HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

13 decembrie 2012*

„Fiscalitate — A șasea directivă TVA — Decizia 2004/290/CE — Aplicarea de către un stat membru a unei măsuri derogatorii — Autorizare — Articolul 2 punctul 1 — Noțiunea «lucrări de construcții» — Interpretare — Includerea livrărilor de bunuri — Posibilitatea unei aplicări parțiale a acestei derogări — Restricții”

În cauza C-395/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 30 iunie 2011, primită de Curte la 27 iulie 2011, în procedura

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

împotriva

Finanzamt Lüdenscheid,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan și doamna M. Berger (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul finlandez, de H. Leppo, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de F. Erlbacher și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 septembrie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290/CE a Consiliului din 30 martie 2004 de autorizare a Germaniei să aplice o măsură de derogare de la articolul 21 din A șasea directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 94, p. 59).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (denumită în continuare „BLV”), pe de o parte, și Finanzamt Lüdenscheid (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la plata căreia este obligată BLV, ca urmare a construirii unui imobil pentru aceasta din urmă de către o altă întreprindere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și normele de aplicare ale sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303), care nu se aplică în prezenta cauză *ratione temporis*, prevedea la articolul 5 alineatul (1) și alineatul (2) litera (e):

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Se consideră livrări în sensul alineatului (1) și următoarele:

[...]

(e) predarea unei construcții, inclusiv a aceleia care presupune încorporarea unui bun mobil într-un bun imobil.

[...]” [traducere neoficială]

A șasea directivă TVA

4 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004 (JO L 27, p. 44, denumită în continuare „A șasea directivă TVA”), prevede la articolul 5 alineatele (1) și (5):

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]

(5) Statele membre pot considera livrări, în sensul alineatului (1), predarea anumitor lucrări de construcții [imobiliare]”. [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă TVA prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.” [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 21 alineatul (1) litera (a) prima teză din această directivă:

„(1) În cadrul sistemului intern, taxa pe valoarea adăugată este datorată de:

(a) persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă […]” [traducere neoficială]

7 Articolul 27 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„(1) Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive în scopul simplificării procedurii de colectare a taxei sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă. [...]” [traducere neoficială]

Decizia 2004/290

8 Considerentul (2) al Deciziei 2004/290 are următorul cuprins:

„În sectorul construcțiilor și al salubrizării clădirilor au fost constatate pierderi considerabile ale TVA-ului din cauză că: TVA-ul a fost facturat în mod corespunzător, însă nu a fost achitat autorităților fiscale, în timp ce beneficiarul și-a exercitat dreptul la deducere. Operatorii economici care nu și-au îndeplinit obligațiile fiscale nu au putut fi descoperiți sau identificarea acestora a avut loc prea târziu pentru a mai putea recupera TVA-ul. Astfel de cazuri s-au înmulțit între timp într-o asemenea măsură încât s-a impus luarea unor măsuri legale. Obiectivul urmărit prin obligarea beneficiarului la plata TVA-ului privește numai persoanele impozabile care își pot exercita dreptul la deducere, nu și particularii. Această obligație se limitează la două sectoare specifice în care pierderile privind TVA-ul au atins deja niveluri intolerabile. [...]” [traducere neoficială]

9 Potrivit considerentului (4) al acestei decizii:

„Măsura de derogare nu influențează cuantumul TVA-ului exigibil în stadiul consumului final și nu are repercusiuni asupra resurselor proprii ale Comunităților care provin din TVA [...]” [traducere neoficială]

10 Articolul 1 din decizia menționată prevede:

„Prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din [A șasea directivă], Republica Federală Germania este autorizată, începând cu 1 aprilie 2004, să desemneze ca persoane obligate la plata [TVA-ului] pe destinatarii livrărilor de bunuri și ai prestărilor de servicii prevăzuți la articolul 2 din această decizie.” [traducere neoficială]

11 Potrivit articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290:

„Destinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii poate fi considerat persoană obligată la plata TVA-ului în următoarele cazuri:

1. atunci când serviciile de curățenie a clădirii au fost prestate în favoarea unei persoane impozabile, cu excepția cazului în care beneficiarul serviciilor nu închiriază mai mult de două locuințe sau atunci când lucrările de construcții au fost efectuate în favoarea unei persoane impozabile.” [traducere neoficială]

Dreptul german

12 Articolul 3 alineatul 4 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„În cazul în care întreprinzătorul efectuează o operațiune de extindere sau de construire a unui bun și utilizează în acest scop materiale pe care le achiziționează el însuși, operațiunea trebuie considerată livrare (livrare de lucrări), dacă materialele nu sunt doar adaosuri sau alte elemente accesorii. Acest lucru este valabil și atunci când bunurile sunt fixate în mod perpetuu pe acel teren. [...]”

13 Articolul 13b alineatul (1) punctul 4 și alineatul (2) a doua teză din UStG se întemeiază pe Decizia 2004/290 și prevede:

„(1) Pentru următoarele operațiuni impozabile, [TVA-ul] este exigibil odată cu emiterea facturii, însă nu mai târziu de sfârșitul lunii care urmează celei în care s-a efectuat operațiunea.

[...]

4. livrările de lucrări și alte operațiuni care au ca obiect construcția, repararea, conservarea, modificarea sau dezafectarea construcțiilor, cu excepția operațiunilor de planificare și de supervizare. [...]

(2) [...] În cazurile menționate la alineatul (1) prima teză punctul 4 prima teză, clientul datorează impozitul atunci când este o întreprindere care prestează servicii conform alineatului (1) prima teză punctul 4 prima teză din UStG. [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 BLV este o întreprindere care desfășoară activități de achiziție, dotare cu infrastructuri de bază și construire a terenurilor. Aceasta este o „persoană impozabilă” în sensul articolului 4 din A șasea directivă TVA.

15 În luna septembrie 2004, BLV a însărcinat Rolf & Co. OHG (denumită în continuare „Rolf & Co.”) să construiască un imobil de locuințe cu șase apartamente la un preț forfetar. În schimbul acestei lucrări, la 17 noiembrie 2005, Rolf & Co. a emis o factură finală care nu includea TVA-ul, menționând că BLV era obligată la plata TVA-ului în calitate de beneficiară a operațiunii.

16 BLV, inițial, a declarat autorităților fiscale că, în ceea ce privește această operațiune realizată în anul fiscal 2005, era obligată la plata TVA-ului. Totuși, ulterior, aceasta a invocat faptul că nu erau îndeplinite condițiile privind nașterea unei datorii fiscale în privința sa, Republica Federală Germania nefiind autorizată, potrivit dreptului Uniunii, să prevadă supunerea la plata TVA-ului nu a

prestatorului, ci a destinatarului, a unei operațiuni precum cea în discuție. În schimb, Finanzamt nu împărtășea acest punct de vedere, ci considera că BLV era într-adevăr obligată la plata TVA-ului. BLV a sesizat instanțele administrative cu privire la acest aspect.

17 Finanzamt, pârât în litigiul principal, consideră că reclamanta din litigiul principal este obligată la plata TVA-ului conform articolului 13b alineatul (1) prima teză punctul 4 și alineatul (2) a doua teză din UStG. În cadrul acestei cauze, Bundesfinanzhof apreciază că soluționarea litigiului depinde de interpretarea care trebuie dată Deciziei 2004/290.

18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În afară de servicii, noțiunea de lucrări de construcții, în sensul articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290[…], cuprinde și livrări?

2) În cazul în care autorizația prin care beneficiarul este încadrat în categoria persoanelor obligate la plata taxei se referă și la livrări:

statul membru destinatar al deciziei de autorizare este abilitat să aplice decizia numai parțial pentru anumite categorii, precum unele categorii speciale de lucrări de construcții, și pentru serviciile prestate anumitor beneficiari?

3) În cazul în care statul membru este abilitat să instituie anumite categorii, există restricții pentru acel stat membru în privința instituirii categoriilor respective?

4) În cazul în care statul membru nu este abilitat să instituie o categorie în general (a se vedea întrebarea 2 de mai sus) sau nu are acest drept din cauza nerespectării restricțiilor menționate (a se vedea întrebarea 3 de mai sus):

a) care sunt consecințele juridice rezultate în urma unei instituiri neautorizate a unei categorii?

b) instituirea neautorizată a unei categorii are drept urmare inaplicabilitatea dispoziției prevăzute de legislația națională numai în privința anumitor persoane impozabile sau inaplicabilitatea acesteia în general?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 din Decizia 2004/290 trebuie interpretat în sensul că noțiunea „lucrări de construcții”, care figurează în această dispoziție, cuprinde, pe lângă operațiunile considerate prestări de servicii, astfel cum sunt definite la articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă, inclusiv pe cele care constituie livrări de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din această directivă.

20 Astfel, instanța de trimitere consideră că, deși Decizia 2004/290 autoriza Republica Federală Germania să desemneze destinatarul operațiunii ca persoană obligată la plata TVA-ului (regim numit de „taxare inversă”) numai pentru lucrările de construcții în cazul cărora este vorba despre prestări de servicii, însă nu și în cazul livrărilor, BLV ar fi într-adevăr obligată la plata TVA-ului în temeiul articolului 13b din UStG, însă nu și al Deciziei 2004/290.

21 În această privință, este necesar să se amintească, de la bun început, că Decizia 2004/290 nu conține nicio definiție a noțiunii „lucrări de construcții”.

22 În plus, trebuie să se constate că nicio versiune lingvistică, cu excepția versiunii germane, a celei de A șasea directive TVA, la care articolul 1 din Decizia 2004/290 face trimitere, nu evocă noțiunea „lucrări de construcții”. Astfel, A șasea directivă TVA, în special la articolul 5 alineatul (5), nu menționează decât „lucrările de construcții [imobiliare]”.

23 Cu toate acestea, chiar dacă se presupune că noțiunea „lucrări de construcții [imobiliare]” care figurează în A șasea directivă TVA coincide cu cea de „lucrări de construcții” utilizată în Decizia 2004/290, nici această primă noțiune nu era definită în A șasea directivă TVA. Astfel, desigur, A doua directivă 67/228 conținea o definiție, cu titlu indicativ, a „lucrărilor de construcții [imobiliare]” la articolul 5 alineatul (2) litera (e) coroborat cu anexa A la directiva menționată punctul 5 și prevedea, de altfel în mod expres, că aceste lucrări „se consideră livrări”. Cu toate acestea, în ceea ce privește A șasea directivă TVA, o asemenea definiție lipsește.

24 În consecință, atunci când legiuitorul Uniunii, întemeindu-se pe articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, prin Decizia 2004/290, a autorizat Republica Federală Germania să prevadă o măsură de derogare în materie de TVA în ceea ce privește, în special, „lucrările de construcții” nu s-a referit la o noțiune preexistentă și bine definită în acest domeniu al dreptului Uniunii.

25 Or, potrivit unei jurisprudențe constante, în absența oricărei definiții a noțiunii „lucrări de construcții”, determinarea importanței și a conținutului acestor termeni trebuie să fie stabilită luând în considerare contextul general în care sunt utilizate și conform sensului lor obișnuit în limbajul curent (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Rec., p. I-4089, punctul 17 și jurisprudența citată). În plus, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama de obiectivele urmărite de reglementarea în cauză și de efectul util al acesteia (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 29 ianuarie 2009, Petrosian, C-19/08, Rep., p. I-495, punctul 34 și jurisprudența citată).

26 În ceea ce privește, în primul rând, sensul obișnuit al noțiunii „lucrări de construcții” în limbajul curent, este necesar să se constate că operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, și anume, în special, construcția unei clădiri, intră în mod incontestabil în domeniul de aplicare al acestei noțiuni. În acest scop, nu are importanță nici aspectul dacă întreprinderea care efectuează această construcție este proprietarul suprafeței construite sau materialele utilizate, nici aspectul dacă operațiunea în cauză trebuie calificată drept „prestare de servicii” sau drept „livrare de bunuri”.

27 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul general și obiectivele urmărite prin reglementarea în cauză, Decizia 2004/290 subliniază, în considerentul (2), că, în Germania, „[î]n sectorul construcțiilor […] au fost constatate pierderi considerabile de TVA din cauză că: TVA-ul a fost facturat în mod corespunzător, însă nu a fost achitat autorităților fiscale, în timp ce beneficiarul și-a exercitat dreptul la deducere. […] Astfel de cazuri s-au înmulțit între timp atât de mult încât s-a impus luarea unor măsuri legale”. De asemenea, potrivit articolului 1 din această decizie, „Republica Federală Germania este autorizată […] să desemneze ca persoane obligate la plata [TVA-ului] pe destinatarii livrărilor de bunuri și ai prestărilor de servicii prevăzuți la articolul 2 din această decizie”.

28 Or, o interpretare restrictivă a articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290, care prevede că „[d]estinatarul livrărilor de bunuri sau al prestărilor de servicii poate fi considerat persoană obligată la plata TVA-ului atunci când lucrările de construcții au fost efectuate în favoarea unei persoane impozabile”, în sensul că această dispoziție nu ar cuprinde livrările de bunuri, astfel cum sunt definite la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, ar fi în mod clar contrar obiectivului articolului 2 punctul 1 menționat din Decizia 2004/290.

29 Pe de altă parte, nu se contestă că faptul de a califica o anumită operațiune drept „livrare de bunuri” sau „prestare de servicii” constituie o apreciere completă care trebuie să se întemeieze în principiu, astfel cum subliniază avocatul general la punctul 30 și următoarele din concluzii, pe o analiză de la caz la caz (a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 61 și următoarele).

30 În acest context, nimic nu indică faptul că legiuitorul Uniunii, prin adoptarea articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290, a dorit să limiteze aplicarea acestei dispoziții numai cazurilor în care această apreciere completă ar ajunge, în definitiv, la rezultatul ca operațiunea în cauză să trebuiască să fie calificată drept „prestare de servicii”.

31 În plus, calificarea operațiunii în discuție în litigiul principal este fără importanță din punctul de vedere al realizării obiectivului urmărit prin Decizia 2004/290, dat fiind că riscul unei „pierderi considerabile de TVA” este identic în cazul în care această operațiune ar trebui calificată drept „prestare de servicii” și în cazurile în care ar trebui considerată o „livrare”.

32 Tot ceea ce precedă militează în favoarea unei interpretări în sensul că noțiunea „lucrări de construcții” care figurează la articolul 2 punctul 1 din Decizia 2004/290 înglobează nu numai prestările de servicii, ci și livrările de bunuri.

33 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de faptul că respectiva dispoziție, în calitate de derogare de la regula generală prevăzută la articolul 21 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă TVA, este de strictă interpretare. Astfel, deși dintr-o jurisprudență constantă rezultă că, în materie de TVA, dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt astfel interpretate, trebuie de asemenea să se garanteze ca această derogare să nu fie privată de efectul său util (Hotărârea Bog și alții, citată anterior, punctul 84 și jurisprudența citată, precum și, în acest sens, Hotărârea din 10 martie 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Rep., p. I-1509, punctul 20 și jurisprudența citată).

34 Or, este necesar să se constate că o excludere a livrărilor de bunuri din domeniul de aplicare al articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290 ar putea repune în discuție efectul util al acestei dispoziții. Astfel, această interpretare ar avea drept consecință că, în special, construirea unei clădiri ar putea fi exclusă de la aplicarea măsurii de derogare autorizate prin Decizia 2004/290. Or, această operațiune aparține în mod natural „lucrărilor de construcții” și reprezintă o categorie de operațiuni care constituie, cum subliniază guvernul german în mod întemeiat în observațiile sale, o parte considerabilă a operațiunilor în cauză.

35 În consecință, se impune să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 punctul 1 din Decizia 2004/290 trebuie interpretat în sensul că noțiunea „lucrări de construcții”, care figurează în această dispoziție, cuprinde, pe lângă operațiunile considerate prestări de servicii, astfel cum sunt definite la articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă, inclusiv pe cele care constituie livrări de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din această directivă.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

36 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Decizia 2004/290 trebuie interpretată în sensul că Republica Federală Germania poate exercita autorizarea acordată prin această decizie numai parțial pentru anumite categorii, precum unele categorii speciale de lucrări de construcții, și pentru serviciile prestate anumitor beneficiari și dacă acest stat membru este, dacă este cazul, supus unor restricții cu ocazia stabilirii unor asemenea categorii.

37 Această instanță se întreabă, așadar, dacă, presupunând că Decizia 2004/290 a permis Republicii Federale Germania să impună o obligație de plată a TVA-ului în sarcina beneficiarului în privința livrărilor de construcții, acest stat membru era obligat să impună obligația de plată a taxei care revine beneficiarului în temeiul articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290 și, astfel, pentru livrările efectuate către toate persoanele impozabile.

38 Astfel, pe de o parte, articolul 13b din UStG nu ar desemna beneficiarul ca persoană obligată la plata taxei pentru toate livrările în cauză, ci numai pentru livrările de lucrări, conform articolului 3 alineatul 4 din UStG, și, pe de altă parte, numai persoanele impozabile care ar furniza ele însele lucrări de „construcții”, potrivit reglementării germane, ar fi obligate la plata TVA-ului, iar nu toți destinatarii acestor operațiuni.

39 Pe de altă parte, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, presupunând că statul membru respectiv este abilitat să stabilească categorii, acesta este supus unor restricții, în special în ceea ce privește respectarea, de către acest stat membru, a principiului securității juridice.

40 În această privință, este necesar să fie amintită jurisprudența Curții, potrivit căreia măsurile derogatorii prevăzute la articolul 27 alineatul (1) din A șasea directivă, permise în special „în scopul […] prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă”, sunt de strictă interpretare și, în plus, acestea trebuie să fie necesare și adecvate pentru realizarea obiectivelor specifice pe care le urmăresc și trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile celei de A șasea directive (a se vedea Hotărârea din 27 ianuarie 2011, Vandoorne, C-489/09, Rep., p. I-225, punctul 27 și jurisprudența citată).

41 Pe de altă parte, astfel cum Curtea a avut deja ocazia să precizeze într-un alt context, limitarea aplicării unei excepții de la o regulă generală în materie de TVA la aspecte concrete și specifice este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile sau derogările trebuie interpretate restrictiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța, C-384/01, Rec., p. I-4395, punctul 28), sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului (Hotărârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Rep., p. I-1817, punctul 43, precum și, în acest sens, Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, Rep., p. I-4261, punctul 30).

42 Această jurisprudență, care privește de asemenea posibilitatea lăsată statelor membre de a deroga, cu titlu excepțional, de la o regulă generală în materie de TVA, și anume principiul aplicării aceleiași cote de TVA pentru toate livrările de bunuri și prestările de servicii, se poate transpune într-o cauză precum cea din litigiul principal. În consecință, Republica Federală Germania a putut în mod valabil să se mulțumească să exercite autorizarea în mod parțial pentru anumite categorii, precum diferite tipuri de lucrări de construcții, și pentru operațiunile furnizate anumitor beneficiari, sub rezerva, totuși, a respectării principiului neutralității fiscale, precum și, în măsura în care statul membru în cauză a pus în aplicare dreptul Uniunii, a principiilor generale ale acestui drept.

43 În această privință, în primul rând, trebuie amintit că, astfel cum se subliniază în considerentul (4) al Deciziei 2004/290, aceasta autoriza Republica Federală Germania să prevadă o măsură de derogare care nu influența cuantumul TVA-ului exigibil în stadiul consumului final și nu avea repercusiuni asupra resurselor proprii ale Uniunii care provin din TVA. În ceea ce privește măsurile concret adoptate în acest temei, aplicarea lor era limitată la cazurile în care destinatarul operațiunilor în cauză ar fi el însuși o persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive TVA în sectorul construcțiilor, care ar fi, așadar, îndreptățit să deducă TVA-ul plătit în amonte datorat sau să solicite, dacă este cazul, rambursarea acestei taxe. Prin urmare, în afara faptului că aceste măsuri nu aveau nicio incidență asupra TVA-ului exigibil în stadiul consumului final, acestea nu aveau ca efect nici să creeze o sarcină financiară pentru persoanele vizate direct de ele. Nu rezultă, așadar, că reglementarea germană în cauză a determinat o încălcare a principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA.

44 În al doilea rând, în ceea ce privește respectarea, de către Republica Federală Germania, a principiilor generale ale dreptului Uniunii în stabilirea categoriilor de operațiuni și de beneficiari cărora măsura în discuție în litigiul principal le este aplicabilă, reglementarea în cauză nu ar putea, la prima vedere, să ridice îndoieli decât în privința principiului proporționalității și a celui al securității juridice.

45 În ceea ce privește principiul proporționalității, trebuie să se constate că dosarul nu conține niciun element susceptibil să repună în discuție proporționalitatea măsurilor de derogare adoptate de Republica Federală Germania în temeiul Deciziei 2004/290. Astfel cum s-a amintit la punctul 43 din prezenta hotărâre, aceste măsuri se limitau, pe de o parte, să prevadă regimul taxării inverse pentru anumite operațiuni și nu determinau, în principiu, nicio sarcină financiară pentru persoanele prevăzute de aceste măsuri, în timp ce permiteau, pe de altă parte, evitarea unor pierderi considerabile din venituri din TVA. În lipsa altor împrejurări particulare, care, pe de altă parte, nu reies din dosar, o asemenea măsură nu poate fi considerată ca fiind disproporționată. Revine totuși instanței de trimitere să verifice, dacă este cazul, existența unor asemenea alte împrejurări particulare.

46 În ceea ce privește principiul securității juridice, instanța de trimitere arată că reglementarea națională în cauză poate avea drept consecință că persoanele impozabile pot întâmpina dificultăți în determinarea persoanei obligate la plata taxei atunci când nu cunosc situația beneficiarului. Astfel, în cadrul lucrărilor de construcții, pentru ca clientul să fie obligat la plata taxei, ar trebui, printre altele, ca cel puțin 10 % din „cifra de afaceri mondială” pe care acesta din urmă a înregistrat-o în anul precedent să fie obținută din astfel de lucrări. Or, cum aceasta ar fi fost situația în cauza principală, persoana impozabilă ar putea să presupună, într-o primă etapă, că ar fi încălcat această limită, constatând însă ulterior că nu se regăsea această situație.

47 În această privință, este necesar să se amintească, mai întâi, că, potrivit unei jurisprudențe constante, legislația Uniunii trebuie să fie precisă, iar aplicarea sa previzibilă pentru justițiabili. Acest imperativ de securitate juridică se impune cu o rigoare particulară atunci când este vorba de o reglementare care poate presupune obligații financiare pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le impune aceasta (Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții, C-288/07, Rep., p. I-7203, punctul 47 și jurisprudența citată). Principiul securității juridice se impune de asemenea oricărei autorități naționale însărcinate cu aplicarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, ASM Brescia, C-347/06, Rep., p. I-5641, punctul 65 și jurisprudența citată).

48 Astfel, deși reglementarea în discuție nu este în general susceptibilă să cuprindă obligații financiare pentru persoanele impozabile în sensul Hotărârii Isle of Wight Council și alții, citată anterior, totuși, astfel cum ar putea fi situația într-o cauză precum cauza principală, o astfel de obligație financiară ar putea rezulta din aplicarea acesteia de autoritățile naționale competente dacă respectiva aplicare, cel puțin tranzitoriu, nu permite persoanelor impozabile în discuție să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor lor în materie de TVA.

49 Prin urmare, revine instanței de trimitere obligația de a verifica, ținând seama de toate împrejurările de drept și de fapt pertinente, dacă aceasta este situația în speță și să ia, dacă este cazul, măsurile necesare pentru a remedia consecințele prejudiciabile ale unei aplicări a dispozițiilor în cauză care încalcă principiul securității juridice.

50 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că Decizia 2004/290 trebuie interpretată în sensul că Republica Federală Germania poate să se limiteze la a exercita autorizarea acordată prin această decizie numai parțial pentru anumite categorii, precum unele categorii speciale de lucrări de construcții, și pentru serviciile prestate anumitor beneficiari. Cu ocazia stabilirii acestor categorii, acest stat membru este obligat să respecte principiul neutralității fiscale, precum și principiile generale ale dreptului Uniunii, printre care, în special, cel al proporționalității și cel al securității juridice. Revine instanței de trimitere obligația de a verifica, ținând seama de toate

împrejurările de drept și de fapt pertinente, dacă aceasta este situația în litigiul principal și să ia, dacă este cazul, măsurile necesare pentru a remedia consecințele prejudiciabile ale unei aplicări a dispozițiilor în cauză contrare principiului proporționalității sau securității juridice.

Cu privire la a patra întrebare

51 Având în vedere răspunsul dat la a doua și la a treia întrebare, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) Articolul 2 punctul 1 din Decizia 2004/290/CE a Consiliului din 30 martie 2004 de autorizare a Germaniei să aplice o măsură de derogare de la articolul 21 din A șasea directivă 77/388/CEE trebuie interpretat în sensul că noțiunea „lucrări de construcții”, care figurează în această dispoziție, cuprinde, pe lângă operațiunile considerate prestări de servicii, astfel cum sunt definite la articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/7/CE a Consiliului din 20 ianuarie 2004, inclusiv pe cele care constituie livrări de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din această directivă.

2) Decizia 2004/290 trebuie interpretată în sensul că Republica Federală Germania poate să se limiteze la a exercita autorizarea acordată prin această decizie numai parțial pentru anumite categorii, precum unele categorii speciale de lucrări de construcții, și pentru serviciile prestate anumitor beneficiari. Cu ocazia stabilirii acestor categorii, acest stat membru este obligat să respecte principiul neutralității fiscale, precum și principiile generale ale dreptului Uniunii, printre care, în special, cel al proporționalității și cel al securității juridice. Revine instanței de trimitere obligația de a verifica, ținând seama de toate împrejurările de drept și de fapt pertinente, dacă aceasta este situația în litigiul principal și să ia, dacă este cazul, măsurile necesare pentru a remedia consecințele prejudiciabile ale unei aplicări a dispozițiilor în cauză contrare principiului proporționalității sau securității juridice.

Semnături