

Cauza C-594/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

26 septembrie 2023

Instanța de trimitere:

Vestre Landsret (Danemarca)

Data deciziei de trimitere:

20 septembrie 2023

Recurent:

Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca)

Intimate:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Obiectul procedurii principale

Litigiul din procedura principală a fost inițiat împotriva deciziei adoptate de Landsskatteret (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), prin care aceasta a statuat că livrările terenului în litigiu în procedura principală nu reprezintă livrări de terenuri construibile și nu reprezintă astfel operațiuni supuse TVA-ului, în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (j), precum și al articolului 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din Directiva TVA, pe de o parte, și în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (k), precum și al articolului 12 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din Directiva TVA, pe de altă parte. Recursul din procedura principală, prin care s-a contestat decizia menționată a fost formulat de Skatteministeriet, care susține că terenul în litigiu reprezintă teren construibil și că livrarea lui este, pentru acest motiv, supusă TVA-ului.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea noțiunii „teren construibil” [a se vedea articolul 135 alineatul (1) litera (j), articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2), precum și articolul 135 alineatul (1) litera (k) și articolul 12 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3)];

Trimiterea este formulată în temeiul articolului 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Este compatibil cu articolul 135 alineatul (1) litera (j), cu articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din Directiva 2006/112, pe de o parte, precum și cu articolul 135 alineatul (1) litera (k) și articolul 12 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din Directiva 2006/112, pe de altă parte, ca un stat membru să considere, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, că livrarea unui teren pe care la data livrării era construită o fundație preturnată și pe care alți proprietari urmau să construiască abia ulterior o clădire rezidențială reprezintă livrarea unui teren construibil supusă TVA-ului?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

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)

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 267

C-349/96, *Card Protection Plan* (EU:C:1999:93)

C-400/98, *Breitsohl* (EU:C:2000:304, punctele 46 și 54)

C-315/00, *Rudolf Maierhofer* (EU:C:2003:23)

C-308/16, *Kozuba Premium Selection* (EU:C:2017:869, punctul 31)

C-71/18, *KPC Herning* (EU:C:2019:660, punctul 54)

C-299/20, *Icade Promotion* (EU:C:2021:783, punctele 34, 35, 51, 57 și 58)

Dispozițiile naționale invocate

- 1 Legea privind TVA-ul (Legea nr. 966 din 14 octombrie 2005 în forma consolidată, astfel cum a fost modificată ulterior): articolul 13 alineatul 1) punctul 9 literele a) și b) și alineatul 3)
- 2 Regulamentul nr. 814 din 24 iunie 2013: articolele 57 și 59

- 3 Regulamentul nr. 808 din 30 iunie 2015: articolul 54, articolul 56 și articolele 134 alineatele 3 și 4
- 4 Articolul 13 alineatul 1) punctul 9 din Legea privind TVA-ul (Legea nr. 966 din 14 octombrie 2005 în forma consolidată, astfel cum a fost modificată ulterior), în versiunea aplicabilă la data la care fundațiile terenurilor construibile în discuție în litigiul principal au fost turnate, scutea de TVA livrarea de bunuri imobile. Această dispoziție din Legea privind TVA-ul se întemeia pe clauza suspensivă prevăzută la articolul 371 din Directiva TVA, coroborat cu partea B punctul 9 din anexa X la aceasta, care a preluat dispozițiile articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, coroborat cu punctul 16 din anexa F la aceasta.
- 5 Această scutire de TVA a fost parțial abrogată la 1 ianuarie 2011 prin Legea nr. 520 din 12 iunie 2009, care institua o modificare în cuprinsul articolului 13 din Legea privind TVA-ul, prin care și Skatteminister (Ministrul Finanțelor) era autorizat să adopte un regulament privind TVA-ul referitor la o definiție și delimitare mai amănunțită a bunurilor imobile. Începând cu această dată, articolul 13 prevedea că scutirea de TVA a livrării de bunuri imobile nu include livrarea de terenuri construibile, indiferent dacă acestea erau sau nu erau amenajate, și nici livrarea distinctă de terenuri pe care s-au ridicat construcții. Legea de modificare a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2011.
- 6 Potrivit notelor explicative ale acestei legi, nu au fost propuse dispoziții tranzitorii, întrucât s-a stabilit că legea ar fi aplicabilă doar bunurilor imobile noi a căror construcție sau extindere/transformare începe ulterior intrării în vigoare a legii. Data la care se consideră că începe o nouă construcție este data la care începe turnarea fundațiilor.
- 7 Ulterior, Ministerul Finanțelor a adoptat un regulament privind TVA-ul privind definirea bunurilor imobile. La data transferului parcelelor de teren în discuție în litigiul principal erau aplicabile două versiuni distincte ale Regulamentului privind TVA-ul: Regulamentul din 24 iunie 2013 (în ceea ce privește transferurile care au avut loc la 15 iunie 2015) și Regulamentul din 30 iunie 2015 (în ceea ce privește celelalte livrări efectuate sub forma aportului în natură la 25 august 2015).
- 8 Din articolul 54 alineatul 1 din Regulamentul din 2015 rezultă că noțiunea „clădire” prevăzută la articolul 13 alineatul 1) punctul 9 litera a) din Legea privind TVA-ul trebuie înțeleasă în sensul că desemnează structura fixată pe pământ sau în pământ, care a fost realizată în scopul pentru care a fost concepută. Potrivit articolului 56 alineatul 1 din acest regulament, noțiunea „terenuri construibile” trebuie să fie înțeleasă în sensul că desemnează terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, care sunt destinate construirii de clădiri. De asemenea, din articolul 134 alineatele 3) și 4) din acest regulament rezultă că obligația de plată a TVA-ului prevăzută la articolul 13 alineatul 1) punctul 9 litera a) din Legea privind TVA-ul, astfel cum a fost modificată, se aplică și în ceea ce privește clădirile noi sau părțile unor clădiri noi și terenul pe care se află clădirile, a căror construcție a început la data de 1 ianuarie 2011 sau după această dată.

- 9 Jurisprudența Landsskatteret
- 10 La 29 septembrie 2017, Landsskatteret s-a pronunțat într-o cauză în care problema în discuție era similară cu cea din prezenta cauză. În decizia pronunțată, Landsskatteret a statuat că o parcelă de teren care deține o fundație construită înainte de 1 ianuarie 2011 putea fi scutită de plata TVA-ului pentru motivul că construcția a început anterior datei de 1 ianuarie 2011, într-un moment în care erau aplicabile normele adoptate anterior Legii nr. 520 din 12 iunie 2009. Skatteministeriet nu a contestat această decizie în fața instanțelor.
- 11 La 14 februarie 2022, Landsskatteret s-a pronunțat într-o altă cauză în care problema ridicată era asemănătoare cu cea din prezenta cauză. În decizia sa, Landsskatteret a statuat că patru parcele de teren cu fundații, în măsura în care construcția acestora începuse anterior datei de 1 ianuarie 2011, puteau fi scutite de plata TVA-ului pentru motivul că construcția începuse înainte de 1 ianuarie 2011, dată la care erau aplicabile normele adoptate anterior Legii nr. 520 din 12 iunie 2009. Skatteministeriet a formulat recurs împotriva acestei decizii pronunțate la 14 februarie 2022. Potrivit informațiilor furnizate de Skatteministeriet, procedura în respectiva cauză a fost suspendată până la furnizarea răspunsului din partea Curții la întrebarea preliminară adresată în prezenta cauză.

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii

- 12 Cauza privește aspectul dacă transferul efectuat de I/S Nordre Strandvej Sæbys (denumită în continuare „Interessentskab”) (parteneriatul) al unui număr de 16 parcele de teren pe care au fost turnate fundații în scopul construirii unor clădiri rezidențiale la datele respective ale livrării efectuate în 2015 reprezintă fie o livrare de „terenuri construibile” care este supusă TVA-ului, fie o livrare a unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări, care, în cel din urmă caz, intră sub incidența scutirii de TVA aplicabile până la data de 1 ianuarie 2011, întrucât turnarea fundațiilor a fost, în toate cazurile, începută și finalizată anterior datei de 1 ianuarie 2011.
- 13 În anul 2006, Interessentskab a achiziționat un teren, care fusese utilizat anterior cu destinația de camping, într-o zonă de coastă. În anul 2008, Interessentskab a împărțit acest teren într-o serie de parcele. Mai multe parcele de teren împărțite au fost amenajate în luna ianuarie 2009, odată cu efectuarea racordurilor de energie electrică, de apă, de încălzire și de canalizare.
- 14 În toamna anului 2010, pe baza autorizațiilor de construcție pe care Interessentskab le-a obținut din partea autorității locale în domeniul construcțiilor, au fost turnate fundații pe unele dintre parcelele împărțite. Turnarea fundațiilor a început și a fost finalizată anterior datei de 1 ianuarie 2011.
- 15 La 1 ianuarie 2015, Interessentskab a transferat 16 parcele de teren cu fundații preturnate unei societăți cu răspundere limitată sub forma aportului în natură.

Ulterior, parcelele au fost vândute de succesorii respectivei societăți cu răspundere limitată unor persoane fizice.

- 16 Prin contractele de vânzare încheiate la 15 iunie 2015 și, respectiv, la 26 octombrie 2015, Interessentskab a vândut de asemenea unor persoane fizice două parcele de teren cu fundații. Aceasta a vândut unei persoane fizice o altă parcelă de teren cu fundație, pentru care nu există un contract de vânzare semnat, dar care, potrivit contractului de vânzare a parcelei de teren, a fost vândută sub formă de schimb parțial la 1 octombrie 2015. Din contractele de vânzare rezultă că cumpărătorii au dobândit proprietățile împreună cu un proiect de construcție în curs de derulare, pe baza căruia, la data încheierii contractelor de vânzare, a fost construit soclul clădirilor din cadrul proiectului în curs de derulare și că aceștia au primit, ca parte din ansamblul tranzacției, un plan al proiectului prin care era prezentată construcția finalizată a proprietății.
- 17 În ceea ce privește cinci dintre parcelele în litigiu, după livrarea efectuată de Interessentskab în anul 2015, pe acestea au fost construite clădiri rezidențiale pe fundații turnate în anul 2010. În ceea ce privește opt parcele de teren, pe ele au fost construite clădiri rezidențiale, însă acestea nu au fost ridicate pe fundații turnate în anul 2010; fundațiile au fost turnate în anul 2015, când Interessentskab a efectuat livrarea. În ceea ce privește restul de trei parcele, fundațiile turnate în anul 2010 există în continuare, însă pe acestea nu au fost construite încă clădiri rezidențiale.
- 18 Prin decizia din 28 septembrie 2017, SKAT (autoritatea fiscală daneză) a majorat TVA-ul datorat de Interessentskab, obligând-o, printre altele, să plătească și TVA-ul pentru cele 16 parcele. SKAT a considerat că livrarea celor 16 parcele cu fundații reprezenta o livrare de „terenuri construibile” supusă TVA-ului în temeiul articolului 13 alineatul 1) punctul 9 litera b) din Legea privind TVA-ul. Această decizie a fost contestată în fața Landsskatteret. În decizia din 1 septembrie 2021, Landsskatteret a constatat că livrarea celor 16 parcele de teren nu reprezenta o operațiune supusă TVA-ului, în temeiul articolului 13 punctul 9 litera b) și al articolului 4 litera b) din Legea privind TVA-ul, ci mai degrabă o operațiune scutită de TVA, în temeiul articolului 13 alineatul 1) punctul 9 din Legea privind TVA-ul anterior în vigoare, care scutea de TVA toate livrările de bunuri imobile.
- 19 În cuprinsul deciziei, Landsskatteret a considerat că era dovedit că Interessentskab începuse turnarea fundațiilor celor 16 parcele anterior datei de 1 ianuarie 2011, că parcelele în litigiu au fost achiziționate înainte de depunerea proiectului Legii nr. 203 din 22 aprilie 2009, care propunea introducerea TVA-ului în raport cu livrările de bunuri imobile, și că planificarea respectivă începuse anterior depunerii acestui proiect de lege.
- 20 Prin intermediul cererii formulate la 1 decembrie 2021, Skatteministeriet a formulat o acțiune împotriva deciziei pronunțate de Landsskatteretten în fața Retten i Aalborg (Tribunalul de Primă Instanță din Aalborg), care a trimis cauza

spre soluționare la Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca), ținând seama de principiile în discuție în această cauză.

- 21 Prin ordonanța din 23 noiembrie 2022, Vestre Landsret a decis să adreseze o întrebare preliminară Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 22 **Skatteministeriet** susține că litigiul din procedura principală se referă la terenuri construibile care sunt supuse TVA-ului și că faptul că au fost construite fundații pe respectivele terenuri nu schimbă această situație. Potrivit Skatteministeriet, din articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA rezultă că livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare este supusă TVA-ului. Această directivă permite, de asemenea, statelor membre să scutească livrarea de terenuri „pe care nu s-au ridicat construcții” alta decât livrarea de „terenuri construibile”, astfel cum este prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b). Skatteministeriet subliniază, de asemenea, că definiția terenurilor care trebuie considerate „terenuri construibile” obligă statele membre să respecte obiectivul articolului 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, al cărui unic scop este scutirea de TVA a livrărilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții și care nu sunt destinate să suporte o clădire, din aceasta rezultând, coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, că orice livrare de terenuri construibile efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare trebuie, în principiu, să fie supusă TVA-ului.
- 23 Marja de apreciere a statelor membre în definirea noțiunii „terenuri construibile” este limitată de sfera de aplicare a noțiunii „clădire”, care a fost definită în sens foarte larg de legiuitorul Uniunii, la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, ca incluzând „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”. Cu toate acestea, nu orice structură trebuie considerată a fi o „clădire”, în sensul Directivei TVA, pentru simplul motiv că este fixată pe pământ.
- 24 Potrivit unei interpretări lingvistice obișnuite, cuvântul danez „konstruktion” comportă, de exemplu, prezența unei clădiri. O astfel de interpretare lingvistică obișnuită este valabilă atât în ceea ce privește noțiunea „structure” din versiunea în limba engleză a Directivei TVA, cât și în ceea ce privește noțiunea „construction” din versiunea în limba franceză a acesteia. Același lucru este valabil și în ceea ce privește noțiunea „Bauwerk” din versiunea în limba germană a directivei, care este utilizată drept cuvânt definitoriu al noțiunii „Gebäude”. O structură sub forma unei „clădiri” se caracterizează așadar, potrivit unei interpretări lingvistice obișnuite, prin faptul că este construită și compusă din mai multe părți de sine stătătoare (părți constructive), care formează împreună o structură destinată unui anumit scop.

- 25 În plus, fundația unei clădiri rezidențiale nu poate fi considerată ca intrând sub incidența noțiunii „părți ale unei clădiri”, în sensul Directivei TVA, întrucât se poate considera că livrarea unor „părți ale unei clădiri” există doar în cazul în care partea din clădire livrată poate fi ocupată (dată în folosință) și este astfel finalizată, ceea ce în realitate este cazul atunci când este vorba, de exemplu, despre o livrare succesivă a apartamentelor dintr-o clădire rezidențială.
- 26 **Interessentskab** susține că terenul livrat este compus din clădiri sau din părți ale unor clădiri și din terenul pe care se află clădirile, în sensul Directivei TVA, livrarea acestora fiind scutită de TVA.
- 27 Interessentskab a susținut că terenul pe care a turnat și pe care a finalizat fundații anterior datei de 1 ianuarie 2011 și-a schimbat natura, în scopuri de TVA, din aceea de teren construibil în cea de clădire și terenul pe care se află clădirea. Această schimbare s-a produs la data începerii turnării fundațiilor pe terenul în cauză, care a avut loc în toamna anului 2010. În orice caz, schimbarea s-a produs cel mai târziu la data finalizării fundațiilor, care era anterioară datei de 1 ianuarie 2011.
- 28 Interessentskab este de asemenea de părere că nu există nicio obligație de plată a TVA-ului în raport cu cele 16 parcele de teren construibil, întrucât construcția, respectiv turnarea fundațiilor a început anterior datei de 31 decembrie 2010.
- 29 Prin urmare, livrările parcelelor de teren care dețineau fundații preturnate, efectuate de Interessentskab în anul 2015 trebuie considerate, în scopuri de TVA, livrări ale unor clădiri sau ale unor părți ale unor clădiri și a terenului pe care se află clădirile. Fundațiile celor 16 parcele erau pe deplin funcționale la data livrării efectuate în anul 2015, astfel cum convin părțile. Având în vedere că TVA-ul este datorat doar în privința clădirilor sau a unor părți ale unor clădiri și a terenului pe care se află clădirile în măsura în care construcția a început ulterior datei de 31 decembrie 2010, livrările în cauză sunt scutite de TVA. Potrivit dreptului danez, data de începere a unei construcții noi este data la care începe turnarea fundațiilor. Întrucât fundațiile preturnate au fost construite pe terenul în litigiu, care formează obiectul procedurii principale, anterior datei de 1 ianuarie 2011, nu există așadar niciun temei juridic pentru impunerea obligației de plată a TVA-ului în privința livrărilor, dat fiind că structurile fixate pe pământ sau în pământ au fost construite pe teren anterior datei de 1 ianuarie 2011.
- 30 Articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA definește ceea ce trebuie înțeles prin noțiunea de clădire, în scopuri de TVA. Noțiunea de clădire este definită la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf ca însemnând „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”. Fundațiile preturnate intră sub incidența definiției prevăzute la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA. O fundație preturnată reprezintă, în primul rând, o „structură”. În al doilea rând, o astfel de fundație este „fixată pe pământ sau în pământ”, deoarece nu poate fi transferată imediat. În al treilea rând, o fundație preturnată intră sub

incidența sferei largi de aplicare a noțiunii de clădire, care cuprinde în mod specific „orice” structură fixată pe pământ sau în pământ.

- 31 O fundație este o structură fixată pe pământ sau în pământ și reprezintă, prin urmare, o clădire, în scopuri de TVA, în conformitate cu articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din directivă. Faptul că punerea în aplicare a acestei dispoziții de către statul danez (a se vedea Regulamentul privind TVA-ul) cuprinde condiții suplimentare, care prevăd că și structurile fixate pe pământ sau în pământ trebuie să fie realizate în scopul pentru care au fost concepute înainte ca acestea să poată fi clasificate ca fiind clădiri în scopuri de TVA, nu înseamnă că acestea nu trebuie considerate clădiri în scopuri de TVA.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 32 Curtea de Justiție a stabilit că marja de apreciere a statelor membre în definirea noțiunii „terenuri construibile” este limitată de sfera de aplicare a noțiunii „clădire”, care, potrivit Curții, a fost definită în sens foarte larg de legiuitorul Uniunii, la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, ca incluzând „orice structură fixată pe pământ sau în pământ” (a se vedea Hotărârea KPC Herning, punctul 54 și Hotărârea Icade Promotion, punctul 51).
- 33 Părțile convin asupra necesității de a adresa Curții de Justiție a Uniunii Europene o întrebare referitoare la modul în care noțiunea „terenuri construibile” prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie definită în raport cu noțiunea „clădire” și terenul pe care se află clădirea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) și la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA.
- 34 Vestre Landsret consideră că jurisprudența Curții nu a clarificat încă criteriile și factorii de interpretare de care trebuie să se țină seama în evaluarea aspectului dacă se poate considera că o „clădire” există, inclusiv în evaluarea aspectului dacă o parcelă de teren cu o fundație preturnată trebuie să fie considerată teren construibil, în temeiul articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA ori clădire sau părți ale unei clădiri și terenul pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări, în temeiul articolului 12 alineatul (2) din Directiva TVA, ceea ce i-ar permite acestuia – în absența unei cereri de decizie preliminară – să decidă dacă o parcelă de teren, care la data livrării este prevăzută cu o fundație preturnată în scopul construirii unei clădiri rezidențiale și pe care este de asemenea construită ulterior o clădire rezidențială, trebuie considerată „teren construibil” în sensul Directivei TVA ori „clădire sau părți ale unei clădiri și terenul pe care se află clădirea”, în sensul directivei.
- 35 Pentru aceste motive, Vestre Landsret a adresat Curții de Justiție întrebarea preliminară menționată anterior. Procedura principală se suspendă în așteptarea răspunsului Curții.