CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 20 mai 2021 [1]

Cauza C-299/20

Icade Promotion SAS, fostă Icade Promotion Logement SAS,
împotriva
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[cerere de decizie preliminară formulată de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Regim de impozitare a marjei – Domeniu de aplicare – Livrare de imobile și de terenuri de construcții achiziționate în scopul revânzării – Persoană impozabilă pentru care nu a fost deductibil TVA-ul la cumpărarea imobilelor – Revânzare supusă TVA-ului – Noțiunea de «teren de construcții»"

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară se înscrie în cadrul unui litigiu între societatea Icade Promotion SAS (denumită în continuare „reclamanta"), pe de o parte, și administrația fiscală franceză (și, mai precis, ministère de l'Action et des Comptes publics), pe de altă parte, în legătură cu restituirea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate de reclamantă aferente unor vânzări de terenuri de construcții către particulari în cursul anilor 2007 și 2008.

2. Această cerere privește interpretarea articolului 392 din Directiva 2006/112/CE [2] (denumită în continuare „Directiva TVA"), care instituie un regim de impozitare a marjei prin derogare de la regimul de drept comun, care prevede o impozitare a prețului de vânzare.

3. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă regimul derogatoriu de impozitare a marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA se aplică anumitor operațiuni care privesc terenuri, la cumpărarea cărora pentru persoana impozabilă nu a fost deductibil TVA-ul, atunci când acestea sunt revândute, după împărțirea în loturi și după lucrări de amenajare, ca terenuri de construcții.

4. Prezenta cauză ridică o problematică inedită care va permite Curții să precizeze condițiile de aplicare a regimului de impozitare a marjei într-o situație foarte specifică, prin interpretarea termenilor-cheie ai articolului 392 din Directiva TVA.

[1] Limba originală: franceza.

[2] Directiva 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).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva TVA

5. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]”

6. Articolul 12 din această directivă prevede:

„(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:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

7. Potrivit articolului 73 din directiva menționată:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care

urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

8. Articolul 135 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(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);

[…]”

9. Articolul 137 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[…]

(b) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(c) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[…]”

10. În titlul XIII din această directivă, intitulat „Derogări”, capitolul 1, intitulat „Derogări aplicate până la adoptarea regimurilor definitive”, cuprinde articolul 392, care prevede:

„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.”

2. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013

11. Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor [3] (denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare") a prevăzut introducerea articolului 13b în textul acestui din urmă regulament, care prevede:

„În aplicarea [D]irectivei [TVA], următoarele sunt considerate «bunuri imobile»:

[…]

(b) orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;

[…]"

12. Articolul 31a din regulamentul de punere în aplicare prevede:

„(1) Serviciile legate de bunuri imobile, menționate la articolul 47 din Directiva [TVA], includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

(a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

(b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(2) Alineatul (1) se aplică în special pentru următoarele:

[…]

(d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

[…]"

B. Dreptul francez

13. Articolul 257 din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Sunt supuse, de asemenea, taxei pe valoarea adăugată:

[…]

[3] JO 2013, L 284, p. 1.

6° Sub rezerva punctului 7:

a) Operațiunile care privesc imobile […] și ale căror rezultate trebuie incluse în bazele impozitului pe venit cu titlu de profit industrial și comercial;

[…]

7° Operațiunile care contribuie la construcția sau 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 de construcții […];

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 construire sau autorizația pentru amenajări ori începe lucrările necesare pentru a construi un imobil sau un grup de imobile sau pentru a construi spații noi peste clădirile existente.

Aceste dispoziții nu sunt aplicabile terenurilor dobândite de persoane fizice în vederea construirii de imobile cărora aceste persoane le atribuie destinația de locuințe.

[…]

b) Vânzările de imobile […]”

14. Articolul 268 din Codul fiscal general prevede:

„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 piață a bunului în cazul în care aceasta este mai mare decât prețul majorat cu cheltuielile;

b) Pe de altă parte, […]

– […] sumele pe care cedentul le-a plătit, indiferent cu ce titlu, pentru cumpărarea bunului;

[…]”

15. Articolul 231 alineatul 1 din anexa II la Codul fiscal general, ale cărui dispoziții au fost reluate, începând cu 1 ianuarie 2008, la articolul 206 secțiunea IV alineatul 2 punctul 9 din această anexă, prevede:

„Persoanele desemnate la [punctul 6] al articolului 257 din Codul fiscal general nu pot deduce taxa aplicată prețului de achiziție sau de construire a imobilelor […]”

III. Situația de fapt și procedura principală

16. În cadrul activității sale de dezvoltator, reclamanta a achiziționat terenuri virane de la persoane neimpozabile în scopuri de TVA (particulari sau colectivități locale)[4]. Prin urmare, aceste achiziții nu au fost supuse TVA-ului.

17. Într-o primă etapă, după ce a împărțit aceste terenuri în loturi și a efectuat lucrări de instalare a diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații), reclamanta a vândut, în cursul anilor 2007 și 2008, loturile astfel deservite unor persoane fizice ca terenuri de construcții, în vederea ridicării unor imobile cu destinația de locuință. Reclamanta a supus cesiunile terenurilor de construcții, încheiate în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2008, regimului de TVA asupra marjei în temeiul dispozițiilor prevăzute la acel moment la punctul 6 al articolului 257 și la articolul 268 din Codul fiscal general.

18. Într-o a doua etapă, reclamanta a solicitat administrației fiscale restituirea acestui TVA asupra marjei achitat, care se ridica la 2 826 814 euro pentru anul 2007 și la 2 369 881 de euro pentru anul 2008. În această privință, ea a contestat poziția administrației fiscale potrivit căreia cesiunea unor astfel de terenuri ar trebui supusă regimului de TVA asupra marjei. Astfel, reclamanta avea interesul de a intra sub incidența regimului de drept comun al TVA-ului asupra prețului de vânzare, întrucât, în conformitate cu reglementarea națională în vigoare la data faptelor din litigiul principal, cesiunile de terenuri de construcții către particulari în vederea construirii de imobile cu destinația de locuință erau scutite de TVA. În schimb, aceeași reglementare interzicea deducerea TVA-ului aferent achizițiilor de bunuri imobile a căror revânzare intra sub incidența TVA-ului bazat pe marjă.

19. Întrucât contestația sa a fost respinsă de administrația fiscală, reclamanta a introdus o acțiune la tribunal administratif de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța), care a fost respinsă prin hotărârea din 27 aprilie 2012.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța) a respins inițial apelul formulat de reclamantă prin hotărârea din 18 iulie 2014.

21. Totuși, această hotărâre a fost anulată în parte de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) la 28 decembrie 2016, iar cauza a fost trimisă spre rejudecare la cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles), care, printr-o a doua hotărâre din 19 octombrie 2017, a respins pe fond apelul formulat de reclamantă.

22. În consecință, aceasta din urmă a formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat) împotriva acestei a doua hotărâri.

23. Reclamanta susține că a efectuat achiziții de terenuri fără construcții, care nu intrau în domeniul de aplicare al TVA-ului, în scopul de a le revinde fără a ridica construcții, apoi a împărțit terenurile achiziționate în loturi și a efectuat lucrări de instalare a diverse rețele care deserveau aceste loturi, înainte de a le vinde unor persoane fizice ca terenuri de construcții, în vederea construirii unor imobile cu destinația de locuință.

[4] Data achiziționării inițiale a acestor terenuri nu apare nici în cererea de decizie preliminară, nici în observațiile părților din litigiul principal.

24. Pentru a contesta aplicarea regimului de TVA asupra marjei în privința vânzărilor astfel efectuate, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 257 punctul 6 și ale articolului 268 din Codul fiscal general, reclamanta arată că această aplicare nu este conformă cu articolul 392 din Directiva TVA, sub două aspecte.

25. În primul rând, potrivit reclamantei, articolul 392 din această directivă permite statelor membre să supună livrarea de terenuri de construcții unui regim de impozitare a marjei numai atunci când persoana impozabilă care efectuează o asemenea livrare a suportat TVA-ul la momentul cumpărării terenurilor, fiind în același timp privată de dreptul de a aplica deducerea.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) ar fi statuat însă că lipsa unui „drept de deducere" la momentul achiziției menționate la articolul 392 din Directiva TVA acoperă numai cazurile în care achiziția nu a fost supusă TVA-ului.

27. În al doilea rând, potrivit reclamantei, articolul 392 din Directiva TVA permite statele membre să supună livrarea de terenuri de construcții unui regim de impozitare a marjei numai atunci când persoana impozabilă care efectuează astfel de livrări se limitează să cumpere și să revândă aceste terenuri în starea în care se află. Astfel, articolul 392 din această directivă nu s-ar aplica operațiunilor de vânzare de terenuri de construcții care, de la momentul achiziției lor, au făcut obiectul unor transformări.

28. În această privință, cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) ar fi statuat că menționarea, la articolul 392 din directiva respectivă, a livrării de terenuri de construcții „achiziționate în scopul revânzării" nu are nici ca obiect, nici ca efect excluderea achizițiilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, urmate de o revânzare ca terenuri de construcții.

IV. Întrebările preliminare

29. În aceste împrejurări, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 392 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că rezervă aplicarea regimului de impozitare a marjei pentru operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție a fost supusă [TVA-ului], fără ca persoana impozabilă care le revinde să aibă dreptul să efectueze deducerea acestei taxe? Sau acest articol permite aplicarea acestui regim 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 [TVA] trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unor operațiuni de livrare de terenuri de construcții în următoarele două ipoteze:

– atunci când aceste terenuri, dobândite fără construcții, au devenit terenuri de construcții 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 (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații)?”

30. Părțile din litigiul principal propun să se răspundă la prima întrebare preliminară după cum urmează:

– Reclamanta propune Curții să statueze că aplicarea articolului 392 din Directiva TVA este rezervată cazurilor în care comerciantul persoană impozabilă a suportat un TVA nerecuperabil la momentul achiziției efectuate. Aceasta arată că, având în vedere condiția prevăzută la articolul 392 din această directivă, potrivit căreia regimul de TVA asupra marjei presupune că pentru persoana impozabilă „nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”, acest regim de impozitare a bunurilor imobile ar fi aplicabil numai în ipoteza în care comerciantul persoană impozabilă a suportat TVA-ul la momentul cumpărării fără a-l putea deduce. În schimb, aplicarea regimului menționat ar trebui exclusă atunci când achiziția a fost supusă unui TVA pe care comerciantul persoană impozabilă l-a putut deduce sau atunci când achiziția nu a fost supusă TVA-ului.

– Potrivit guvernului francez, articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei operațiunilor de livrare de terenuri de construcții atât atunci când achiziționarea lor a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul de a deduce această taxă, cât și atunci când achiziționarea lor nu a fost supusă TVA-ului, fie pentru că operațiunea respectivă nu intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, fie pentru că, deși intra în domeniul său de aplicare, era scutită de TVA.

31. În ceea ce privește prima subîntrebare din cadrul celei de a doua întrebări preliminare, părțile din litigiul principal propun să se răspundă la aceasta după cum urmează:

– Reclamanta susține că, pentru a fi aplicabil regimul de TVA asupra marjei, este necesar ca achiziția realizată de comerciantul persoană impozabilă să privească un teren deja calificat drept teren de construcții de legislația fiscală la momentul cumpărării sale.

– Potrivit guvernului francez, articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința operațiunilor de livrare de terenuri de construcții atunci când aceste terenuri au fost dobândite fără construcții de către comerciantul persoană impozabilă.

32. În ceea ce privește a doua subîntrebare din cadrul celei de a doua întrebări preliminare, părțile din litigiul principal propun să se răspundă la aceasta după cum urmează:

– Reclamanta nu vede niciun obstacol în calea aplicării regimului de TVA asupra marjei în cazul unei împărțiri în loturi a unui teren de construcții care nu ar fi însoțită de obținerea autorizației de construire sau de amenajări ori de efectuarea unor lucrări de amenajare a terenului de către vânzător. În schimb, aceasta apreciază că aplicarea TVA-ului asupra marjei ar trebui exclusă în cazul efectuării de lucrări care permit deservirea terenului de diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații), în măsura în care aceste lucrări ar fi considerate construcții ca urmare a fixării lor pe pământ sau în pământ.

– Potrivit guvernului francez, articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei operațiunilor de livrare de terenuri de

construcții 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 de amenajare care să permită să fie deservite de drumuri și diverse rețele.

33. Comisia Europeană, care a propus un răspuns comun la cele două întrebări adresate de instanța de trimitere, consideră că regimul derogatoriu de impozitare a marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA nu se aplică în cazul revânzării unui teren cumpărat fără TVA care a fost împărțit în loturi și pentru care au fost efectuate lucrări care permit deservirea sa prin diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații).

V. Analiză

A. Observații introductive

34. Cu titlu introductiv, trebuie menționat că Curtea nu a avut încă ocazia de a se pronunța cu privire la interpretarea articolului 392 din Directiva TVA.

35. Rezultă de asemenea că, potrivit informațiilor furnizate de Comisie, numai Republica Franceză ar fi recurs la dispozițiile articolului 392 din această directivă și ar fi utilizat posibilitatea de a prevedea un sistem derogatoriu de impozitare a marjei, celelalte state membre neoptând pentru un astfel de regim de impozitare.

36. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă regimul derogatoriu de impozitare a marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA se aplică anumitor operațiuni privind terenuri, la cumpărarea cărora pentru persoana impozabilă nu a fost deductibil TVA-ul, atunci când aceste terenuri sunt revândute, după împărțirea în loturi și după lucrări de amenajare, ca terenuri de construcții.

37. Revine, așadar, Curții sarcina de a interpreta, pe de o parte, noțiunea de „nu a fost deductibilă TVA la cumpărare” și, pe de altă parte, noțiunea de bunuri „achiziționate în scopul revânzării” în sensul articolului 392 din Directiva TVA.

38. Înainte de a efectua o analiză mai aprofundată a termenilor-cheie ai acestei dispoziții, considerăm important să menționăm cu titlu introductiv că, în opinia noastră, litigiul privind tranzacția imobiliară care a condus la cererea de decizie preliminară în prezenta cauză nu intră în domeniul de aplicare al articolului 392 din Directiva TVA. Astfel, cumpărarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, care nu este supusă TVA-ului, urmată (de efectuarea de lucrări și) de revânzarea acestuia ca teren de construcții, se situează în afara domeniului de aplicare al regimului derogatoriu de impozitare a marjei. Astfel, acesta din urmă pare să vizeze numai câteva cazuri particulare de terenuri de construcții și de clădiri achiziționate în scopul revânzării, pentru care TVA-ul a fost achitat în amonte fără să fi fost ulterior dedus, spre deosebire de terenurile pe care nu s-au ridicat construcții, care sunt scutite în mod expres de această taxă în temeiul Directivei TVA.

39. Analiza care urmează urmărește să susțină observația care precedă, efectuând o interpretare literală, contextuală și teleologică a articolului 392 din Directiva TVA, pentru a permite Curții să dea un răspuns util instanței de trimitere.

B. Cu privire la prima întrebare preliminară

40. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în cazul operațiunilor de livrare de terenuri de construcții atât atunci când achiziția lor a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul de a deduce această taxă, cât și atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, fie pentru că această operațiune nu intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, fie pentru că, deși intra în domeniul de aplicare al acestuia, operațiunea era scutită.

1. Cu privire la interpretarea literală a termenilor „nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”

41. Reclamanta arată că regimul de impozitare a marjei bunurilor imobile ar fi aplicabil numai în ipoteza în care comerciantul persoană impozabilă a suportat TVA-ul la momentul cumpărării, fără a-l putea deduce. În schimb, potrivit reclamantei, aplicarea acestui sistem ar trebui exclusă atunci când achiziția respectivă a fost supusă unui TVA pe care comerciantul persoană impozabilă l-a putut deduce sau atunci când achiziția menționată nu a fost supusă TVA-ului.

42. Interpretarea reclamantei se întemeiază în special pe versiunea în limba engleză a articolului 392 din Directiva TVA, care menționează în mod specific „nedeductibilitatea TVA-ului” aferent achiziției [5], concluzionând că acest articol vizează numai situațiile în care cumpărătorul a suportat efectiv inițial o astfel de taxă fără a putea să o deducă ulterior.

43. La rândul său, guvernul francez apreciază că trebuie să se recurgă la interpretarea literală a versiunii în limba franceză a articolului 392 din Directiva TVA, care nu face nicio referire la TVA-ul aferent cesiunii terenurilor destinate revânzării. De aici rezultă, potrivit acestui guvern, că formularea utilizată în versiunea în limba franceză („droit à déduction à l’occasion de l’acquisition”) poate include, astfel, atât o situație în care cesiunea nu este supusă acestei taxe (de unde lipsa dreptului de deducere), cât și o situație în care, dimpotrivă, vânzarea inițială este supusă TVA-ului, dar persoana impozabilă este lipsită de dreptul de a efectua deducerea.

44. Lectura diferitelor versiuni lingvistice ale articolului 392 din Directiva TVA indică, astfel, divergențe în ceea ce privește termenii utilizați, așa încât acestea pot ridica probleme de interpretare. Astfel, versiunea în limba franceză a acestei dispoziții face referire numai la lipsa „dreptului de deducere”, fără a preciza dacă lipsa acestui drept este cauzată doar de faptul că tranzacția inițială nu era supusă TVA-ului sau de faptul că era supusă TVA-ului, însă fără a da ulterior dreptul la deducere [6]. Totuși, versiunea în limba engleză a dispoziției menționate face referire în mod specific la „TVA-ul aferent achiziției” (sau „suportat la momentul achiziției”), precizând că acesta „nu era deductibil” („the VAT on the purchase was not deductible”), nelăsând, astfel, îndoieli în ceea ce privește faptul că cesiunea unor asemenea terenuri ar trebui, în principiu, să fie supusă TVA-ului [7].

[5] Versiunea în limba engleză a articolului 392 din Directiva TVA are următorul cuprins: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price” (sublinierea noastră).

[6] Această formulare a fost reluată de asemenea în alte versiuni lingvistice ale articolului 392 din Directiva TVA, inclusiv în versiunile în limbile spaniolă („no haya tenido derecho a deducción”), germană („kein Recht auf Vorsteuerabzug”), elenă („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά”), italiană („non ha avuto diritto alla detrazione”) și neerlandeză („geen recht op aftrek”).

[7] Această formulare a fost reluată în alte versiuni lingvistice ale articolului 392 din Directiva TVA, inclusiv în versiunile în limbile bulgară („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане”), maghiară („nem volt adólevonásra jogosult”), polonă („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu”), română („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”) și finlandeză („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta”).

45. Având în vedere divergențele observate în diferitele versiuni lingvistice ale articolului 392 din Directiva TVA, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții a dreptului Uniunii nu poate constitui singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții și nici nu se poate atribui respectivei formulări un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice [8].

46. Trebuie amintit de asemenea că, în caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în funcție de economia generală și de finalitatea reglementării din care face parte [9].

2. Cu privire la interpretarea contextuală a termenilor „nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”

47. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, geneza unei dispoziții a dreptului Uniunii poate să ofere elemente importante pentru interpretarea acesteia [10]. În consecință, este necesară examinarea contextului care prevala în momentul adoptării Directivei TVA pentru a analiza aspectul dacă există elemente care permit clarificarea conținutului și facilitarea interpretării acesteia.

48. În această privință, Comisia susține că, în conformitate cu interpretarea pe care a dat-o articolului 392 din Directiva TVA în cursul anului 1992, regimul de TVA asupra marjei trebuie să se aplice unor terenuri a căror cumpărare s-a realizat fără TVA.

49. Mai precis, Comisia subliniază că, în raportul său adresat Consiliului Uniunii Europene [11] cu privire la dispozițiile tranzitorii, în ceea ce privește derogarea prevăzută la articolul 28 alineatul (3) litera (f) din A șasea directivă 77/388/CEE [12], ea a precizat că „[a]cest articol permite statelor membre să rețină ca bază de impozitare a [TVA-ului] diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare al clădirilor sau al terenurilor de construcții achiziționate în scopul revânzării de o persoană impozabilă pentru care nu a fost deductibil TVA-ul la cumpărare. Prin urmare, derogarea se aplică persoanelor impozabile care comercializează clădiri care nu sunt nou construite sau terenuri a căror cumpărare se află în afara domeniului de aplicare al [TVA-ului]”.

50. Potrivit Comisiei, această interpretare ar corespunde de asemenea logicii prezentate în expunerea de motive a celei de A șasea directive TVA, care a fost abrogată prin Directiva TVA, potrivit căreia o bază de impozitare redusă ar putea fi aplicată în ipoteza în care un bun, care a suportat deja TVA-ul cu titlu definitiv (de exemplu un imobil rezidențial, bun „consumat” ca urmare a primei ocupări), este ulterior reintrodus în „circuitul comercial” și este din nou supus TVA-ului. Astfel, pentru a ține seama de această nouă comercializare a imobilului care ar

8 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2019, A și alții (C-347/17, EU:C:2019:720, punctul 38, precum și jurisprudența citată).

9 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 octombrie 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) și United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

10 A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2019, G.S. și V.G. (Amenințare pentru ordinea publică) (C-381/18 și C-382/18, EU:C:2019:1072, punctul 55, precum și jurisprudența citată).

11 Raportul privind dispozițiile tranzitorii care rezultă din articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă 77/388/CEE și din articolul 1 alineatul (1) din A optsprezecea directivă 89/465/CEE, prezentat în conformitate cu articolul 3 din A optsprezecea directivă a Consiliului din 18 iulie 1989 [SEC(92) 1006 final].

12 Directiva 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 (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă TVA”).

determina o sarcină fiscală prea mare asupra comerțului imobiliar, ar fi fost necesar să se renunțe la impozitarea potrivit principiilor generale și să se prevadă posibilitatea statelor membre de a stabili baza de evaluare a TVA-ului pe calea deducerii „bază din bază” [13].

51. În pofida faptului că interpretarea contextuală a articolului 392 din Directiva TVA pare, astfel, să evidențieze intențiile legiuitorului Uniunii cu privire la domeniul de aplicare al regimului derogatoriu de impozitare a marjei, considerăm că, limitându-ne analiza doar la această interpretare, am risca să dăm un răspuns parțial și incomplet la întrebarea preliminară adresată. Astfel, considerăm că regimul derogatoriu de impozitare a marjei nu ar trebui să se aplice numai în situația avută în vedere de Comisie în temeiul unei interpretări contextuale, și anume la cumpărarea urmată de revânzare a unui teren de construcții dobândit fără TVA de o persoană impozabilă care comercializează un astfel de bun, ci ar trebui să se aplice și în ipoteza în care comerciantul persoană impozabilă a suportat TVA-ul la momentul achiziționării, fără a-l putea deduce. Interpretarea teleologică a termenilor „nu a fost deductibilă TVA la cumpărare” pe care o vom aborda în continuare confirmă această poziție, permițând în același timp să se dea un răspuns complet instanței de trimitere.

3. Cu privire la interpretarea teleologică a termenilor „nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”

a) Impozitarea marjei ca regim derogatoriu de la regimul de drept comun de impozitare a cesiunilor „teren[urilor] de construcții” pe baza prețului lor de vânzare

52. Înainte de a trece la analiza detaliată a obiectivelor Directivei TVA și ale articolului 392 din aceasta, considerăm necesar să se stabilească vocația acestei directive de a se aplica unor terenuri precum cele în discuție în prezenta cauză.

53. În primul rând, trebuie amintit că regimul de TVA asupra marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA constituie un regim derogatoriu de la principiul prevăzut la articolul 73 din această directivă, potrivit căruia TVA-ul este calculat pe baza prestației obținute, și anume prețul de vânzare.

54. Astfel, livrarea unui teren construibil efectuată de o persoană impozabilă este supusă TVA-ului, în principiu, potrivit regimului de drept comun, în temeiul articolului 9 alineatul (1) și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA sau, prin derogare pentru statele membre care au prevăzut această posibilitate, potrivit regimului de impozitare a marjei prevăzut la articolul 392 din această directivă.

55. Această din urmă dispoziție dă posibilitatea statelor membre să prevadă un regim de impozitare a marjei (iar nu a prețului de vânzare, precum regimul de drept comun), în care baza de impozitare este diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.

56. În ceea ce privește o derogare de la principiul general al Directivei TVA potrivit căruia TVA-ul trebuie, în principiu, să fie prelevat asupra prețului practicat între părți, articolul 392 din această directivă trebuie interpretat în mod strict, fără a goli însă această dispoziție de conținut [14].

[13] Propunerea de a șasea directivă Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(1973) 950 final].

[14] A se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 22 și 23), precum și Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 32).

57. În al doilea rând, trebuie subliniat de asemenea că Directiva TVA stabilește o distincție clară între, pe de o parte, livrările de terenuri construibile care (la fel ca și imobilele) intră sub incidența regimului de drept comun și sunt supuse TVA-ului și, pe de altă parte, livrările de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, care sunt scutite de această taxă [15].

58. Astfel, potrivit articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA, în sensul alineatului (1) litera (b) al acestui articol, „teren construibil" înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre. În definirea terenurilor care trebuie considerate „terenuri construibile", acestea din urmă au obligația să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din directiva respectivă, care vizează scutirea de TVA numai în privința livrărilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții și care nu sunt destinate să suporte un edificiu [16].

59. Marja de apreciere a statelor membre în definirea noțiunii de „terenuri construibile" este de asemenea limitată de sfera de aplicare a noțiunii de „clădire", 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" [17].

60. Având în vedere considerațiile de mai sus, considerăm că voința legiuitorului Uniunii era de a rezerva scutirea fiscală numai pentru cesiunea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții și de a supune TVA-ului orice livrare de terenuri construibile realizată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, fie asupra prețului de vânzare în conformitate cu regimul de drept comun, fie asupra marjei în conformitate cu regimul derogatoriu.

b) Cu privire la interpretarea termenilor „drept de deducere" în lumina obiectivului de neutralitate fiscală urmărit de Directiva TVA

61. Atât guvernul francez, cât și reclamanta subliniază că Directiva TVA are ca finalitate printre altele garantarea principiului neutralității fiscale și că articolul 392 din această directivă ar trebui interpretat în lumina acestui principiu. Cu toate acestea, părțile în cauză par să deducă o interpretare diferită a principiului menționat.

62. Trebuie amintit mai întâi că, potrivit jurisprudenței Curții, principiul neutralității fiscale se opune, pe de o parte, ca livrările de bunuri asemănătoare, care sunt în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materie de colectare a TVA-ului [18].

63. Potrivit reclamantei, supunerea la plata TVA-ului asupra marjei este o aplicare a principiului neutralității TVA-ului, care urmărește compensarea unui TVA rezidual nedeductibil. Astfel, această derogare s-ar justifica pentru a evita o dublă impunere, și anume o impozitare asupra unui preț care cuprinde un TVA suportat la cumpărarea terenului, pe care comerciantul persoană impozabilă nu l-a putut deduce. Pentru a atenua acest TVA rezidual și pentru a nu aplica TVA-ul asupra unui preț de vânzare care cuprinde un TVA nededus la cumpărarea terenului, articolul 392 din Directiva TVA ar permite impozitarea numai a marjei, și anume

[15] A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 30 și jurisprudența citată).

[16] A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 30), și Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 53).

[17] A se vedea Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 54).

[18] A se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 31 și jurisprudența citată).

diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare, marja fiind astfel diminuată cu TVA-ul nerecuperat la momentul achiziției, în scopul restabilirii neutralității impozitului. Astfel, reclamanta consideră că impozitarea calculată asupra întregului preț de vânzare obținut de o întreprindere la livrarea unui teren, în condițiile în care aceasta nu a putut deduce, la momentul achiziției, TVA-ul care rămâne inclus în prețul de cumpărare, ar implica o dublă impunere.

64. Dimpotrivă, nimic nu justifică, potrivit reclamantei, având în vedere obiectivul atribuit regimului de TVA asupra marjei, ca acesta să se aplice vânzării unui teren a cărui cumpărare nu a fost supusă TVA-ului sau, după caz, atunci când TVA-ul a fost recuperat. Dacă aceasta ar fi situația, comerciantul persoană impozabilă ar beneficia, potrivit reclamantei, de un avantaj financiar și concurențial nejustificat, în detrimentul finanțelor publice.

65. La rândul său, guvernul francez susține că interpretarea propusă de reclamantă încalcă, pe de o parte, principiul neutralității fiscale și, pe de altă parte, caracteristicile esențiale ale TVA-ului [19]. Astfel, punerea în aplicare a acestor caracteristici esențiale ar conduce, pentru a asigura neutralitatea TVA-ului, la a prevedea regimuri speciale pentru anumite bunuri specifice care, după ce au făcut obiectul unui prim consum final, ar fi reintegrate într-un proces economic de producție sau de distribuție pentru a face obiectul unui al doilea consum final.

66. Guvernul francez susține că, în astfel de situații, o impozitare a prețului de vânzare total la sfârșitul acestui prim consum ar conduce, în lipsa posibilității de deducere, la includerea în baza impozabilă nu numai a unui preț deja grevat de o sarcină de TVA definitivă, ci și a valorii înseși a acestei sarcini. Aceasta ar avea de asemenea drept consecință faptul că sarcina definitivă a TVA-ului ar depinde de circuitul economic, în special de numărul de consumuri finale succesive și de prețurile plătite la acel moment, cu încălcarea obiectivului de neutralitate urmărit.

67. Această interpretare este reluată și de Comisie, care se întemeiază pe expunerea de motive a celei de A șasea directive TVA, citată la punctele 48-50 din prezentele concluzii.

68. Astfel, este posibil, în opinia noastră, să se deducă din intențiile legiuitorului Uniunii faptul că baza redusă de impozitare prevăzută de regimul de TVA asupra marjei are vocația de a fi aplicată, mai întâi, în ipoteza în care un bun a cărui achiziționare nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (de exemplu imobilele rezidențiale, bunuri „consumate” ca urmare a primei ocupări) este ulterior reintrodus în „circuitul comercial” și este din nou supus TVA-ului.

69. Subliniem de asemenea că o astfel de interpretare este conformă cu jurisprudența Curții în materie de fiscalitate a bunurilor second-hand, care sunt supuse unui regim similar cu cel în discuție în cauza principală. Astfel, Curtea a statuat că impozitarea, asupra întregului preț, a livrării unui bun second-hand de către un comerciant persoană impozabilă, în condițiile în care

[19] Caracteristicile esențiale ale TVA-ului sunt, astfel cum amintește guvernul francez, în primul rând, aplicarea generală a TVA-ului în cazul operațiunilor care au ca obiect bunuri și servicii, în al doilea rând, stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează, în al treilea rând, perceperea acestei taxe în fiecare etapă a procesului de producție și de distribuție, inclusiv în cea a vânzării cu amănuntul, indiferent de numărul operațiunilor intervenite anterior, și, în al patrulea rând, deducerea TVA-ului datorat de o persoană impozabilă din sumele achitate în etapele precedente ale procesului de producție și de distribuție, astfel încât această taxă să se aplice, într-o etapă determinată, numai valorii adăugate în acea etapă, iar sarcina finală a taxei menționate să revină în cele din urmă consumatorului (a se vedea Hotărârea din 12 iunie 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, punctul 23).

prețul la care acesta din urmă a dobândit bunul respectiv încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de o persoană care nu a fost în măsură să îl deducă (asemenea comerciantului persoană impozabilă), determină, astfel, o dublă impunere [20].

70. O astfel de interpretare permite de asemenea să se asigure aplicarea principiului neutralității fiscale în conformitate cu jurisprudența Curții, garantând în același timp că livrările de bunuri asemănătoare, care sunt în concurență unele cu altele, nu sunt tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, iar operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni nu sunt tratați diferit în materie de colectare a TVA-ului [21].

71. Astfel, pe de o parte, nu toate achizițiile de terenuri de construcții de către o persoană impozabilă în scopul revânzării lor, în sensul articolului 392 din Directiva TVA, sunt în mod necesar supuse TVA-ului. Cumpărarea unui teren de construcții nu este, de exemplu, supusă TVA-ului atunci când vânzătorul inițial al acestuia este un particular care se limitează să își administreze patrimoniul privat, adică să își exercite dreptul de proprietate, fără ca această cesiune să se înscrie în cadrul realizării vreunei activități economice de către persoana interesată [22].

72. Pe de altă parte, a reține că articolul 392 din Directiva TVA ar trebui interpretat numai în sensul că rezervă aplicarea regimului de impozitare a marjei numai livrărilor de terenuri de construcții a căror achiziție a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, și a exclude, așadar, aplicarea acestui regim atunci când achiziția respectivă nu a fost supusă TVA-ului (în ipoteza unei reintegrări a acestor terenuri într-un proces economic în scopul de a face obiectul unui al doilea consum) ar conduce la faptul ca livrările de bunuri asemănătoare, care sunt, prin urmare, în concurență unele cu altele, și operatorii economici care le efectuează să fie tratați în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului. Astfel, printre aceste livrări de terenuri de construcții asemănătoare, numai cele dintâi ar fi supuse regimului de impozitare a marjei, în timp ce cele din urmă ar fi supuse regimului de drept comun al TVA-ului.

73. Observăm de asemenea că, în pofida analogiilor pe care modul său de calcul le prezintă cu alte impozite pe venitul imobiliar, precum impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare [23], care se regăsește în numeroase state membre, regimul de TVA asupra marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA nu condiționează supunerea la plata impozitului de o durată precisă de deținere. Or, considerăm că un astfel de criteriu ar permite, pe de o parte, să se delimiteze în mod clar și precis domeniul de aplicare al acestui regim derogatoriu și, pe de altă parte, să se asigure o aplicare uniformă și transparentă a acestuia din urmă în privința tuturor actorilor economici implicați în operațiunile vizate la acest articol.

74. Având în vedere considerațiile de mai sus, ni se pare evident că regimul de TVA asupra marjei este aplicabil în situația avută în vedere de guvernul francez și de Comisie, în care cumpărarea unui teren de construcții sau a unui imobil destinat revânzării nu este supusă TVA-ului, în

[20] Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 48). A se vedea în acest sens și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punctul 25), și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punctul 38).

[21] A se vedea punctul 62 din prezentele concluzii.

[22] Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții (C-180/10, EU:C:2011:589, punctul 50).

[23] A se vedea în special articolele 150 U și 150 VD din Codul fiscal general, articolul 90 punctul 10 din code belge des impôts sur les revenus 1992 (Codul belgian al impozitelor pe venit 1992), articolul 41 alineatul 5 din kodikas forologias izodimatos [Codul privind impozitul pe venit al Republicii Elene, N.4172/2013, Legea 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), astfel cum a fost modificată prin Legea 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)].

condițiile în care prețul de achiziție plătit de comerciantul persoană impozabilă include în realitate un cuantum de TVA, nedeductibil, care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial (persoană neimpozabilă).

75. Urmând raționamentul dezvoltat la punctele 70-72 din prezentele concluzii, apreciem că articolul 392 din Directiva TVA trebuie să se aplice și în situația menționată de reclamantă, în care o persoană impozabilă achiziționează un teren de construcții sub regimul de drept comun al TVA-ului, fără a putea, din orice motiv, să deducă TVA-ul aferent intrărilor înainte de a revinde acest teren. În speță, aplicarea regimului de TVA asupra marjei într-o astfel de ipoteză ar permite de asemenea să se asigure principiul neutralității fiscale, evitând o dublă impunere.

76. Cu toate acestea, nici interpretarea literală, nici interpretarea contextuală și teleologică nu pot justifica aplicarea acestui regim derogatoriu în privința unor terenuri pe care nu s-au ridicat construcții care sunt, în speță, scutite integral de TVA. Astfel, nici achiziția izolată, nici achizițiile succesive de teren(uri) pe care nu s-au ridicat construcții nu pot fi supuse TVA-ului.

77. Rezultă că nu s-ar produce niciun risc de dublă impunere în cazul revânzării unui astfel de teren, nici chiar în ipoteza în care acesta ar fi devenit între timp „impozabil” ca teren de construcții. De asemenea, ca urmare a scutirii lor de TVA, terenurile pe care nu s-au ridicat construcții nu pot face obiectul unui/unor „consum(uri) final(e)” în sensul Directivei TVA, astfel încât nu intervine problema „reintroducerii” lor în circuitul comercial. Astfel, în aceste două situații, nu se pune problema unui TVA „rămas inclus” într-un asemenea bun ca urmare a unei eventuale impozitări anterioare.

78. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că, într-o situație precum cea din cauza principală, vânzarea de terenuri de construcții care erau anterior terenuri pe care nu s-au ridicat construcții ar trebui să intre sub incidența regimului de drept comun al TVA-ului asupra prețului de vânzare, în temeiul articolului 9 alineatul (1) și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva TVA, iar nu sub incidența regimului derogatoriu prevăzut la articolul 392 din această directivă.

79. Pentru a concluziona, considerăm că aplicarea articolului 392 din Directiva TVA ar trebui rezervată clădirilor și terenurilor de construcții achiziționate în scopul revânzării în următoarele două cazuri: atunci când achiziția lor a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, sau atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, deoarece operațiunea respectivă nu intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, chiar dacă prețul la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat aceste bunuri include un cuantum de TVA care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial (persoană neimpozabilă).

80. O astfel de interpretare ar permite garantarea obiectivelor și a efectului util al articolului 392 din Directiva TVA, dându-i totodată o interpretare restrictivă ca sistem derogatoriu.

81. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă la prima întrebare că articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei operațiunilor de livrare de terenuri de construcții atât atunci când achiziția lor a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, cât și atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, pentru motivul că operațiunea respectivă nu intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, în condițiile în care prețul la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat aceste bunuri include un cuantum de TVA

care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial (persoană neimpozabilă). Totuși, această dispoziție nu se aplică operațiunilor de livrare de terenuri de construcții a căror achiziție inițială ca terenuri pe care nu s-au ridicat construcții nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

C. Cu privire la a doua întrebare preliminară

82. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește să se stabilească în esență dacă articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unor operațiuni de livrare de terenuri de construcții în următoarele două ipoteze:

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

– atunci când terenurile menționate, 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 (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații).

83. Dorim să subliniem încă de la început că analiza care a condus la propunerea de răspuns la prima întrebare pare să răspundă la cea de a doua întrebare în ansamblul său, în sensul că articolul 392 din Directiva TVA nu este aplicabil decât atunci când achiziția realizată de comerciantul persoană impozabilă privește un teren deja calificat drept teren de construcții de legislația fiscală la momentul achiziționării sale. Astfel, regimul de TVA asupra marjei nu s-ar aplica unor livrări de terenuri de construcții a căror achiziție inițială ca terenuri pe care nu s-au ridicat construcții nu intra în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

84. Cu toate acestea, vom examina în totalitate întrebarea adresată, pentru a permite Curții să dea un răspuns util instanței de trimitere.

1. Cu privire la aplicarea articolului 392 din Directiva TVA unor „teren[uri] de construcții” achiziționate inițial ca „terenuri pe care nu s-au ridicat construcții”

85. Prin intermediul primei întrebări subsidiare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei operațiunilor de livrare de terenuri de construcții atunci când aceste terenuri au fost dobândite fără construcții de comerciantul persoană impozabilă.

86. În această privință, trebuie amintit că Directiva TVA stabilește o distincție clară între „terenuri construibile” și „terenuri pe care nu s-au ridicat construcții”, rezervându-le un tratament fiscal diferit. Regimul juridic care reglementează vânzarea acestor terenuri a fost descris la punctele 57-60 din prezentele concluzii.

87. Modul de redactare a articolului 392 din Directiva TVA pare să rezerve fără nicio ambiguitate regimul derogatoriu de impozitare a marjei numai „teren[urilor] de construcții” atunci când acestea sunt „achiziționate în scopul revânzării”. O astfel de interpretare este confirmată și de interpretarea contextuală și teleologică a articolului 392 din această directivă [24].

[24] A se vedea punctele 47-81 din prezentele concluzii.

88. Astfel, domeniul de aplicare al acestei dispoziții pare să fie clar limitat la terenuri care sunt destinate de la bun început să suporte un edificiu și care erau deja calificate drept „teren[uri] de construcții” de legislația națională la momentul achiziționării lor. Rezultă că terenurile pe care nu s-au ridicat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu și sunt, în principiu, scutite de TVA ar trebui să fie excluse din domeniul de aplicare al dispoziției menționate. Cu alte cuvinte, schimbarea calificării juridice a unor terenuri precum cele în discuție în cauza principală pare să excludă aplicarea regimului de impozitare a marjei, care presupune o identitate juridică între bunul achiziționat și bunul revândut.

89. Această interpretare este conformă și cu principiul potrivit căruia articolul 392 din Directiva TVA, ca regim derogatoriu, trebuie interpretat în mod strict [25].

90. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem să se răspundă la prima subîntrebare din cadrul celei de a doua întrebări că articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că regimul de impozitare a marjei nu se poate aplica unor operațiuni de livrare de terenuri de construcții atunci când aceste terenuri au fost dobândite fără construcții de comerciantul persoană impozabilă.

2. Cu privire la aplicarea articolului 392 din Directiva TVA unor terenuri de construcții atunci când acestea au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor

91. Prin intermediul celei de a doua subîntrebări, instanța de trimitere urmărește să se stabilească în esență dacă articolul 392 din Directiva TVA exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unei livrări de terenuri de construcții 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 de amenajare care să permită să fie deservite de diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații).

92. Această subîntrebare ne determină să examinăm aspectul dacă termenii „achiziționate în scopul revânzării” utilizați la articolul 392 din Directiva TVA implică o revânzare a bunului în starea în care se află fără efectuarea unor lucrări de anvergură, astfel cum susține Comisia, sau, dimpotrivă, dacă astfel de lucrări nu împiedică aplicarea acestei dispoziții, în conformitate cu interpretarea guvernului francez.

93. La rândul său, reclamanta consideră că unele dintre modificările efectuate, precum împărțirea în loturi a unui teren, nu ar împiedica aplicarea regimului de TVA asupra marjei, în timp ce, dimpotrivă, realizarea unor lucrări mai considerabile pe aceste terenuri (precum cele efectuate pentru a permite instalarea de diverse rețele) ar împiedica aplicarea acestui regim.

94. Având în vedere răspunsul propus la prima subîntrebare din cadrul celei de a doua întrebări, care constă în excluderea aplicării articolului 392 din Directiva TVA în cazul unor terenuri destinate revânzării achiziționate inițial ca terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, considerăm că această întrebare nu prezintă un interes juridic în prezenta cauză.

95. Cu toate acestea, pentru a permite Curții să dea un răspuns util instanței de trimitere, vom avea în vedere ipoteza în care terenul care face obiectul revânzării nu a fost calificat în mod specific de legislația națională drept teren „pe care nu s-au ridicat construcții” la momentul

[25] A se vedea punctul 56 din prezentele concluzii.

achiziției sale inițiale și ar putea, din acest motiv, să fie considerat drept „teren de construcții”, ținând seama de diferențele limitate care pot exista, în practică, între aceste două tipuri de terenuri.

96. Astfel, având în vedere faptul că revine statelor membre sarcina de a defini terenurile care trebuie considerate „teren[uri] de construcții”, guvernul francez pare să sugereze că un teren viran precum cel care a făcut obiectul revânzării în cauza principală poate fi eventual calificat drept „teren de construcții” încă de la achiziționarea sa inițială.

97. Astfel, guvernul francez susține că, din moment ce un teren viran este considerat teren de construcții, potrivit definiției reținute de statul membru în cauză, modificările efectuate pentru a-l transforma în teren amenajat, care rămâne astfel destinat ridicării de construcții, nu au niciun efect asupra calificării sale ca „teren de construcții” atât timp cât aceste amenajări nu pot fi calificate drept „construcții”. Potrivit guvernului menționat, această poziție ar fi confirmată de jurisprudența Curții [26].

98. Potrivit acestui raționament, s-ar putea susține că transformările eventual suferite de terenul în cauză sunt lipsite de incidență asupra aplicării articolului 392 din Directiva TVA (indiferent de importanța lor), atât timp cât acesta își păstrează calitatea de „teren de construcții”.

99. Totuși, pentru motivele pe care le vom prezenta, apreciem că un astfel de raționament nu poate fi admis.

100. Astfel, în primul rând, dorim să amintim că marja de apreciere de care dispun statele membre în ceea ce privește definirea noțiunii de „teren[uri] de construcții” este limitată de însăși Directiva TVA [27]. Considerăm, prin urmare, că scenariul prezentat de guvernul francez este ipotetic, observând în același timp că acesta riscă să fie contrar dispozițiilor Directivei TVA.

101. Pe de altă parte, reținerea unei astfel de interpretări ar încălca nu numai obiectivele regimului de TVA asupra marjei, ci și principiile de bază ale Directivei TVA, în special pe cel care prevede impozitarea „valorii adăugate” create printre altele prin lucrări precum cele descrise în cea de a doua întrebare preliminară.

102. În această privință, menționăm că, într-o interpretare literală, termenii „achiziționate în scopul revânzării” indică o revânzare a bunului în starea în care se află, fără a se realiza lucrări de anvergură. Astfel, se pare că regimul de TVA asupra marjei vizează numai vânzările succesive de bunuri imobile. Chiar dacă anumite intervenții sau anumite lucrări nu ar putea fi excluse, articolul 392 din Directiva TVA nu pare să vizeze lucrări de mare anvergură, care pot nu numai să modifice caracteristicile comerciale ale bunului în cauză, ci și să creeze o „valoare adăugată” care poate să fie impozitată pe deplin în conformitate cu regimul de drept comun al TVA-ului.

103. Acest lucru pare să fie confirmat și de jurisprudența Curții potrivit căreia o clădire care a făcut obiectul unei transformări sau al unor lucrări de modernizare ar trebui supusă regimului de drept comun al TVA-ului ca urmare a faptului că aceste operațiuni au generat o valoare adăugată, în mod similar cu construirea inițială a acesteia [28].

[26] A se vedea Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 53 și jurisprudența citată).

[27] A se vedea punctele 58 și 59 din prezentele concluzii.

[28] A se vedea prin analogie Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punctele 32 și 33).

104. Considerăm că un astfel de raționament trebuie aplicat prin analogie în speță. Astfel, regimul de impozitare a marjei nu ar trebui să se aplice în cazul transformării substanțiale a unui bun, creatoare de valoare adăugată, care ar trebui, în principiu, supusă regimului de drept comun al TVA-ului asupra prețului de vânzare.

105. În al doilea rând, interpretarea propusă de guvernul francez pare să ignore faptul că natura lucrărilor realizate de reclamantă riscă să determine o schimbare în calificarea juridică a terenurilor în cauză, care ar deveni „clădiri” în raport cu dreptul Uniunii și cu jurisprudența Curții, și, prin urmare, să împiedice aplicarea regimului de TVA asupra marjei.

106. În această privință, în ceea ce privește domeniul de aplicare al Directivei TVA, regulamentul de punere în aplicare califică drept „bunuri imobile” orice „clădire” sau orice „construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată”, precum „construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare” [29].

107. Rezultă, astfel, că construcțiile efectuate de reclamantă, cum ar fi, de exemplu, lucrările de viabilizare, amenajarea unui drum sau realizarea racordării a diverse rețele, intră sub incidența noțiunii de „clădire”, în special ca urmare a fixării lor pe pământ sau în pământ.

108. Astfel cum subliniază în mod întemeiat reclamanta și Comisia, este vorba, așadar, despre o transformare a caracteristicilor terenului prin intermediul construcțiilor sale sau chiar despre începerea unei operațiuni de construire a unui imobil nou, iar nu despre o simplă operațiune de cumpărare și de revânzare a unui teren.

109. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că termenii „achiziționate în scopul revânzării” utilizați la articolul 392 din Directiva TVA implică o revânzare a bunului în starea în care se află, fără a se realiza lucrări de anvergură. Aceasta pare de asemenea să fie în conformitate cu spiritul regimului de impozitare a marjei, care este un regim derogatoriu de strictă interpretare.

110. În sfârșit, pentru motive de exhaustivitate, trebuie să se examineze de asemenea aspectul dacă răspunsul pe care îl propunem la această subîntrebare ar rămâne același în ipoteza în care, între momentul cumpărării inițiale și cel al revânzării, reclamanta nu ar fi efectuat lucrări precum cele descrise în cea de a doua întrebare, ci s-ar fi limitat să împartă aceste terenuri în loturi. Aceasta pare să fie prima parte a celei de a doua subîntrebări a instanței de trimitere.

111. Potrivit raționamentului prezentat la punctele 104-106 din prezentele concluzii, împărțirea în loturi a unui teren care nu ar fi însoțită nici de obținerea unei autorizații de construire, nici de lucrări de amenajare precum cele efectuate de reclamantă nu ar putea schimba încadrarea juridică a terenurilor în raport cu dreptul Uniunii și cu jurisprudența Curții.

112. Astfel, o împărțire cadastrală care permite vânzarea unui teren în mai multe loturi nu ar trebui, în principiu, să creeze o valoare adăugată care să justifice supunerea la regimul de drept comun al TVA-ului asupra prețului de vânzare. În plus, în lipsa unor lucrări, un astfel de teren nu poate fi calificat drept „clădire”.

[29] A se vedea articolul 13b litera (b) și articolul 31a alineatul (2) litera (d) din regulamentul de punere în aplicare.

113. Rezultă că împărțirea unui teren care rezultă dintr-o simplă modificare cadastrală care permite revânzarea mai multor loturi ar putea fi supusă regimului de TVA asupra marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA. Totuși, dorim să subliniem că, spre deosebire de situația de fapt din cauza principală, o astfel de interpretare presupune ca terenul care face obiectul împărțirii cadastrale, urmată de revânzare, să aibă calitatea de „teren de construcții” încă de la achiziționarea sa.

114. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă la a doua subîntrebare din cadrul celei de a doua întrebări că regimul derogatoriu de impozitare a marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA nu se aplică revânzării unui teren care, între momentul cumpărării și cel al revânzării sale, a făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor sale, cum ar fi efectuarea de lucrări care să permită să fie deservit de diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații). Totuși, articolul 392 din această directivă se aplică într-o situație în care, între momentul achiziționării inițiale a unui teren de construcții și cel al revânzării sale, transformările suferite de acest teren se limitează la împărțirea sa în loturi.

VI. Concluzie

115. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța) după cum urmează:

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 permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în cazul unor operațiuni de livrare de terenuri de construcții atât atunci când achiziția lor a fost supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA), fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, cât și atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, pentru motivul că operațiunea respectivă nu intra în domeniul de aplicare al TVA-ului, în condițiile în care prețul la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat aceste bunuri include un cuantum de TVA care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial (persoană neimpozabilă). Totuși, această dispoziție nu se aplică operațiunilor de livrare de terenuri de construcții a căror achiziție inițială ca terenuri pe care nu s-au ridicat construcții nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

2) Articolul 392 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că regimul de impozitare a marjei nu se poate aplica operațiunilor de livrare de terenuri de construcții atunci când aceste terenuri au fost dobândite fără construcții de către comerciantul persoană impozabilă.

   Regimul derogatoriu de impozitare a marjei prevăzut la articolul 392 din Directiva 2006/112 nu se aplică revânzării unui teren care, între momentul cumpărării și cel al revânzării sale, a făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor sale, cum ar fi efectuarea de lucrări care să permită să fie deservit de diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații). Totuși, articolul 392 menționat se aplică într-o situație în care, între momentul achiziționării inițiale a unui teren de construcții și cel al revânzării sale, transformările suferite de acest teren se limitează la împărțirea sa în loturi.