Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 3 septembrie 2020[1]

Cauza C-604/19

Gmina Wrocław
împotriva
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[cerere de decizie preliminară formulată de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112 – Articolul 14 alineatul (2) litera (a) – Noțiunea de «livrare» de bunuri – Conversiunea prevăzută de lege a unui drept de uzufruct perpetuu în drept de proprietate – Transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar – Ficțiunea unei livrări – Autoritate locală, în calitate de persoană impozabilă, în cazul colectării unor redevențe pentru conversiunea prevăzută de lege”

I. Introducere

1. Curtea trebuie să se ocupe în prezenta procedură de tratamentul din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată al dobândirii, prevăzută de lege, a dreptului de proprietate în schimbul unei redevențe plătite pentru conversiune. În speță, asupra unor terenuri era constituit un drept real special (dreptul de uzufruct perpetuu). Această împrejurare a creat situația în care „proprietarul economic” al terenului – cel care se folosea de acesta ca un proprietar – și „proprietarul formal” – cel care deținea dreptul de proprietate civil asupra terenului – erau două persoane diferite. Redevențele plătite de titularul dreptului de uzufruct perpetuu către proprietarul terenului erau supuse TVA-ului polonez.

2. În urma unei reforme care a avut loc în materia drepturilor reale, proprietarii de până atunci ai terenurilor și-au pierdut, ca efect al legii, dreptul asupra acestora în favoarea titularilor dreptului de uzufruct perpetuu. Aceștia din urmă au obligația de a plăti în continuare, timp de 20 de ani, redevențe anuale pentru uzufructul perpetuu sau o sumă unică, echivalentă cu cuantumul redevențelor. Redevențele încasate în prezent de proprietarii anteriori sunt supuse, ca până acum, TVA-ului?

3. În speță a fost vorba despre terenuri care au aparținut unei autorități locale. Prin urmare, trebuie să se clarifice în cele ce urmează dacă autoritatea locală a acționat ca persoană impozabilă sau în cadrul exercitării unei atribuții publice, astfel încât nu se datorează TVA.

1 Limba originală: germana.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic de drept al Uniunii este determinat de articolele 2, 9, 13, 14, 24 și 25 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) [2].

5. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros [litera (a)] este supusă TVA-ului la fel ca și prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros [litera (c)].

6. Din articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA reiese că „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

7. La articolul 13 alineatul (1), Directiva TVA prevede o scutire de la plata TVA-ului a anumitor activități desfășurate de autoritățile publice:

„(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.”

8. Articolul 14 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA prevăd situațiile în care are loc o livrare:

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

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

(a) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații;

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.”

9. Articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA definește serviciile:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 03, p. 7.

10. Articolul 25 litera (c) din Directiva TVA prevede:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată pe baza unui ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii.”

B. Dreptul polonez

11. Aceste dispoziții ale dreptului Uniunii au fost transpuse în dreptul polonez prin intermediul Legii privind impozitul pe bunuri și servicii (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)[3]. Articolul 7 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„Prin «livrare de bunuri» […] se înțelege transferul dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, inclusiv:

1) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau de o entitate care acționează în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun, cu plata unei compensații;

[…]

6) dobândirea dreptului de uzufruct perpetuu asupra unor terenuri.”

12. Dreptul de uzufruct perpetuu este reglementat de Legea privind administrarea bunurilor imobile[4]. Conform articolului 12a alineatul 1 din Legea privind administrarea bunurilor imobile, sumele de bani datorate de titularul dreptului de uzufruct perpetuu sunt supuse dispozițiilor dreptului privat.

13. Potrivit articolului 32 alineatul 1 din Legea privind administrarea bunurilor imobile, terenurile asupra cărora s-a constituit un drept de uzufruct perpetuu nu pot fi vândute decât uzufructuarului.

14. La articolul 32 alineatul 2 din Legea privind administrarea bunurilor imobile se prevede în mod clar că dreptul de uzufruct perpetuu constituit anterior se stinge de drept în momentul încheierii contractului de vânzare asupra terenului.

15. Conform articolului 69 din Legea privind administrarea bunurilor imobile, prețul vânzării achitat de uzufructuar cuprinde contravaloarea dreptului de uzufruct perpetuu asupra acestui teren de la data vânzării.

16. Legea privind conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu asupra terenurilor construite în scop rezidențial în drept de proprietate asupra acestor terenuri (denumită în continuare „Legea privind conversiunea)[5] prevede la articolul 1 alineatul 1 că, începând de la 1 ianuarie 2019, dreptul de uzufruct perpetuu asupra terenurilor construite în scop rezidențial se convertește în drept de proprietate asupra acestor terenuri.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług din 11 martie 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami din 21 august 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów din 20 iulie 2018.

17. Articolul 7 din Legea privind conversiunea conține dispoziții privind redevența care trebuie plătită. Potrivit alineatului 2, această redevență este egală cu contravaloarea anuală a dreptului de uzufruct perpetuu. La alineatul 6 se prevede că plata anuală se face timp de 20 de ani începând de la data conversiunii. Potrivit alineatului 7, la cerere, există posibilitatea plății unei sume unice în cuantum echivalent. La articolul 12 alineatul 2 din Legea privind conversiunea se prevede că sunt aplicabile dispozițiile articolului 12a din Legea privind administrarea bunurilor imobile.

III. Situația de fapt

18. Litigiul care stă la baza cererii de decizie preliminară are ca temei o cerere formulată de municipalitatea Wrocław (Polonia), reclamanta din litigiul principal (denumită în continuare „reclamanta”), adresată Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, denumit în continuare: „autoritatea fiscală”) în vederea emiterii unei soluții fiscale individuale.

19. Reclamanta este un organism de drept public, înregistrată în același timp ca persoană activă plătitoare de TVA. Aceasta a fost proprietara unor terenuri asupra cărora era constituit dreptul de uzufruct perpetuu în favoarea unor terți.

20. Uzufructul perpetuu este un drept real de folosință asupra unui teren, cu durată determinată, care conferă titularului o poziție juridică similară celei deținute de proprietar. Pe durata uzufructului perpetuu, uzufructuarul plătește proprietarului o redevență anuală. Toate părțile sunt de acord că constituirea unui astfel de drept de uzufruct perpetuu trebuie calificată ca livrare efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 5 alineatul 1 punctul 1 coroborat cu articolul 7 alineatul 1 punctul 6 din Legea privind TVA-ul. De asemenea, pare să existe un consens în ceea ce privește faptul că autoritatea locală a încasat plățile din partea uzufructuarului în calitate de persoană impozabilă.

21. În temeiul Legii privind conversiunea, la 1 ianuarie 2019, dreptul de proprietate a fost transferat uzufructuarului respectiv al terenului. În contrapartidă, proprietarii anteriori primesc timp de 20 de ani o plată anuală. Cuantumul redevenței anuale corespunde exact redevenței anuale plătite până acum pentru uzufructul perpetuu. La cerere, redevența datorată în temeiul conversiunii poate fi plătită sub forma unei sume unice.

22. Reclamanta a solicitat autorității fiscale să se stabilească dacă aceste redevențe sunt și ele supuse TVA-ului. Prin decizia din 15 ianuarie 2019, autoritatea fiscală a emis un răspuns afirmativ. Aceasta consideră că conversiunea este o continuare a livrării întemeiate la început pe constituirea dreptului de uzufruct perpetuu. În consecință, operațiunea de transfer al proprietății urmează soarta juridică a dreptului de uzufruct perpetuu.

23. Împotriva acestei decizii, reclamanta a formulat o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia). Ea consideră că în privința redevențelor pentru conversiune nu se datorează TVA. Uzufructuarul are, datorită dreptului de uzufruct perpetuu, o poziție similară proprietarului, dobândind astfel dreptul de a dispune economic de teren. Dacă uzufructul perpetuu se consolidează în prezent în proprietate, același teren nu mai poate fi încă o dată obiectul unei livrări. De altfel, aceasta a acționat în speță în cadrul exercitării unei puteri publice, pentru care nu se datorează TVA.

IV. Procedura cererii preliminare

24. Prin intermediul deciziei din 19 iunie 2019, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia) a adresat Curții următoarele întrebări:

„1) Conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu asupra unui bun imobil în drept de proprietate prin efectul legii, precum în cauza de față, constituie livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, supusă TVA-ului?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu asupra unui bun imobil în drept de proprietate prin efectul legii constituie livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, supusă TVA-ului?

3) O autoritate locală, prin perceperea unei redevențe pentru conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu asupra unui bun imobil în drept de proprietate prin efectul legii, precum în cauza de față, acționează în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA sau ca autoritate publică în sensul articolului 13 din Directiva TVA?”

25. În procedura în fața Curții, reclamanta, Republica Polonă și Comisia Europeană au depus concluzii scrise.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare

26. În esență, prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă conversiunea prin efectul legii a dreptului de uzufruct perpetuu în drept de proprietate este supusă TVA-ului în cazul în care noul proprietar trebuie să plătească în schimb o redevență stabilită de lege. Întrucât aceste ipoteze privesc în principal terenuri aflate în proprietatea autorităților publice, prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța ridică problema dacă autoritatea locală a acționat într-adevăr în calitate de persoană impozabilă.

27. La primele două întrebări se poate răspunde în comun. În măsura în care ele vizează însă în mod expres aspectul dacă conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu reprezintă o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) sau al articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, sunt necesare următoarele precizări.

28. Prezumția care stă în mod evident la baza primelor două întrebări ale instanței, și anume că obligația de plată a TVA-ului depinde în speță de existența unei livrări, nu este corectă. Operațiuni taxabile nu există numai în cazul unei livrări de bunuri potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) coroborat cu articolul 14 din Directiva TVA, ci și în cazul prestării de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) coroborat cu articolul 24 din aceeași directivă. În Directiva TVA, toate operațiunile care nu reprezintă livrări de bunuri sunt considerate prestări de servicii [articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA].

29. Dacă în cazul unei operațiuni taxabile este vorba despre o livrare de bunuri sau despre o prestare de servicii reprezintă o diferențiere relevantă în privința locului în care are loc prestația, a timpului executării prestației și a cotei TVA-ului. În privința întrebării dacă se datorează în principiu TVA, aceasta nu are nicio importanță. Pentru a oferi instanței un răspuns util, întrebările necesită, așadar, anumite precizări.

30. Concret, instanța solicită să se stabilească dacă transferul prin efectul legii al proprietății în schimbul unei redevențe pentru conversiune reprezintă o operațiune impozabilă (livrare de bunuri sau prestare de servicii cu titlu oneros) (a se vedea secțiunea B) și dacă reclamanta a acționat în acest context ca persoană impozabilă (a se vedea secțiunea C). Dacă există o asemenea situație, conversiunea legală a dreptului de uzufruct perpetuu în drept de proprietate în schimbul unei redevențe pentru conversiune este supusă TVA-ului, întrucât nu intervine nicio scutire.

B. Cu privire la prima și la a doua întrebare: conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu în drept de proprietate ca operațiune impozabilă (livrare de bunuri sau prestare de servicii cu titlu oneros)

31. Referitor la prima și la a doua întrebare, considerăm că sunt posibile două soluții. Fie este vorba despre două acțiuni izolate: constituirea dreptului de uzufruct perpetuu asupra terenului și dobândirea proprietății asupra acestuia prin efectul legii. Dacă în cel din urmă caz nu este vorba despre o livrare de bunuri, atunci conversiunea în drept de proprietate reprezintă o prestare de servicii (a se vedea punctul 1). Fie, privită în ansamblu din perspectivă economică, conversiunea apare ca o continuare a dreptului de uzufruct perpetuu întrucât Legea privind conversiunea extinde retroactiv obiectul livrării (a se vedea punctul 2).

32. Independent de perspectiva (izolată sau economică generală) pe care Curtea va dori să o urmeze, în ambele cazuri există o operațiune impozabilă. Astfel, în speță nu se pune în principiu problema ridicată de instanța de trimitere, referitoare la interpretarea articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA (a se vedea punctul 3).

1. Perspectiva izolată a transferului proprietății

33. Din punct de vedere formal, proprietarul transferă mai întâi uzufructuarului dreptul de dispoziție asupra terenului, care trebuie considerat o livrare de bunuri pentru care se datorează TVA în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA. În a doua etapă, dreptul de uzufruct perpetuu se convertește prin efectul legii în drept de proprietate. Dacă această conversiune nu este o livrare de bunuri, deoarece dreptul de dispoziție a fost transferat deja titularului dreptului de uzufruct, va exista totuși o livrare de bunuri impozabilă, în conformitate cu articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

34. Conform articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, sunt impozabile ca fiind prestări de servicii toate operațiunile care nu reprezintă livrări de bunuri. Potrivit jurisprudenței Curții, pentru a exista o prestare de servicii impozabilă, efectuată cu titlu oneros, este necesar numai ca între prestator și beneficiar să existe un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului[6]. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită[7].

6 A se vedea recent Hotărârea din 11 iunie 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punctul 31), Hotărârea din 11 martie 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punctul 21), precum și Hotărârea (de bază) din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14).

7 Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punctul 39), Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop!-Brit Air (C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 22), și Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 19).

35. Nu orice plată generează în mod obligatoriu un schimb de prestații impozabil. Aplicarea impozitului în cadrul impozitării consumului are loc numai atunci când beneficiarul obține un avantaj de consum [8]. Prin urmare, nu există o prestare de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul în care beneficiarul plății primește plata nu cu titlu de contraprestație pentru o prestație determinabilă, ci cu alt titlu (de exemplu despăgubire pentru prejudiciul produs ca urmare a întârzierii plății [9] sau pentru câștigul nerealizat [10]) [11].

36. În prezenta cauză se poate afirma în mod cert că există un avantaj de consum pentru uzufructuarul de până acum. Acest avantaj nu lipsește în speță pentru motivul că uzufructuarul, în calitate de deținător al dreptului de dispoziție, se folosea deja din punct de vedere economic de teren ca un proprietar înainte de conversiune. În schimb, în calitate de proprietar, în prezent, acesta nu doar că poate culege fructele generate de teren, ci are și dreptul de a-l transmite terților. Conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu în drept de proprietate constituie, așadar, un avantaj de consum. La o privire izolată, există, prin urmare, o prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

2. Perspectiva economică generală: transferul proprietății ca simplă continuare a livrării de bunuri inițiale

37. Alături de Polonia, considerăm însă că în speță perspectiva economică generală este mai convingătoare. Contrar opiniei exprimate de reclamantă, conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu în drept de proprietate nu este lipsită de importanță din punctul de vedere al legislației TVA, ci trebuie considerată o continuare a unei livrări de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA.

38. Potrivit jurisprudenței Curții, o livrare de bunuri cuprinde orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său [12]. Faptul că beneficiarul unei livrări de bunuri nu poate dispune de un bun „în calitate de proprietar" nu exclude existența unei livrări de bunuri în cazul în care poate să dispună de bun cel puțin „ca un proprietar" [13]. Această ipoteză este, în orice caz, clară în unele versiuni lingvistice ale Directivei TVA [14].

39. Ea este confirmată de jurisprudența Curții. Principiul aplicării unitare a dreptului Uniunii și principiul egalității impun o interpretare unitară a noțiunilor din dreptul Uniunii [15]. Aceste principii ar fi puse în pericol dacă existența unei livrări de bunuri ar depinde de normele de drept civil privind dobândirea proprietății, care depinde de modul în care este conceput dreptul civil național. În

8 A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punctele 35 și 36), cu referire la Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctul 13), și la Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punctul 20).

9 Hotărârea din 1 iulie 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punctul 8, referitor la dobânzile de întârziere).

10 Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 35, referitor la compensarea câștigului nerealizat în cazul rezilierii unilaterale a contractului).

11 Hotărârea din 29 februarie 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punctul 21); a se vedea de asemenea și Concluziile noastre prezentate în cauza MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punctele 35 și 36).

12 Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 29), Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 33), Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 24), Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punctul 35), și Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7).

13 Concluziile noastre prezentate în cauza Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punctul 34).

14 Bunăoară, în versiunile germană („wie ein Eigentümer") și franceză („comme un propriétaire"); în schimb, apar diferențe în versiunile în limbile engleză („as owner") și estonă („Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek"). A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punctul 34, nota de subsol 16).

15 Hotărârea din 21 iunie 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, punctul 33), și Hotărârea din 29 iulie 2019, B (Cifră de afaceri a comerciantului de autovehicule second-hand) (C-388/18, EU:C:2019:642, punctul 30).

consecință, pentru noțiunea de livrare de bunuri nu poate fi relevant aspectul dacă proprietatea este sau nu este transferată [16]. Astfel, dreptul de dispoziție în sensul articolului 14 din Directiva TVA nu poate fi confundat cu poziția juridică a proprietarului. Lipsa transferului proprietății din punctul de vedere al dreptului civil nu se opune astfel, în opinia Curții, unei livrări de bunuri [17].

40. Dreptul de dispoziție economică a fost dobândit de proprietarii actuali odată cu transferul dreptului de uzufruct perpetuu. Uzufructuarul poate să folosească terenul ca un proprietar. Prin urmare, transferul dreptului de uzufruct perpetuu este calificat, în mod corect, de toate părțile ca livrare de bunuri impozabilă în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel încât redevențele anuale sunt supuse TVA-ului. Instanța de trimitere subliniază în mod expres acest aspect.

41. În schimb, este eronată concluzia reclamantei, care afirmă că procesul de conversiune nu are nicio relevanță din perspectiva TVA-ului. Până în prezent, plățile anuale efectuate de uzufructuari către proprietar erau o contraprestație pentru dobândirea dreptului de dispoziție asupra terenului. Prin urmare, având statutul de redevență plătită pentru livrarea de bunuri în sensul articolului 5 alineatul 1 și al articolului 7 alineatul 7 punctul 6 din Legea privind TVA-ul, acestea erau supuse TVA-ului. Faptul că în prezent uzufructuarului de până acum îi este transferată și poziția de proprietar și că plătește o redevență pentru conversiune în locul redevențelor datorate pentru uzufructul perpetuu nu modifică cu nimic soarta juridică a impozitării plăților.

42. Această concluzie reiese deoarece plățile au legătură în continuare cu livrarea terenului. Uzufructuarul de până acum plătește în continuare o redevență pentru dobândirea dreptului de dispoziție asupra terenului. În procesul de conversiune s-a produs numai o modificare a obiectului livrării. Redevența a fost plătită inițial pentru dreptul de uzufruct perpetuu exclusiv, iar acum se plătește pentru uzufructul perpetuu consolidat în drept de proprietate.

43. Această concluzie devine clară și din modul în care a fost concepută redevența pentru conversiune, astfel cum în mod întemeiat subliniază Polonia. Uzufructuarul de până acum plătește în continuare redevențele datorate pentru dreptul său de uzufruct perpetuu, doar că în alte condiții. Redevența plătită în cadrul conversiunii în proprietate corespunde din punctul de vedere al cuantumului său exact sumei ce ar fi trebuit plătită anual pentru uzufructul perpetuu.

44. Dacă, potrivit articolului 7 alineatul 7 din Legea privind conversiunea, este acum posibil, la cerere, să se plătească o singură dată sau dacă, potrivit articolului 7 alineatul 6 din Legea privind conversiunea, plata se plafonează la o perioadă de 20 de ani, în aceste situații este vorba numai despre o stabilire a modalităților de plată. Prin aceasta nu se modifică temeiul juridic al plății. Scopul unic al Legii privind conversiunea este de a depăși situația de până acum, în care proprietatea formală și cea materială erau disociate. Atât obligația de plată, cât și cuantumul redevenței decurg din transferul inițial al dreptului de uzufruct perpetuu, motiv pentru care trebuie considerate unitar din punct de vedere economic o contrapartidă pentru această livrare.

3. Livrare în sensul articolului 14 alineatul (2) din Directiva TVA?

45. Oricare ar fi perspectiva pe care o va alege Curtea, nu este în final relevantă interpretarea articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, conform căruia constituie o livrare de bunuri transferul, în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații. Există în orice caz o operațiune impozabilă.

16 Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 39), Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 29), Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 39), Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 32), și Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctele 7 și 8).

17 Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 9).

46. Cu toate acestea, instanța de trimitere solicită să se clarifice raportul dintre articolul 14 alineatul (1) și articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA. În cadrul relației de cooperare cu instanțele naționale, Curtea răspunde, pe cât posibil, la întrebările acestora. Constatarea instanței de trimitere pare să se întemeieze însă pe o prezumție falsă. Se pare că aceasta pornește de la premisa că articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA simulează o livrare atunci când nu există un transfer al dreptului de dispoziție în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA.

47. Într-adevăr, Curtea a hotărât la un moment dat [18] – însă într-un caz în care a existat o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA [19] – că articolul 14 alineatul (2) litera (a) este *lex specialis* în raport cu articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA. Acest articol simulează o livrare de bunuri și atunci când nu se obține dreptul de dispoziție [20]. La o privire mai atentă, acestei constatări i se opune însă modul de redactare și sistemul normei (a se vedea punctele 48 și 49), istoricul acesteia (a se vedea punctele 50 și 51), precum și considerații de ordin teleologic (a se vedea punctul 52 și următoarele).

48. Din modul de redactare și din sistemul articolului 14 din Directiva TVA rezultă că articolul 14 alineatul (2) litera (a) din această directivă are întotdeauna ca punct de plecare existența unei livrări de bunuri. Astfel, la articolul menționat se face vorbire despre „transferul dreptului de proprietate”. Transferul dreptului de proprietate este tocmai cazul clasic al unei livrări de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA [21].

49. Dispoziția paralelă de la articolul 25 litera (c) din Directiva TVA infirmă, și ea, teza unui raport de tipul *lex specialis*. Aceasta explică în mod clar („între altele”) că, raportat la faptul generator de bază de la articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA, constituie prestări de servicii și acelea care sunt executate în mod forțat. Articolul 25 din Directiva TVA are numai rolul unei norme exemplificative, care nu simulează în niciun caz ceva. Această înțelegere poate fi transferată și asupra raportului dintre articolul 14 alineatul (1) și articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA [22].

50. Ceea ce corespunde și voinței legiuitorului. Articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA își are originea în articolul 5 alineatul (4) din A șasea directivă TVA [23]. Ultima normă amintită se bazează, la rândul ei, pe articolul 5 alineatul (2) litera (f) din Propunerea pentru A șasea directivă a Consiliului [24]. Acest articol prevedea că „[s]unt considerate livrări de bunuri în sensul alineatului (1) și următoarele operațiuni: […] (f) transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri contra unei plăți compensatorii în urma unei comenzi a unei autorități publice sau făcute în numele acesteia sau conform legii, unde transferul proprietății respective atrage obligația de plată a unei redevențe”.

51. Prin urmare, prin intermediul reglementării ar trebui să se asigure uniformitatea tratamentului fiscal al unei înstrăinări obișnuite, care nu are loc din dispoziția unei autorități, și al unui transfer dispus de o autoritate.

18 Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 36), în care Curtea a urmat Concluziile avocatului general Bobek prezentate în aceeași cauză Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punctul 47).

19 În acest litigiu, terenul transferat nu a fost decât administrat în continuare de autoritatea locală, care a pierdut dreptul de proprietate. Administrarea unui bun aparținând altuia nu poate fi asimilată dreptului de dispoziție în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA. Din cauza lipsei de precizie a întrebărilor preliminare, Curtea nu a dezvoltat acest aspect.

20 Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 36 și următoarele).

21 A se vedea numai Hotărârea din 19 decembrie 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punctul 78).

22 A se vedea Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 88), în care Curtea însăși trage concluzii încrucișate între articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA și dispoziția paralelă aplicabilă prestării de servicii (articolul 28 din Directiva TVA).

23 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 1977, L 145, p. 1).

24 Propunerea pentru A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, COM(73) 950 final.

52. Opinia conform căreia articolul 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA conține o ficțiune a unei livrări de bunuri în cazul în care lipsește transferul dreptului de dispoziție [25] nu este convingătoare nici din punct de vedere teleologic.

53. Acest lucru este confirmat de analiza celor două alternative prevăzute la articolul 14 alineatul (2) din Directiva TVA, deoarece nici litera (b), nici litera (c) ale articolului 14 alineatul (2) din Directiva TVA nu au drept scop instituirea ficțiunii unei livrări de bunuri. Articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA clarifică doar faptul că, de exemplu, în cazul leasingului financiar există o livrare de bunuri [26], independent de ordinea în care este transferat acum dreptul de dispoziție economică și, în final, dreptul de proprietate.

54. Un scop special poate fi identificat și în cazul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, care se referă la operațiuni pentru care se plătește un comision. Deși prestația de intermediere a comisionarului față de comitent ar trebui în principiu tratată ca prestare de servicii în sensul articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA recalifică această prestație, în cazul comisionului de vânzare, drept livrare de bunuri. Această normă instituie ficțiunea a două livrări identice de bunuri, care sunt efectuate în mod consecutiv [27], pentru a asigura că operațiunile dintre comisionar și comitent, precum și dintre comisionar și client vor fi tratate uniform în cadrul aprecierii din punctul de vedere al TVA-ului.

55. În schimb, în cadrul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA nu se poate identifica niciun motiv pentru care ar trebui instituită ficțiunea unei livrări de bunuri în care proprietatea este transferată disociat de dreptul de dispoziție. Dimpotrivă, o asemenea interpretare ar conduce în cazuri precum cel de față la o dublare a livrării de bunuri, contrară sistemului. Unul și același bun, care a fost deja livrat o dată cumpărătorului, nu poate fi livrat a doua oară aceluiași cumpărător. Nu există pericolul unei lacune de impozitare în privința faptului generator rezidual al prestării de servicii potrivit articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA.

56. Astfel, conținutul normativ al articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA nu se epuizează odată cu clarificarea faptului că un transfer (forțat) al dreptului de proprietate în temeiul dreptului public, considerat livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA, este supus TVA-ului în cazul în care o operațiune comparabilă guvernată de dreptul privat ar constitui o asemenea livrare de bunuri. În acest sens pledează, în definitiv, și faptul că legiuitorul a dorit să țină seama în acest caz mai ales de categorii precum exproprierea sau executarea silită [28]. Totuși, în ambele cazuri este transferat dreptul de dispoziție asupra bunurilor.

C. Cu privire la a treia întrebare: lipsa unei activități în cadrul exercitării atribuțiilor publice

57. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă în speță autoritatea locală acționează într-adevăr în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA. Dacă autoritatea locală încasează redevența pentru conversiune în calitate de organism de drept public în cadrul desfășurării unei activități în care se angajează ca autoritate publică, dispoziția derogatorie de la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA ar putea exclude o operațiune impozabilă.

25 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punctul 52).

26 Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, punctul 41).

27 Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 88), și Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 35).

28 Referitor la livrările de bunuri pe calea executării silite, a se vedea de exemplu Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 33 și următoarele).

58. Chiar și în cazul în care – astfel cum se arată în observațiile scrise depuse de Polonia – conversiunea dreptului de uzufruct perpetuu, prevăzută de lege în Polonia, ar viza în special sau chiar exclusiv terenurile aparținând autorităților publice, articolul 13 din Directiva TVA nu ar fi relevant în speță.

59. Fundalul acestei reglementări îl constituie faptul că, deși anumite activități au o natură economică, ele sunt strâns legate de exercitarea atribuțiilor publice [29], rezervate exclusiv autorităților publice. Denaturarea concurenței poate fi astfel exclusă.

60. Pentru acest motiv, potrivit jurisprudenței Curții, autoritățile publice exercită atribuții publice numai atunci când acționează în temeiul unei dispoziții speciale de drept public și nu exercită activități în aceleași condiții legale ca întreprinzătorii privați [30].

61. Nici pierderea proprietății, nici colectarea redevenței pentru conversiune nu constituie în speță o exercitare a puterii publice. Într-adevăr, Legea privind conversiunea obligă autoritatea locală să organizeze o procedură administrativă. Redevența care trebuie plătită de uzufructuarul de până acum nu înseamnă că autoritatea locală acționează în calitate de autoritate publică, în virtutea unei norme speciale de drept public, în cadrul unei proceduri administrative.

62. Dimpotrivă, autoritatea locală încasează plata în calitatea ei de fostă proprietară a terenului. Acest lucru nu se modifică din cauza faptului că conversiunea prin efectul legii are drept scop remedierea din punctul de vedere al drepturilor reale a interdicției din perioada comunistă de a dobândi terenuri care aparțin statului, motiv pentru care s-a recurs atunci la instrumentul uzufructului perpetuu. Transferul din prezent al dreptului de proprietate se prezintă ca o continuare a livrării legate de constituirea uzufructului perpetuu (a se vedea punctul 2 de mai sus). Obligația de plată a redevenței este corelată, astfel cum în mod întemeiat subliniază Comisia, cu constituirea dreptului de uzufruct perpetuu asupra terenurilor aparținând autorității locale. Temeiul acesteia se regăsește însă în dreptul civil.

63. Pentru acest motiv, atunci când colectează redevențele aferente dreptului de uzufruct perpetuu, autoritatea locală acționează în calitate de persoană impozabilă. Prin urmare, nu există niciun motiv pentru a califica diferit în prezent activitatea autorității locale.

64. În această măsură, Legea privind conversiunea nu modifică natura juridică (civilă) a redevenței. Acest lucru este confirmat de articolul 12 alineatul 2 din Legea privind conversiunea. Acesta face trimitere în mod expres la articolul 12a din Legea privind administrarea bunurilor imobile, care stabilește natura juridică civilă a redevențelor plătite de uzufructuar.

D. Concluzie

65. Prin urmare, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

„1) Conversiunea prin efectul legii a dreptului de uzufruct perpetuu asupra unui bun imobil în drept de proprietate, precum în cauza de față, reprezintă o livrare de bunuri supusă TVA-ului în sensul articolului 14 alineatul (1) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

29 Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 31).

30 Hotărârea din 13 iunie 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431,punctul 48), Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 21), Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429, punctul 35), și Hotărârea din 14 decembrie 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punctul 17).

2) O autoritate locală care colectează o redevență pentru conversiunea prin efectul legii a dreptului de uzufruct perpetuu asupra unui bun imobil în drept de proprietate, precum în cauza de față, acționează în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1), iar nu în calitate de organism de drept public în sensul articolului 13 din Directiva 2006/112.”