CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 12 septembrie 2012 [1]

Cauza C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
împotriva
Finanzamt Lüdenscheid

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Republica Federală Germania)]

„Fiscalitate — Taxă pe valoarea adăugată — Dreptul statului membru autorizat să aplice o măsură derogatorie de a o aplica numai parțial — Noțiunea «lucrări de construcții»”

I – Introducere

1. Prin prezenta procedură, Bundesfinanzhof din Republica Federală Germania adresează Curții o întrebare preliminară privind interpretarea Deciziei 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 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri [2].

II – Cadrul normativ

A – *Dreptul Uniunii*

2. Articolul 1 din Decizia 2004/290 prevede:

„Prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388/CEE, astfel cum a fost modificat prin articolul 28g din directiva menționată, 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]

1 — Limba originală: italiana.
2 — JO L 94, p. 59.

3. Articolul 2 din Decizia 2004/290 prevede:

„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;

(2) atunci când bunurile imobile au fost livrate unei persoane impozabile în conformitate cu articolul 13 secțiunea B literele (g) și (h), în măsura în care furnizorul a ales să impoziteze livrarea”. [traducere neoficială]

4. Articolul 2 din A șasea Directivă 77/388/CEE [3] 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 prevedea, în textul relevant în prezenta cauză:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri”. [traducere neoficială]

5. Articolul 5 alineatele (1) și (5) din Directiva 77/388 prevedea, în textul relevant în aplicarea deciziei menționate:

„(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]

6. Articolul 6 din Directiva 77/388 prevedea, în textul relevant în speță:

„Prestarea de servicii

(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

[...]”

3 — JO L 145, p. 1.

7. Articolul 1 punctul 7 din Directiva 2006/69/CE[4] a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări prevede:

„7. La articolul 21 alineatul (2), în versiunea care figurează la articolul 28g, se adaugă litera următoare:

«c) în cazul în care se efectuează următoarele livrări sau prestări, statele membre pot stabili că persoana pasibilă de plata impozitului este persoana plătitoare de impozit pentru care sunt efectuate respectivele livrări sau prestări:

(i) prestarea de lucrări de construcții, inclusiv lucrări de reparații, de curățenie, de întreținere, de transformare și de demolare în cazul bunurilor imobile, precum și predarea de lucrări de construcții [imobiliare] considerată ca fiind o livrare de bunuri în temeiul articolului 5 alineatul (5);

[...]»”

8. Articolul 199 din Directiva 2006/112/CE[5] a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede că:

„(1) Statele membre pot prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

(a) lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții [imobiliare] considerate ca o livrare de bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (3);

[...]”

B – *Dreptul național*

9. Articolul 3 alineatele 1, 4 și 9 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, denumită în continuare „UstG”), prevede:

„1. Livrările efectuate de o întreprindere reprezintă operațiuni prin care întreprinzătorul sau un terț desemnat de acesta conferă beneficiarului sau unui terț desemnat de acesta capacitatea de a dispune de bunuri în nume propriu (transferul dreptului de a dispune de bunuri). [...]

4. 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. [...]

9. Sunt considerate alte operațiuni prestațiile care nu constituie livrări. [...]”

10. Articolul 13a alineatul 1 punctul 1 din UStG, în versiunea în vigoare începând cu 1 aprilie 2004, întemeiat pe Decizia 2004/290/CE, prevede că, în cazul menționat la articolul 1 alineatul 1 punctul 1, cel ce trebuie să plătească impozitul este antreprenorul.

4 — JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247.

5 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

11. Articolul 13b alineatul 1 punctul 4 și alineatul 2 a doua teză din UStG, în versiunea în vigoare începând cu 1 aprilie 2004, prevede:

„1) Pentru următoarele operațiuni impozabile, impozitul 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. [...]”

12. Articolul 48 alineatul 1 a treia teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) definește lucrările de construcții ca fiind:

„[...] toate operațiunile care au ca obiect construcția, repararea, conservarea, modificarea sau dezafectarea construcțiilor”.

III – Situația de fapt și întrebările preliminare

13. Blv Wohn- und Gewerbebau Gmbh (denumită în continuare „Blv”), care a introdus acțiunea în fața instanței naționale, este o întreprindere care desfășoară activități de achiziție, dotare cu infrastructuri de bază și construire a terenurilor și care este considerată antreprenor, în sensul legii germane privind impozitul pe cifra de afaceri din 2005, și persoană impozabilă conform Directivei 77/388 în vigoare în anul care face obiectul cauzei.

14. În septembrie 2004, Blv a însărcinat societatea Rolf & Co. oHG (denumită în continuare „Rolf & Co.”) să construiască, în calitate de antreprenor general, pe un teren aflat în proprietatea societății Blv menționate, un imobil de locuințe cu șase apartamente, în schimbul unui preț forfetar.

15. La 17 noiembrie 2005, Rolf & Co. a emis o factură finală care nu includea TVA-ul, în cuprinsul căreia aceasta a făcut referire la obligația de plată a impozitului, care revine Blv în calitate de beneficiară a serviciilor prestate.

16. Blv a plătit inițial TVA-ul pentru prestația primită în anul fiscal 2005, pentru că, potrivit articolului 13b alineatul 2 a doua teză din UStG, impozitul menționat era datorat, în speță, de beneficiarul serviciilor [6].

17. În continuare, Blv a solicitat oficiului competent (Finanzamt Lüdenscheid) restituirea sumei vărsate, susținând că această ultimă dispoziție nu ar fi trebuit aplicată în cazul în speță și că, în consecință, unicul debitor al obligației fiscale era Rolf & Co.

6 — În sistemul de TVA, doar prestatorul serviciilor trebuie să factureze și să plătească impozitul. Pe de altă parte, în anumite domenii (în special în domeniul construcțiilor, mai ales în raporturile dintre antreprenori și subcontractanți, deoarece de multe ori subcontractanții facturează și nu plătesc TVA-ul) este foarte comună recurgerea la așa-numita taxare inversă sau reverse charge, care identifică beneficiarul serviciilor menționate ca persoană obligată la plata TVA (în exemplul menționat, antreprenorul). Articolul 27 din A șasea directivă permite Consiliului să autorizeze statele membre să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile celei de A șasea directive, în vederea simplificării procedurii de aplicare a impozitului sau pentru a preveni frauda fiscală. Decizia 2004/290 conține chiar autorizarea Germaniei de a se folosi de mecanismul descris anterior, de derogare de la dispozițiile celei de A șasea directive, care, însă, ar impune considerarea ca persoană obligată la plata TVA a prestatorului serviciilor.

18. Respingerea cererii Blv de către oficiul menționat a dat naștere procedurii din acțiunea principală; în cursul acestei proceduri, Bundesfinanzhof, reținând existența unei probleme de interpretare a Deciziei 2004/290/CE, a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În afară de servicii, noțiunea de lucrări de construcții, în sensul articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290/CE, 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 subgrupuri, 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 subgrupuri, există restricții pentru acel stat membru în privința instituirii subgrupurilor respective?

4) În cazul în care statul membru nu este abilitat să instituie un subgrup 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 unui subgrup?

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

IV – Procedura în fața Curții

19. Au depus observații scrise Comisia Europeană și guvernele german și finlandez.

V – Cu privire la prima întrebare preliminară

20. Prin intermediul primei întrebări preliminare, Bundesfinanzhof solicită să se stabilească dacă, în afară de servicii, noțiunea de lucrări de construcții, în sensul articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290/CE, cuprinde și livrări.

21. Conform instanței de trimitere, importanța acestei întrebări depinde de circumstanța că, potrivit legislației și jurisprudenței germane, operațiunea în cauză (construirea unei clădiri pe un teren aflat în proprietatea unui terț de către un antreprenor care utilizează materiale proprii) constituie o livrare de bunuri. Potrivit legislației germane, în cauza de față își găsește aplicare mecanismul de reverse charge, în baza căruia persoana obligată la plata taxei este beneficiarul serviciilor (în cauză Blv), iar nu prestatorul acestora (Rolf & Co.).

22. Tot potrivit instanței de trimitere, acest mecanism reprezintă o derogare de la A șasea directivă (care identifică prestatorul ca persoană obligată la plata taxei) și, prin urmare, ar fi admisibil doar în măsura în care este aplicabilă Decizia 2004/290, care, conform articolului 27 din directiva menționată, a autorizat expres Germania să aplice mecanismul de reverse charge în situațiile în care lucrările de construcții sunt furnizate unei persoane impozabile (precum este cazul în situația de față, potrivit dreptului german). Așadar, atunci când autorizația prevăzută în Decizia 2004/290 se referă doar la prestări de servicii, iar nu și la livrări de bunuri, în cauză nu ar mai fi permisă recurgerea la mecanismul de reverse charge, având în vedere că în Germania construirea unei clădiri pe terenul unui

terț de către un antreprenor care folosește materiale proprii este o livrare de bunuri. În consecință, Blv nu ar mai fi persoana obligată la plata taxei, în locul dreptului german trebuind să se aplice dreptul Uniunii care, ca regulă generală, identifică drept persoană obligată la plata TVA pe prestatorul serviciilor, iar nu pe beneficiarul acestora.

23. Pentru a răspunde la întrebare este necesar, înainte de toate, să se definească noțiunile de livrare de bunuri și de prestare de servicii, din dreptul Uniunii, pentru a le distinge cu precizie, așadar să se analizeze noțiunea de lucrări de construcții și, în final, să se pună în relație această din urmă noțiune cu primele două.

24. În ceea ce privește primul profil, observăm că, în sensul articolului 2 din Directiva 77/388, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare [7].

25. Articolul 5 din Directiva 77/388 definește livrarea de bunuri ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

26. Articolul 6 din aceeași directivă consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

27. Noțiunea de livrare de bunuri, astfel cum este evidențiată de jurisprudența Curții în cauza Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), „nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național în vigoare, deși conține orice operațiune de transfer al unui bun material efectuată de către o parte care autorizează cealaltă parte să dispună în fapt de acel bun ca și cum ar fi proprietarul acestuia” [8], chiar dacă nu se transferă proprietatea juridică.

28. Această reconstrucție a noțiunii de livrare se explică în lumina obiectivului directivei, „care privește, printre altele, să întemeieze sistemul comun de TVA pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile. Prin urmare, acest obiectiv ar putea fi compromis atunci când constatarea unei livrări de bunuri, care este una dintre cele trei operațiuni impozabile, ar fi supusă îndeplinirii unor condiții care diferă de la un stat membru la altul, cum este cazul celor privind transferul de proprietate în dreptul civil” [9].

29. Dimpotrivă, prestarea de servicii este identificată într-o manieră reziduală, ca orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

30. Având în vedere dificultățile de a clasifica multe operațiuni ca reprezentând livrări de bunuri sau prestări de servicii, Curtea a încercat în repetate rânduri să identifice un criteriu de urmat pentru a proceda la o astfel de clasificare.

7 — Pe lângă importurile de bunuri, operațiuni lipsite de relevanță în prezenta cauză.

8 — Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Rec., p. I-00285, punctul 7); în aceiași termeni se exprimă și Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping (C-435/03, Rec., p. I-7077, punctul 35), și Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec., p. I-1317, punctul 32).

9 — Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping & Forwarding Enterprise (Safe), C-320/88, citată la nota de subsol 8, punctul 8.

31. Cu toate acestea, Curtea nu a reușit să indice un criteriu distinctiv univoc, deoarece numărul operațiunilor ce pot fi supuse TVA-ului este prea mare și tipologia lor prea diversificată [10] și a afirmat că, pentru „a se constata că o operațiune constituie livrare de bunuri sau prestare de servicii este nevoie să se ia în considerare toate circumstanțele în care aceasta se desfășoară, astfel încât să se identifice elementele caracteristice ale acesteia” [11] și să se analizeze operațiunea în cauză în mod concret, în scopul de a identifica elementele predominante ale acesteia, distingându-le de cele care au un caracter minor și accesoriu [12].

32. De asemenea, trebuie să se ia în considerare și faptul că, de multe ori, părțile realizează operațiuni extrem de complexe, cu aspecte ce trimit atât către livrarea de bunuri, cât și către prestarea de servicii.

33. Această prezență a unor profiluri de diferite naturi în interiorul unui singur fapt relevant din punct de vedere fiscal poate semnifica atât că a fost realizată o pluralitate de operațiuni distincte (deși posibil legate între ele), cât și că, în realitate, există o operațiune unică, care, fiind constituită în același timp din elemente cu o natură diferită, este mixtă și face necesară o calificare a acesteia în livrare de bunuri sau prestare de servicii în scopul aplicării taxei pe valoarea adăugată.

34. Curtea a tratat deja distincția dintre prestații unitare, care au elemente tipice livrării de bunuri și prestării de servicii, și prestații separate, statuând că „atunci când o operațiune este constituită dintr-o serie de elemente și acte trebuie, înainte de toate, să se ia în considerare toate circumstanțele în care se desfășoară operațiunea respectivă pentru a determina, pe de o parte, dacă ne aflăm în fața a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice” [13].

35. În acest sens, trebuie să luăm în considerare că, în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, fiecare operațiune „trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că operațiunea constituită dintr-o unică prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA” [14] și că, odată identificate elementele caracteristice ale operațiunii respective, trebuie apoi să determinăm „dacă persoana impozabilă îi livrează clientului, considerat client mediu, mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică” [15].

36. Astfel, cu toate că principiul general este acela că fiecare prestație distinctă în mod formal, care ar putea fi furnizată separat, ar trebui să facă obiectul impozitării în mod individual, în anumite împrejurări, mai multe operațiuni autonome trebuie să fie considerate o operațiune unică, dacă nu sunt independente [16].

37. Curtea a precizat că o prestație trebuie să fie considerată unică în special atunci când unul sau mai multe elemente ale acesteia constituie prestația principală, în timp ce altele sunt prestații accesorii cărora li se aplică regimul fiscal al prestației principale; prin prestație accesorie trebuie să se înțeleagă o prestație care nu constituie pentru client un scop în sine, ci numai mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului [17].

10 — Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, Rec., p. I-00973, punctul 27).

11 — Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94, Rec., p. I-02395, punctul 12). În același sens, a se vedea Hotărârea din 17 mai 2001, Finanzamt Burgdorf (C-322/99 și C-323/99, Rec., p. I-04049, punctul 62), Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen BV (C-41/04, Rec., p. I-09433, punctele 19 și 27) și Hotărârea din 11 februarie 2010, Graphic Procédé (C-88/09, Rep., p. I-01049, punctul 18).

12 — Hotărârea Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citată la nota de subsol 11, punctele 27 și 29.

13 — Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citată la nota de subsol 11, punctul 19. În același sens, a se vedea Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rep., p. I-02697, punctul 23).

14 — Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citată la nota de subsol 11, punctul 20.

15 — Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citată la nota de subsol 11, punctul 20.

16 — Hotărârea din 21 februarie 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-425/06, Rep., p. I-00897, punctul 51).

17 — Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, citată la nota de subsol 10, punctul 30, Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, citată la nota de subsol 13, punctul 28, și Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere Ltd (C-276/09, Rep., p. I-12359, punctul 25).

38. O prestație este unică atunci când „două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului, considerat client mediu, de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o unică prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial” [18].

39. Odată clarificată distincția dintre livrarea de bunuri și prestarea de servicii (și între operațiunile unitare și separate), este nevoie să se identifice noțiunea de lucrări de construcții, pentru a se constata ulterior dacă acestea trebuie să fie calificate ca livrări de bunuri sau ca prestări de servicii în lumina principiilor menționate mai sus, elaborate pe baza jurisprudenței Curții și a dispozițiilor dreptului Uniunii care reglementează această materie.

40. În acest scop, trebuie să se țină cont, înainte de toate, că deja în anexa A punctul 5 la A doua directivă 67/228/CEE [19] 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 – era inclusă o listă cu anumite activități considerate „lucrări de construcții” [imobiliare] (fără a da o definiție generală a noțiunii), cum ar fi construcția de clădiri, poduri, străzi, porți etc. efectuată în baza unui contract de concesiune de lucrări, lucrările de terasamente și de plantare a grădinilor, lucrările de instalații (de exemplu încălzire centrală), reparațiile de imobile care nu sunt lucrări de întreținere obișnuite.

41. De asemenea, articolul 6 din următoarea propunere a celei de A șasea directive a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (netranspus ulterior în textul definitiv al directivei), considera „lucrări de construcții [imobiliare]” toate lucrările privind construcțiile, podurile, străzile și porțile și alte lucrări încorporate în sol precum demolarea, construcția, inclusiv fundațiile, predarea la roșu, lucrări de finisare, încorporarea unui bun mobil într-un bun imobil și, în special, lucrări de instalare, extindere, transformare, renovare, reparare și lucrări de întreținere, cu excepția celor de întreținere obișnuită, precum și lucrările privind amenajarea solului, cum ar fi lucrările de infrastructură a zonelor industriale sau rezidențiale, lotizări, nivelarea terenurilor, instalarea de rețele de alimentare cu apă sau de canalizare, instalații electrice, ziduri de susținere, instalații pentru grădini [20].

42. În cele din urmă, Republica Federală Germania, prin solicitarea sa înaintată prin cererea prezentată în august 2003 [21] de acordare a derogării analizate în cazul „lucrărilor de construcții”, a făcut referire expresă la articolul 48 menționat din Einkommensteuergesetz care, în definirea noțiunii „lucrări de construcții”, precizează că acestea constau în totalitatea serviciilor de construire, reparare, întreținere, modificare sau demolare a clădirilor.

18 — Hotărârea Levob Verzekeringen BV, C-41/04, citată la nota de subsol 11, punctul 22; a se vedea de asemenea și Hotărârea din 11 iunie 2009, Rlre Tellmer Property sro (C-572/07, Rep., p. I-04983, punctele 17-19), Hotărârea din 11 februarie 2010, Graphic Procédé, C-88/09, citată la nota de subsol 11, punctul 19 și Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia Europeană/Franța (Rep., p. I-04261, punctul 15).

19 — JO 71, p. 1303.

20 — Această listă nu se abate prea mult de la cele utilizate în această materie de statele membre. În Franța, spre exemplu, în lipsa unei definiții legislative, Consiliul de Stat (CE, sect., 17 decembrie 1976, nr. 94852) consideră lucrări de construcții operațiunile care contribuie în mod direct la realizarea unei clădiri, iar administrația fiscală (Ancheta din 4 ianuarie 2010: BOI 3 a-1-10, 11 ianuarie 2010, punctul 57 și următoarele) a clarificat faptul că lucrările amintite sunt cele de construcție, demolare, reparare, recuperare, îmbunătățire, transformare și amenajare privind un imobil ridicat și neridicat (sunt enumerate amenajarea grădinilor și terasamentul terenurilor).

21 — Depusă ca anexa 1 la observațiile guvernului german.

43. Considerăm că listele cu „lucrări de construcții [imobiliare]” cuprinse în A doua directivă și în propunerea pentru A șasea directivă, fără a avea valoare obligatorie, sunt utile pentru interpretarea noțiunii „lucrări de construcții” folosite în Decizia 2004/290, deoarece „lucrările de construcții” nu sunt altceva decât „lucrări de construcții [imobiliare]” care se caracterizează prin faptul că privesc în mod special sectorul întreprinderilor de construcții [așa cum reiese din considerentul (2) al deciziei analizate [22]] și, prin urmare, sunt „lucrări de construcții [imobiliare]” realizate de întreprinderi de construcții și care privesc construcția de clădiri [23].

44. Se poate afirma, prin urmare, în lumina conținutului celei de A doua directive, a propunerii celei de A șasea directive și a cererii prezentate de statul interesat care a condus la aprobarea Deciziei 2004/290, că „lucrările de construcții” sunt lucrări de construcții cum ar fi construirea, întreținerea, repararea, modificarea, demolarea clădirilor și a altor structuri similare (în cauză, construcția unei clădiri).

45. Așadar, este necesar să se evalueze dacă lucrările prevăzute la punctele 43 și 44 trebuie clasificate drept livrări de bunuri sau drept prestări de servicii, în baza tuturor circumstanțelor concrete ale operațiunilor în cauză, astfel cum a fost clarificat de Curte; această evaluare trebuie să fie făcută ținând cont de elementele caracteristice și predominante ale acestora [24].

46. Nu apare nicio problemă atunci când pentru executarea acestor lucrări *diferiți antreprenori* efectuează *diferite prestații*, deoarece fiecare din acestea va fi evaluată în mod autonom și, în consecință, va fi clasificată, în funcție de situație, drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii.

47. Întrebarea în cauză privește, însă, situația în care lucrările sunt realizate de *un singur subiect impozabil* care execută *o prestație unitară mixtă* constituită din elemente care pot fi calificate drept livrare de bunuri și drept prestare de servicii: și cu referire la aceste tipologii de operațiuni, care necesită evaluare, prevalează elementul livrării de bunuri sau acela al prestării de servicii.

48. Înainte de toate, trebuie să se țină cont că printre lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții identificate mai sus se încadrează în mod fundamental activități complexe, care sunt efectuate recurgându-se, de obicei, la o organizare de întreprindere și, cu prevalență, la munca prestatorului.

49. Aceeași terminologie folosită la punctele 40-44 (construcția, întreținerea, repararea, modificarea, demolarea, amenajarea) evidențiază că, în centrul acestor operațiuni, se află activitatea antreprenorului finalizată cu îndeplinirea obligațiilor asumate, care ia forma prestării de servicii, împreună cu punerea la dispoziție a unei organizări a întreprinderii și, oricum, a muncii, în timp ce elementul livrării de bunuri, atunci când există (în demolare va fi, în principiu, absent), are un rol secundar.

50. De asemenea, dacă se consideră interesul concret care se dorește a fi realizat prin operațiunile amintite și evaluarea tipică a acestora din partea persoanelor care comisionează lucrări, rezultă în mod clar că obiectul acordurilor încheiate este, în principal, activitatea prestatorului (deci o prestare de servicii), în timp ce alte aspecte (referitoare la o livrare de bunuri), cum ar fi spre exemplu predarea bunului realizat, rămân în fundal și reprezintă momentul culminant al executării integrale a acordului, iar nu nucleul esențial al acestuia.

22 — Care prevede: „În sectorul întreprinderilor din domeniul construcțiilor și al salubrizării clădirilor au fost constatate pierderi considerabile ale taxei pe valoarea adăugată din cauză că, deși TVA-ul se factura în mod corespunzător, nu era achitat autorităților fiscale, în timp ce beneficiarul își exercita dreptul la deducere […]”.

23 — Este necesar să se sublinieze că în versiunea germană a celei de A șasea directive și a Deciziei 2004/290 termenii „lucrări de construcții [imobiliare]” și „lucrări de construcții” sunt traduși întotdeauna ca Bauleistungen. Pe de altă parte, acest termen capătă o nuanță diferită în cele două cazuri având în vedere că, în lumina considerentului (2) al Deciziei 2004/290, respectivele Bauleistungen privesc sectorul construcției de clădiri.

24 — Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, citată la nota de subsol 13, punctele 21 și 27.

51. Dacă se examinează situația care face obiectul cauzei, respectiv construcția unei clădiri pe terenul aflat în proprietatea comitentului de către un antreprenor, folosind materiale proprii, aceste considerații se confirmă.

52. În cauză, cele două elemente de evaluat pentru a stabili care este principal și care este accesoriu în cadrul unei prestații unice de construcție sunt activitatea efectuată de către antreprenor, care se folosește, conform modelului tipic al contractului de antrepriză [25], de organizarea sa și de munca sa și a angajaților săi (prestare de servicii) și folosirea materialelor antreprenorului, care, la finalul lucrărilor, vor deveni proprietatea comitentului (livrare de bunuri).

53. Este evident că materialele reprezintă în mod obișnuit elementul accesoriu, fie și numai pentru că în contract nu se intenționează livrarea lor către comitent, ci transformarea lor definitivă pentru a produce un bun complet nou. Prin urmare, ar fi contradictoriu să se atribuie o importanță principală materialelor, deoarece acestea sunt doar un mijloc pentru a permite desfășurarea activității de construcție și, în urma acesteia, vor înceta automat să existe.

54. La aceleași concluzii se ajunge dacă se ia în considerare predarea clădirii construite pe teren. Aceasta, astfel cum a fost clarificat la punctul 50 de mai sus, reprezintă elementul final și accesoriu al unei chestiuni mai complexe, iar achiziția proprietății respective pentru comitent se face, de obicei, atunci când construcția este realizată pe terenul aflat în proprietatea acestuia din urmă, fără un act de livrare al antreprenorului, însă în virtutea principiului accesiunii.

55. Desigur, aceste considerații presupun ca, în mod concret, elementele organizării întreprinderii și muncii indicate la punctele 48, 49 și 52, care se concretizează în furnizarea de prestări de servicii, să fie prevalente față de acelea ale livrării de bunuri, reprezentate în cazul de față de materialele furnizate de către antreprenor.

56. În ipoteza în care organizarea întreprinderii și munca prevalează, ceea ce, de obicei, va determina recurgerea la modelul tipic al contractului de antrepriză, scopul prestațiilor executate este, precum am mai spus, o activitate materială de producție care va duce la realizarea unei lucrări inexistente anterior; obiectul activității va fi, în principal, a face și doar în această situație va exista, în sens propriu, o operațiune privind „lucrări de construcții [imobiliare]” și, prin urmare, „lucrări de construcții”.

57. Însă, în cazul în care nucleul esențial al contractului îl reprezintă bunurile livrate sau, în orice caz, nu activitatea de construire, ci obținerea proprietății, atunci obiectul acestuia va fi de a da, iar nu de a face și va exista, în mod substanțial, un act de transfer, de obicei o vânzare, care nu se încadrează în categoria „lucrări de construcții [imobiliare]” și, deci, „lucrări de construcții”, ci în aceea a livrării de bunuri.

58. Verificarea în fapt a existenței unei prestări de servicii sau a unei livrări de bunuri este de competența instanței, care va putea recurge la o pluralitate de criterii, cu condiția ca aceasta să ia în considerare faptul că nu există un criteriu principal și mai important decât celelalte, deoarece în cazuri individuale vor putea prezenta importanță împrejurări diferite care vor trebui să facă obiectul unei evaluări integrale.

59. Cu titlu de exemplu, autoritatea judiciară va putea da importanță (a) prevalenței sau lipsei de prevalență a muncii asupra materialelor, luând în considerare în mod general valoarea materialelor folosite [26], precum și (b) voinței părților, în legătură cu care reiese că administrarea materialelor este un simplu mijloc pentru producerea lucrării și că munca este scopul contractului (precum în

25 — Din descrierea conținută în ordonanța de trimitere reiese faptul că părțile în cauză au încheiat un contract de antrepriză. Pentru acest motiv, ne vom concentra în analiza noastră pe acest model de contract și nu pe altele, potențial relevante.

26 — Atunci când valoarea materialelor implicate ar putea depăși cu mult pe cea a muncii și ar putea reprezenta o componentă semnificativă a prestației totale, este posibil să nu fie vorba despre lucrări de construcții [imobiliare], ci despre vânzarea acestor materiale.

contractul de antrepriză) sau că munca este instrumentul pentru transformarea materialelor, în timp ce obținerea lucrului este obiectivul final al înțelegerii (tipic vânzării)[27]; la un nivel mai general, aceasta va putea da atenție obligațiilor asumate de către părți și modalităților de desfășurare a operațiunii, precum timpul implicat, autonomia în executarea lucrării, tipologia garanțiilor acordate.

60. În special, se va putea ține cont de faptul că lucrarea realizată și predată este un produs cu caracteristici originale, respectiv ceva nou (ceea ce caracterizează lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții) sau, dimpotrivă, este un produs de serie, precum un prefabricat.

61. La aceeași concluzie, exprimată la punctul 49 și următoarele, se ajunge în urma unei examinări a textului celei de A șasea directive.

62. În primul rând, astfel cum a observat guvernul finlandez, teza care încadrează „lucrările de construcții" în categoria prestărilor de servicii are o recunoaștere formală în articolul 5 alineatul (5) litera (b) din directivă, în temeiul căruia statele membre pot considera livrare de bunuri „predarea anumitor lucrări de construcții [imobiliare]".

63. De fapt, dacă legiuitorul ar fi considerat „lucrările de construcții [imobiliare]" drept livrări de bunuri și nu drept prestări de servicii, nu ar mai fi avut niciun motiv să recunoască statelor membre posibilitatea de a considera livrări „predarea anumitor lucrări de construcții [imobiliare]".

64. Însă, în cazul în care același legiuitor ar fi considerat că aceste operațiuni ar fi putut fi uneori livrări de bunuri, iar alteori prestări de servicii[28], acesta ar fi trebuit, în mod logic, să dea statelor membre competența de a trata lucrările menționate, în general, atât ca livrări de bunuri, cât și ca prestări de servicii, spre deosebire de modul în care a procedat.

65. Nu se poate împărtăși, așadar, afirmația guvernului german că articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă s-ar referi, prin mențiunea „predarea anumitor lucrări de construcții [imobiliare]", doar la acele lucrări de construcții [imobiliare] care nu sunt deja livrări de bunuri în temeiul celei de A șasea directive.

66. Într-adevăr, această considerație se bazează pe presupunerea că lucrările de construcții [imobiliare] sunt, de obicei, prin natura lor, livrări de bunuri conform dispozițiilor generale ale articolului 5 alineatul (1), însă, indiferent de observațiile deja făcute mai sus, nu ține cont că unica rațiune a unei dispoziții precum cea de la articolul 5 alineatul (5) litera (b) este, dimpotrivă, astfel cum a fost evidențiat la punctele 62-64, ca în sistemul celei de A șasea directive „lucrările de construcții [imobiliare]"[29] să fie prestări de servicii[30].

27 — Instanța va evalua dacă părțile au înțeles construcția în sine sau ca un produs al unei activități; în primul caz este vorba despre a da, în celălalt caz este vorba despre a face.

28 — Ceea ce ar fi trebuit, bineînțeles, să facă obiectul unei aprecieri concrete, de la caz la caz.

29 — Așadar, și „lucrările de construcții" care se încadrează, astfel cum s-a observat la punctul 43, la „lucrări de construcții [imobiliare]".

30 — Motivul pentru care a fost introdusă o dispoziție precum articolul 5 alineatul (5) litera (b) este că de multe ori „lucrările de construcții" se caracterizează prin prezența unei organizări a întreprinderii care are ca obiectiv prestarea de servicii la care se adaugă, mai ales în domeniul construcțiilor, livrarea de materiale și predarea unei construcții, unită sau nu cu terenul aferent. Așadar, este logic că statelor membre le-a fost acordată posibilitatea de a considera livrări de bunuri aceste operațiuni complexe care, dacă sunt evaluate în mod unitar, ar putea rezulta ca fiind prestări de servicii.

67. De asemenea, atunci când legiuitorul Uniunii a voit să dea, în cadrul celei de A șasea directive, o importanță autonomă momentului transferului noilor construcții (precum cel care face obiectul cauzei), a făcut acest lucru, calificându-l în mod expres drept „livrare”, de exemplu în articolul 4 alineatul (3) litera (a), în temeiul căruia statele membre pot trata ca persoană impozabilă inclusiv persoanele care desfășoară în mod ocazional „(a) livrarea înainte de prima ocupare a construcțiilor sau a părților de construcții și a terenului pe care sunt amplasate acestea” [31].

68. Dimpotrivă, în cazul în care acordarea se face la finalul unui contract, precum în cazul de față, aceasta nu este considerată în mod autonom, ci ca moment accesoriu al unei operațiuni mai ample și mai complexe care integrează limitele prestării de servicii, la fel cum în A șasea directivă este folosit termenul „predare” în locul celui de „livrare” [precum la articolul 5 alineatul (5) litera (b)] [32].

69. La o clasificare a lucrărilor de construcții [imobiliare] și a lucrărilor de construcții ca prestări de servicii se ajunge și dacă se examinează conținutul Directivelor 2006/69 și 2006/112 ale Consiliului, ambele în materie de TVA.

70. Prima prevede la articolul 1 punctul 7, că la articolul 21 alineatul (2), în versiunea care figurează la articolul 28 g din A șasea directivă, se adaugă litera următoare „(c) în cazul în care se efectuează următoarele livrări sau prestări, statele membre pot stabili că persoana pasibilă de plata impozitului este persoana plătitoare de impozit pentru care sunt efectuate respectivele livrări sau prestări: (i) prestarea de lucrări [33] de construcții, inclusiv lucrări de reparații, de curățenie, de întreținere, de transformare și de demolare în cazul bunurilor imobile, precum și predarea de lucrări de construcții [imobiliare] considerată ca fiind o livrare de bunuri în temeiul articolului 5 alineatul (5)”.

71. Cea de a doua prevede la articolul 199 că „Statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni: (a) lucrări [34] de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții [imobiliare] considerate ca o livrare de bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (3)”.

72. Cu toate că aceste două directive sunt ulterioare celei de A șasea directive și nu sunt aplicabile în prezenta cauză, reținem, astfel cum a fost observat de instanța de trimitere [35], că alegerea de a introduce, pe lângă operațiunile enumerate în mod specific la articolele menționate la punctele 70 și 71, o referință explicită la predarea lucrărilor de construcții [imobiliare] considerate de statele membre ca livrări de bunuri, conform articolului 5 alineatul (5) din A șasea directivă și articolului 14 alineatul (3) din Directiva 2006/112 [36], demonstrează că lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții sunt clasificate de Uniune ca prestări de servicii.

31 — Acest articol se referă, de fapt, prin expresia „înainte de prima ocupare”, la construcții noi: a se vedea Hotărârea din 8 iulie 1986, Kerrutt, (C-73/85, Rec., p. 02219, punctul 16).

32 — Această distincție terminologică se poate întâlni în mai multe versiuni lingvistice ale celei de A șasea directive, precum cea franceză unde se vorbește de „livraison d'un bâtiment” [articolul 4 alineatul (3) litera (a)] și de „délivrance de certains travaux immobiliers” [articolul 5 alineatul (5) litera (b)], cea engleză, care face distincția între „supply before first occupation of buildings” [articolul 4 alineatul (3) litera (a)] și „the handing over of certain works of construction” [articolul 5 alineatul (5) litera (b)], cea germană, care folosește expresiile „die Lieferung von Gebäuden” [articolul 4 alineatul (3) litera (a)] și „die Ablieferung bestimmter Bauleistungen” [articolul 5 alineatul (5) litera (b)], cea olandeză care menționează „de levering van een gebouw” [articolul 4 alineatul (3) litera (a)] și „de oplevering van een werk in onroerende staat” și cea italiană, care contrapune „la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato” [articolul 4 alineatul (3) litera (a)] și „la consegna di taluni lavori immobiliari” [articolul 5 alineatul (5) litera (b)].

33 — Observăm că în versiunile engleză și franceză au fost folosiți termenii „work” și „travaux”, în cea germană „Bauleistungen”.

34 — Chiar și în acest caz, în versiunile engleză și franceză au fost folosiți termenii „work” și „travaux”, iar în cea germană „Bauleistungen”.

35 — Punctul B subpunctul cc) din argumentarea ordonanței de trimitere privind prima întrebare preliminară.

36 — Care, fără o astfel de calificare expresă, ar fi fost prestări de servicii.

73. Natura de prestare de servicii a lucrărilor de construcții rezultă din articolul 2 din Decizia 2004/290 care, stabilind că destinatarul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii poate fi obligat la plata TVA în cazurile prevăzute la punctele 1 și 2 ulterioare, introduce lucrările de construcții la punctul 1, împreună cu serviciile de curățenie a imobilelor, iar nu la punctul 2, împreună cu bunurile imobile livrate unei persoane impozabile conform articolului 13 partea B literele (g) și (h) din A șasea directivă.

74. Lucrările de construcții au fost, prin urmare, indicate în prima parte a articolului 2 din Decizia 2004/290, referitoare la servicii (așa cum rezultă din referirea la serviciile de curățenie), deoarece sunt considerate ca atare, în timp ce livrările pentru care a fost acordată cererea de derogare au fost introduse în cea de a doua parte a aceluiași articol [37].

75. La aceleași concluzii se ajunge, de asemenea, dacă se ține cont de documentul de lucru al Comisiei din 10 iunie 2004 [38] care, astfel cum este recunoscut de aceasta din urmă [39], a constituit baza negocierilor care au condus la modificarea celei de A șasea directive, în scopul simplificării colectării TVA-ului și al luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și pentru abrogarea deciziei care face obiectul cauzei.

76. Comisia clarifică, la punctul 4.1 din acest document, că lucrările în cauză (Arbeiten) sunt, în mod fundamental, prestări de servicii [40] și că statele membre care au aplicat articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă ar trebui să cuprindă în această categorie și prestările de servicii care au fost considerate de acestea livrări de bunuri [41].

77. De asemenea, tot la punctul 4.1 din documentul menționat există o enumerare a derogărilor de la sistemul de identificare a persoanei obligate la plata taxei prevăzut de A șasea directivă, cerute în trecut de anumite state membre și autorizate de către Consiliu (precum cea în cauză), în scopul de a face ca taxa pe valoarea adăugată să fie datorată de beneficiarul serviciilor, printre care are o anumită importanță cea acordată Austriei prin Decizia 2002/880/CE [42].

78. Aceasta deoarece considerentul (2) al Deciziei 2004/290 citează, ca proprie referință, această ultimă derogare, care privește și lucrările de construcții (Bauarbeiten) și include între acestea anumite operațiuni, menționate în amintitul document de lucru, în care predomină în mod clar elementul prestării de servicii datorită organizării de întreprindere folosite, precum este cazul subcontractantului care a executat lucrări în domeniile construcțiilor edilitare, al construcțiilor metalice sau navale și a furnizat personalul unui comitent principal, unui alt subcontractant sau, în general, unui antreprenor care execută singur propriile lucrări de construcții.

79. Un alt argument în favoarea tezei care consideră că lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții sunt prestări de servicii reiese din cea de A doua directivă și din propunerea pentru A șasea directivă, citate la punctele 40-41.

37 — Guvernul german susține că, în realitate, articolul 2 din Decizia 2004/290 nu ar putea fi interpretat în acești termeni, deoarece articolul 1 care îl precedă s-ar referi în mod generic și fără să impună limitări la livrările de bunuri și la prestările de servicii prevăzute la articolul 2 din decizia menționată. Observăm că articolul 2 nu reprezintă altceva decât o specificare a articolului 1 și că se limitează la indicarea în detaliu, distingând la punctul 1, respectiv la punctul 2, prestările de servicii și livrările de bunuri care fac obiectul derogării în cauză. Articolul 2 respectă astfel dispozițiile articolului 1 care, însă, conține o referire abstractă la cele două categorii generale în cauză. De asemenea, nu poate fi împărtășită aprecierea guvernului menționat cu privire la împrejurarea că în cursul procesului de formare a Deciziei 2004/290 grupul de lucru al Consiliului care s-a ocupat de aceasta a introdus la articolul 1 nu doar termenul de servicii, ci și pe cel de bunuri. Acest lucru se explică, de fapt, prin aceea că la articolul 2 punctul 2 sunt indicate operațiunile ce pot fi calificate drept livrare de bunuri.

38 — Anexa nr. 1 a Comisiei.

39 — Pagina 4 din observațiile Comisiei.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

41 — Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

42 — JO L 306, p. 24. Este vorba despre Decizia Consiliului din 5 noiembrie 2002 de autorizare a Austriei să aplice o măsură de derogare de la articolul 21 din Directiva 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri.

80. De fapt, rezultă că în cursul lucrărilor pregătitoare, lucrările de construcții [imobiliare] au fost calificate, la articolul 5 litera (e), drept livrări de bunuri, urmând soluția deja adoptată prin A doua directivă [articolul 5 alineatul (2) litera (e)], însă că această soluție nu a fost admisă la momentul aprobării celei de A șasea directive.

81. Acest lucru demonstrează că legiuitorului de atunci îi era foarte clară problematica în chestiune și că a decis, în cunoștință de cauză, modificarea orientării sale anterioare, exprimată în A doua directivă, care clasifica „lucrările de construcții” drept livrări de bunuri.

82. Teza conform căreia lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții ar trebui considerate prestări de servicii se regăsește și în Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 6 aprilie 1995 în cauza C-291/92 [43], conform căruia „dreptul statelor membre de a trata drept livrare de bunuri (și nu drept prestare de servicii) executarea de lucrări de construcții [imobiliare] de către un antreprenor pe un teren care nu se află în proprietatea sa rezultă dintr-o dispoziție specifică conținută la articolul 5 alineatul (5) litera (b)”, cu consecința că, în cazul în care această normă și utilizarea sa nu ar exista, lucrările de construcții [imobiliare] ar fi considerate prestări de servicii în toate cazurile.

83. În cele din urmă, deși conștientizăm că acest argument nu are o valoare decisivă în scopul răspunsului la întrebarea preliminară, observăm că lucrările de construcții sunt, în principiu, prestări de servicii în multe [44] state membre [45].

84. Rezultă că, în lumina considerațiilor expuse mai sus, în special datorită prevalenței organizării întreprinderii și a muncii asupra elementului de furnizare de materiale (a se vedea punctele 55-57), lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții prevăzute la articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă și la articolul 2 alineatul (1) din Decizia 2004/290 trebuie calificate drept prestări de servicii.

85. Guvernul german, susținut de Comisie, afirmă că, în realitate, lucrările de construcții prevăzute în Decizia 2004/290 ar putea fi atât livrări de bunuri, cât și prestări de servicii și că, dacă acestea ar fi calificate numai drept prestări de servicii, Decizia 2004/290 ar fi privată de orice efect util, deoarece multe dintre lucrările în cauză nu ar fi cuprinse în excepția acordată, fiind considerate livrări de bunuri. Așadar, în acest fel ar fi afectat obiectivul deciziei menționate, respectiv prevenirea fraudelor fiscale (de exemplu, unii antreprenori frauduloși ar putea să nu aplice mecanismul de reverse charge, făcând astfel să rezulte operațiunea de livrare de bunuri) [46].

43 — Este vorba despre punctul 15 din Concluziile prezentate în cauza Armbrecht, Hotărârea din 4 octombrie 1995 (C-291/92, Rec., p. I-2775).

44 — De exemplu în Bulgaria, Finlanda, Franța, Italia, Polonia, Regatul Unit, România și Suedia. Olanda și Ungaria s-au folosit, însă, de dreptul de a considera aceste lucrări ca livrări de bunuri, drept prevăzut expres în A șasea directivă [articolul 5 alineatul (5) litera (b)] și confirmat de Directiva 2006/112 [articolul 14 alineatul (3)]; Spania a considerat lucrările de construcții ca prestări de servicii, cu condiția ca valoarea materialelor folosite să nu depășească pragul de 33 % din baza impozabilă fixată prin lege, făcând uz, astfel, de dreptul prevăzut la articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2006/112. Alegerea Olandei, Ungariei și Spaniei de a face uz de dreptul prevăzut la articolul 5 alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă și la articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2006/112 pentru a considera ca livrări de bunuri lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții dovedește că, inclusiv în aceste țări, operațiunile menționate ar fi prestări de servicii, în lipsa acestei derogări.

45 — Un drum aparent diferit urmează însă Irlanda, Grecia, Portugalia și Slovacia. Irlanda aplică regula amintită de 2/3, conform căreia, în ipoteza în care valoarea bunurilor furnizate în baza unui acord de prestare de servicii reprezintă mai mult de 2/3 din valoarea totală stabilită, acest acord este considerat, în scopuri de TVA, o livrare de bunuri. Grecia califică lucrările asupra imobilelor în virtutea unui contract de concesiune de lucrări drept livrări de bunuri. Portugalia, însă, clasifică operațiunea în cauză drept livrare de bunuri în cazul în care antreprenorul în construcții asigură totalitatea materialelor sau materialele furnizate de către comitent sunt neglijabile. Slovacia, în cele din urmă, consideră lucrările de construcții drept prestare de servicii, însă distinge de acestea livrarea unei construcții sau a unei porțiuni a unei construcții în temeiul unui contract de construcții sau al unui contract similar, respectiv situația în care antreprenorul furnizează o construcție în totalitatea sa și nu servicii specifice. Dintre aceste soluții, cea slovacă păstrează posibilitatea de a se folosi de dreptul de derogare prevăzut la articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă și la articolul 14 alineatul (3) din Directiva 2006/112, într-un sistem în care lucrările menționate sunt prestări de servicii, aceea din Irlanda și din Portugalia introduce un criteriu de distincție între livrarea de bunuri și prestarea de servicii bazat pe o importanță automată acordată unui singur criteriu (valoarea bunurilor) și asupra căruia vom reveni ulterior la punctele 92-94, în timp ce doar soluția elenă urmează o direcție diferită de aceea care rezultă din directivele în materie.

46 — Pe de altă parte, este necesar să observăm că nici guvernul german, nici Comisia nu au indicat în mod concret care lucrări de construcții ar trebui considerate, prin natura lor, livrări de bunuri (cu excepția situației care face obiectul cauzei).

86. Asupra acestui punct, considerăm oportun să dezvoltăm considerațiile privind legislația germană care reglementează materia și privind jurisprudența aferentă.

87. Conform articolului 3 alineatul 4 din UStG, operațiunile în cauză trebuie să fie calificate drept livrări de bunuri atunci când acestea sunt executate de antreprenor folosindu-se de materiale pe care le-a procurat singur, cu condiția să nu fie vorba despre componente sau despre alte elemente accesorii.

88. În practică, distincția dintre livrările de bunuri și prestările de servicii depinde de împrejurarea dacă furnizarea materialelor de către constructor are caracter principal și neaccesoriu, iar jurisprudența germană a interpretat această reglementare în sensul că, atunci când antreprenorul utilizează materiale pe care le-a procurat singur pentru a construi o clădire pe terenul unui terț, recurge la o livrare de bunuri.

89. Astfel se clarifică motivul pentru care guvernul german tinde să considere că o interpretare care limitează sfera de aplicare a Deciziei 2004/290 la prestările de servicii ar avea ca efect excluderea din sfera acesteia a numeroase operațiuni de construcții.

90. În realitate, este nevoie să reiterăm cele amintite deja la punctul 48 și următoarele, respectiv că lucrările de construcții [imobiliare] și lucrările de construcții sunt prestări de servicii, deoarece este vorba despre operațiuni îndeplinite folosindu-se de o organizare de întreprindere și, oricum, cu prevalența muncii, care au ca scop nu livrarea de bunuri, ci desfășurarea activității de construire (în prezenta cauză).

91. Această concluzie presupune ca elementele care caracterizează prestarea de servicii să prevaleze efectiv față de cele tipice livrării de bunuri, în caz contrar nefiind vorba despre lucrări de construcții [imobiliare] și despre lucrări de construcții, ci despre o livrare de bunuri.

92. Problema ridicată de instanța de trimitere depinde de circumstanța că în dreptul german, astfel cum reiese din legislația și din jurisprudența menționate, pentru a se aprecia dacă operațiunea este o lucrare de construcții și, așadar, o prestare de servicii sau o livrare de bunuri, nu se face recurs la toate elementele existente în fiecare caz. Dimpotrivă, în lege se atribuie o relevanță exclusivă materialelor furnizate de către constructor și importanței acestora, iar jurisprudența nu ține cont de alte criterii, ci califică automat operațiunile precum cea în cauză drept livrări de bunuri, doar pentru motivul că antreprenorul a folosit propriile materiale.

93. Printre altele, această legislație și această jurisprudență contrastează cu jurisprudența Curții menționată la punctul 31 și la notele de subsol 11 și 12, deoarece nu disting prestările de servicii de livrările de bunuri, identificând în mod concret, între multiplele elemente ale cazului, pe acelea predominante și pe acelea accesorii, ci consideră drept criteriu exclusiv prezența sau lipsa prezenței materialelor aflate în proprietatea constructorului.

94. În special, deși legiuitorul național poate indica autorității judiciare criteriile de urmat pentru a distinge livrările de bunuri de prestările de servicii, acesta nu poate impune unul singur, iar această distincție nu va putea permite automat prezența sau lipsa prezenței unui element specific unic, fără a analiza celelalte aspecte ale cazului.

95. Așadar, în cazul de față, a afirma că lucrările de construcții sunt prestări de servicii nu înseamnă compromiterea efectului util al Deciziei 2004/290, deoarece aceste lucrări cuprind toate activitățile de construire care se finalizează cu predarea unei clădiri și prezintă caracteristicile expuse mai sus și, în consecință, orice operațiune complexă precum cea care face obiectul cauzei [47], cu referire la care se poate pune o problemă de fraudă fiscală [48].

96. Dimpotrivă, s-ar ridica o problemă de fraudă fiscală dacă s-ar urma teza guvernului german și a Comisiei, care ar reduce sfera de aplicare a derogării menționate.

97. În fapt, articolul 199 din Directiva 2006/112, care reglementează mecanismul de reverse charge, prevede expres ca sistemul amintit să se aplice operațiunilor din sectorul construcțiilor privind bunurile imobile care sunt puse pe același plan cu predările de lucrări de construcții echivalate cu livrarea de bunuri conform articolului 14 alineatul (3) [fostul articol 5 alineatul (5) din A șasea directivă].

98. Rezultă că, din moment ce acesta este un indicator clar că operațiunile amintite, astfel cum s-a menționat deja la punctul 72, sunt prestări de servicii, dacă realizarea de construcții și celelalte operațiuni similare ar fi clasificate în Germania ca livrări de bunuri, acestea, astăzi, nu s-ar mai putea încadra în mecanismul de reverse charge și ar fi afectat obiectivul de luptă împotriva evaziunii fiscale [49].

99. În lumina considerațiilor expuse, propunem Curții de Justiție să răspundă la prima întrebare preliminare că:

— noțiunea de lucrări de construcții, în sensul articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290/CE cuprinde doar prestările de servicii, în special datorită prevalenței organizării întreprinderii și a muncii asupra elementului de furnizare de materiale;

— pentru a aprecia dacă o operațiune este o lucrare de construcții și, așadar, o prestare de servicii sau o livrare de bunuri, autoritatea judiciară trebuie să recurgă la toate elementele existente în cauză;

— dreptul Uniunii se opune unei legislații și unei jurisprudențe naționale care dau o importanță exclusivă, în scopul distincției în cauză, unui singur element, în special faptului că constructorul a furnizat materiale aflate în proprietatea sa și care face ca distincția dintre prestări de servicii și livrări de bunuri să fie determinată automat de recurența elementului amintit;

— legiuitorul național poate indica autorității judiciare criteriile de urmat pentru a distinge livrările de bunuri de prestările de servicii, însă nu poate limita dreptul acesteia de a distinge livrările de bunuri de prestările de servicii analizând în concret toate aspectele cauzei.

100. Răspunsul dat la prima întrebare preliminară face să nu mai fie necesară examinarea celor de a doua, a treia și a patra întrebări preliminare, deoarece instanța de trimitere a solicitat ca acestea să fie luate în considerare doar în eventualitatea în care livrările de bunuri ar fi încadrate ca lucrări de construcții.

47 — Care, din examinarea numai a elementelor care rezultă din ordonanța de trimitere, pare să se încadreze la prestări de servicii, acoperind, la prima vedere, un contract de antrepriză finalizat cu construcția unei clădiri.

48 — Nu suntem de acord cu afirmația Comisiei conform căreia între lucrările de construcții ar intra servicii care, potrivit definițiilor conținute în A șasea directivă, ar fi clasificate ca livrări de bunuri, deoarece se bazează pe ipoteza, care trebuie respinsă, că operațiuni precum cea din prezenta cauză sunt întotdeauna livrări de bunuri.

49 — Cu privire la acest punct, trebuie să reiterăm că nu suntem de acord cu afirmația guvernului german conform căreia oricum ar exista livrări de bunuri diferite de cele menționate la articolul 14 alineatul (3) care, însă, s-ar încadra la lucrări de construcții [imobiliare] și la lucrări de construcții. Dacă această teză ar fi fondată nu ar fi avut, de fapt, sens trimiterea expresă la acest ultim articol cuprinsă în articolul 199 din Directiva 2006/112.

VI – Cu privire la limitarea în timp a efectelor hotărârii

101. Guvernul german a solicitat Curții, în cazul în care aceasta ar considera reglementarea națională în cauză neconformă cu articolul 2 punctul 1 din Decizia 2004/290, să limiteze în timp efectele hotărârii sale deoarece, în caz contrar, aceasta ar putea avea repercusiuni economice grave asupra bugetului Germaniei și, oricum, atât autoritățile naționale cât și subiecții economici interesați au crezut cu bună-credință că legislația germană respectă dreptul Uniunii.

102. Cu privire la acest punct, subliniem că, dintr-o jurisprudență constantă a Curții, rezultă că aceasta poate, numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice a Uniunii, să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție care a fost interpretată de Curte în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință. Acest lucru poate avea loc doar atunci când sunt îndeplinite două criterii esențiale, respectiv „buna-credință a persoanelor interesate și riscul de grave inconveniente” [50].

103. Curtea nu a recurs la această soluție decât „în circumstanțe bine determinate, în cazul în care, pe de o parte, exista un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate ca fiind în mod legal în vigoare, și în cazul în care, pe de altă parte, reieșea că particularii și autoritățile naționale au fost determinați să adopte un comportament neconform reglementării comunitare ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind înțelesul normelor comunitare, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei” [51].

104. Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, implicațiile financiare care ar putea rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor hotărârii [52].

105. În această privință, reținem, înainte de toate, că efectele economice menționate în observațiile guvernului german nu se vor produce sau, cel puțin, nu se vor produce în măsura indicată; în fapt, operațiunile precum cea care face obiectul cauzei ar trebui să se încadreze, în mod general, în calitate de prestări de servicii, în sfera de aplicare a Deciziei 2004/290, cu aplicarea ulterioară a sistemului de reverse charge, fiind vorba despre lucrări de construcții [53]. În orice caz, plata taxei ar putea fi solicitată autorului prestației, în rarele ipoteze în care nu mai este posibilă recurgerea la inversiunea contabilă, astfel cum a subliniat guvernul finlandez, care a evidențiat că ar apărea o lacună în materie fiscală dacă taxa nu ar mai fi plătită de beneficiarul operațiunii și dacă plata nu ar fi apoi efectuată de către prestatorul serviciilor, deoarece această operațiune nu ar fi taxată, iar subiecții interesați ar beneficia de un avantaj nejustificat [54].

50 — Hotărârea din 28 septembrie 1994, Vroege (C-57/93, Rec., p. I-4541, punctul 21), Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Skov și Bilka (C-402/03, Rec., p. I-199, punctul 51) și Hotărârea din 3 iunie 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (C-2/09, Rep., p. I-04939, punctul 50).

51 — Hotărârea din 27 aprilie 2006, Richards (C-423/04, Rec., p. I-3585, punctul 42).

52 — Hotărârea din 15 martie 2005, Bidar (C-209/03, Rec., p. I-2119, punctul 68) și Hotărârea din 3 iunie 2010, Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, C-2/09, citată la nota de subsol 50, punctul 52.

53 — Rămâne, desigur, posibilitatea ca autoritatea judiciară să considere că nu există lucrări de construcție în urma unor verificări a tuturor circumstanțelor cazului, dar considerăm că, în aproape toate cazurile, operațiunile deja supuse mecanismului de reverse charge vor continua să existe, fără a exista cereri de rectificări fiscale.

54 — Nu considerăm că prestatorii de servicii vor suferi prejudiciile prezentate de guvernul german. Pe lângă faptul că ipoteza este în mod esențial teoretică, observăm că și-ar găsi oricum aplicare regimul obișnuit de colectare a TVA-ului la care întreprinderile sunt supuse în mod obișnuit. Eventualele litigii ar putea ulterior să fie soluționate cu ușurință pe cale judiciară de către părți, fără consecințe pentru administrația fiscală.

106. Mai mult decât atât, în lumina considerațiilor deja prezentate mai sus și la care facem apel în integralitate, nu recunoaștem o ipoteză de bună-credință a autorităților și a subiecților economici interesați, deoarece deja din Decizia nr. 2002/880 a Consiliului privind Austria (la care face referire în mod expres Decizia 2004/290) [55] reieșea care sunt operațiunile interesate și, din descrierea acestora, se înțelegea că era vorba despre prestări de servicii.

107. Va fi luat în considerare și documentul de lucru ulterior al Comisiei din 10 iunie 2004 (punctul 75 din prezentele concluzii), cel puțin cu începere de la această dată [56], la care Comisia clarifica faptul că lucrările în cauză erau, în mod fundamental, prestări de servicii.

108. Conținutul articolului 5 alineatul (5) din cea de A șasea directivă împiedica apoi, într-o manieră evidentă, o calificare a lucrărilor de construcții [imobiliare] și a lucrărilor de construcții drept livrare de bunuri, în special dacă se apreciază că în A șasea directivă nu a fost reprodusă reglementarea din A doua directivă și din propunerea pentru A șasea directivă menționate anterior, care considera lucrările menționate livrări de bunuri.

109. Prin urmare, considerăm că nu există motive valabile pentru limitarea în timp a efectelor hotărârii Curții.

VII – Concluzie

110. Pe baza considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Bundesfinanzhof după cum urmează:

„1) Noțiunea de lucrări de construcții, în sensul articolului 2 punctul 1 din Decizia 2004/290/CE cuprinde doar prestările de servicii, în special datorită prevalenței organizării întreprinderii și a muncii asupra elementului furnizării de materiale.

2) Pentru a aprecia dacă o operațiune este o lucrare de construcții și, așadar, o prestare de servicii sau o livrare de bunuri, autoritatea judiciară trebuie să recurgă la toate elementele existente în cauză.

3) Dreptul Uniunii se opune unei legislații și unei jurisprudențe naționale care dau o importanță exclusivă, în scopul distincției în cauză, unui singur element, în special faptului că constructorul a furnizat materiale aflate în proprietatea sa și care face ca distincția dintre prestări de servicii și livrări de bunuri să fie determinată automat de recurența elementului amintit.

4) Legiuitorul național poate indica autorității judiciare criteriile de urmat pentru a distinge livrările de bunuri de prestările de servicii, însă nu poate limita dreptul acesteia de a distinge livrările de bunuri de prestările de servicii analizând în concret toate aspectele cauzei.”

55 — A se vedea punctele 77 și 78.

56 — Decizia 2004/290 a fost emisă la 30 martie 2004.