ului. Ea susține că atunci când clădirile, precum în prezenta cauză, sunt transformate în mod substanțial și au, astfel, o durată de utilizare economică la fel de lungă precum cea a clădirilor noi, după cum reiese din faptul că lucrările sunt amortizate într-o perioadă de 33 de ani, ele sunt comparabile, ca mijloc de producție realizat în urma lucrărilor, cu clădirile noi și ar trebui să primească același tratament TVA.
- 19 Întrucât L BV îi solicită să interpreteze directiva într-o manieră diferită de cea permisă de dispozițiile legale și de reglementare belgiene și există îndoieli rezonabile cu privire la conformitatea dreptului belgian cu cel comunitar, instanța de trimitere consideră că este oportun să adreseze Curții întrebările preliminare menționate anterior.