

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

### **Cauza C-71/18 - KPC Herning – Noțiunea de teren construibil din punctul de vedere al TVA când pe acesta este edificată o construcție destinată demolării.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

4 septembrie 2019

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Vânzarea unui teren pe care se află o clădire la momentul livrării – Calificare – Articolele 12 și 135 – Noțiunea de «teren construibil» – Noțiunea de «clădire» – Aprecierea realității economice și comerciale – Evaluarea elementelor obiective – Intenția părților”

În cauza C-71/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca), prin decizia din 24 ianuarie 2018, primită de Curte la 2 februarie 2018, în procedura

**Skatteministeriet**

împotriva

**KPC Herning,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnii A. Rosas, L. Bay Larsen și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 ianuarie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru KPC Herning, de K. Bastian și de T. Frøbert, advokater;
- pentru guvernul danez, de J. Nymann-Lindegren și de M. Wolff, în calitate de agenți, asistați de S. Horsbøl Jensen, advokat;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de N. Gossement, în calitate de agenți, asistați de H. Peytz, advokat,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 martie 2019,

pronunță prezenta

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 12 și 135 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca), pe de o parte, și KPC Herning A/S, societate de drept danez, pe de altă parte, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (TVA) care trebuia plătită pentru livrarea unui bun imobil.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

[...]

4 Articolul 12 din această directivă prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

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

(b) livrarea de terenuri construibile.

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

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

[...]

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

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

5 Articolul 135 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

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

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

[...]”

### *Dreptul danez*

6 Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (Legea privind taxa pe valoarea adăugată în forma consolidată), în versiunea modificată de Legea nr. 520 din 12 iunie 2009, care a fost codificată cu numărul 760 la 21 iunie 2016 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede, la articolul 13 alineatul 1 punctul 9:

„Următoarele bunuri și servicii sunt scutite de TVA:

[...]

9) livrarea de bunuri imobile. Totuși, sunt excluse de la scutire:

a) livrarea unei clădiri noi sau a unei clădiri noi și a terenului pe care se află clădirea;

b) livrarea de terenuri construibile, amenajate sau nu, în special livrarea de terenuri pe care s-au ridicat construcții.”

7 Articolul 13 alineatul 3 din această lege are următorul cuprins:

„Ministrul Finanțelor poate stabili norme detaliate privind definirea unor bunuri imobile în sensul alineatului 1 punctul 9”.

8 Prin bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Regulamentul nr. 1370 de modificare a Regulamentului referitor la Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 2 decembrie 2010, ministrul finanțelor a făcut uz de competența conferită de articolul 13 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul pentru a delimita operațiunile supuse TVA-ului. Dispozițiile acestui regulament, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, sunt preluate de bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Regulamentul nr. 808 privind taxa pe valoarea adăugată) din 30 iunie 2015 (denumit în continuare „Regulamentul privind TVA-ul”). Articolul 54 alineatul 1 din acest regulament prevede:

„Noțiunea de clădire prevăzută la articolul 13 alineatul 1 punctul 9 litera a) din Legea privind TVA-ul reprezintă structura fixată pe pământ sau în pământ care a fost realizată în scopul pentru care a fost

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

concepută. Livrarea de părți pentru o astfel de clădire este de asemenea considerată livrare a unei clădiri.”

9 Articolul 56 alineatul 1 din Regulamentul privind TVA-ul are următorul cuprins:

„Noțiunea de terenuri construibile prevăzută la articolul 13 alineatul 1 punctul 9 litera b din Legea privind TVA-ul înseamnă teren neamenajat destinat, conform Legii privind amenajarea teritoriului sau dispozițiilor adoptate în temeiul acesteia, construirii de clădiri în sensul articolului 54 din prezentul regulament.”

10 Articolul 2.2 din Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instrucțiunile Ministerului Finanțelor privind TVA-ul aplicat la vânzarea de clădiri noi și de terenuri construibile) are următorul cuprins:

„Livrarea clădirilor și a terenurilor pe care se află clădirile nu este supusă TVA-ului în cazul în care clădirile nu sunt noi.

În cazul în care livrarea se efectuează în scopul construirii unei clădiri noi, livrarea este totuși considerată ca fiind o livrare de terenuri construibile.

[...]

În cazul în care se convine că o clădire va fi demolată de către vânzător sau dacă rezultă din contractul de vânzare că respectivele clădiri sunt dobândite pentru a fi demolate de către cumpărător, operațiunea reprezintă o vânzare de teren constructibil.

În celelalte cazuri, intenția cumpărătorului nu poate fi determinantă pentru a aprecia dacă există o livrare de terenuri construibile.

Criteriile care pot fi luate în considerare individual sau coroborat pentru a determina dacă există o livrare de terenuri construibile ar putea fi, de exemplu, prețul stabilit în contractul de vânzare în comparație cu valoarea normală a mărfurilor similare, natura construcției (de exemplu «magazie»), lipsa de conectare la servicii publice/comerciale, utilizarea anterioară a proprietății și natura construcției (de exemplu un «hambar» pentru depozitare care nu îndeplinește condițiile de bază pentru o utilizare viitoare).

Dacă se stabilește că livrarea s-a efectuat în scopul construirii unei clădiri noi, operațiunea va fi considerată o livrare de teren constructibil.

[...]”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

11 KPC Herning este o societate daneză de promovare imobiliară și de construcții, care dezvoltă proiecte imobiliare și efectuează lucrări de construcție în cadrul unor contracte la cheie, în Danemarca.

12 În luna mai 2013, KPC Herning și Boligforeningen Kristiansdal, un organism pentru locuințe sociale, au decis să elaboreze un proiect de creare de locuințe sociale pentru tineri, pe un teren care

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

aparținea Odense Havn (Portul Odense, Danemarca), denumit „Finlandkaj 12”. Acest proiect a făcut obiectul unor discuții cu orașul Odense și cu Portul Odense.

13 În toamna anului 2013, KPC Herning a cumpărat de la Portul Odense terenul denumit „Finlandkaj 12”, împreună cu depozitul existent ridicat pe acest teren. Contractul de vânzare era subordonat mai multor condiții, între care în special cea care prevedea că KPC Herning trebuia să încheie un contract cu un organism pentru locuințe sociale în vederea realizării pe terenul în discuție a unui proiect imobiliar compus din locuințe sociale pentru tineri.

14 La 5 decembrie 2013, KPC Herning a vândut Boligforeningen Kristiansdal terenul denumit „Finlandkaj 12”, împreună cu depozitul. Contractele încheiate cu această ocazie între părți formau un cadru contractual unitar din care reieșea că vânzarea era subordonată condiției ca KPC Herning să se angajeze să elaboreze, să construiască și să furnizeze, la cheie, locuințe sociale pentru tineri pe acest teren.

15 Mai precis, se prevedea că Boligforeningen Kristiansdal trebuia să efectueze demolarea parțială a depozitului ridicat pe terenul denumit „Finlandkaj 12”, păstrând numai partea de mijloc a fațadei și anumite părți din echipamentele tehnice ale acestuia. În plus, părțile au convenit că KPC Herning era obligată să livreze o clădire de locuințe în stadiu de finalizare completă pe acel teren. Boligforeningen Kristiansdal a realizat demolarea parțială a depozitului pe propriile cheltuieli și riscuri.

16 Este cert că la data cesiunilor succesive ale terenului și ale depozitului, acesta din urmă era pe deplin operațional.

17 La 10 decembrie 2013, KPC Herning a întrebat Skatterådet (Consiliul Național al Impozitelor, Danemarca) dacă vânzarea terenului denumit „Finlandkaj 12”, precum și a depozitului de către Portul Odense și revânzarea aceluiași bun imobil erau scutite de TVA. În răspunsul din 24 iunie 2014, această autoritate a răspuns negativ.

18 Ca urmare a unei contestații depuse de KPC Herning, Landsskatteret (Comisia Fiscală Națională, Danemarca) a apreciat, prin decizia din 9 decembrie 2015, că nu era necesar să califice bunul în discuție ca teren constructibil, a cărui vânzare ar fi fost supusă plății TVA-ului, pentru motivul că la momentul celor două vânzări pe acesta se afla o clădire. În plus, aceasta a hotărât că, din moment ce operațiunile de demolare fuseseră realizate de Boligforeningen Kristiansdal ulterior vânzării dintre Portul Odense și KPC Herning, nu era necesar nici să se considere că aceste din urmă două părți efectuau o singură operațiune care includea demolarea, astfel cum era situația în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Prin cererea introductivă din 9 martie 2016, Ministerul Finanțelor a introdus o acțiune împotriva deciziei emise de Landsskatteret (Comisia Fiscală Națională) la retten i Herning (Tribunalul din Herning, Danemarca), care, având în vedere întrebările de principiu pe care această cauză le ridică, a trimis-o la Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca).

20 În fața instanței de trimitere, Ministerul Finanțelor a susținut că, potrivit Hotărârii din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punctul 43), statele membre au obligația să definească noțiunea de „teren constructibil”. Această competență ar trebui exercitată respectând limitele care decurg din scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112 în ceea ce privește bunurile imobile constând într-o clădire și terenul pe care se află și bunurile imobile pe care nu s-au ridicat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

21 În dreptul danez, noțiunea de „teren construibil” ar viza terenurile pe care nu se ridică construcții, dat fiind că realitatea economică și, prin urmare, aspectul dacă bunul imobil este destinat să suporte un nou edificiu ar fi determinante în această privință. Această interpretare nu ar lipsi articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 de conținut, din moment ce nu ar conduce la calificarea oricărei livrări a unei clădiri existente și a terenului pe care se află drept livrare a unui teren construibil. În plus, ar fi în concordanță cu Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 23), potrivit căreia luarea în considerare a realității economice constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun de TVA.

22 În consecință, operațiunile realizate de Portul Odense și de KPC Herning ar trebui calificate drept livrări de terenuri construibile. Faptul că clădirea utilizată ca depozit care se afla pe teren nu a fost demolată în totalitate nu ar avea nicio relevanță asupra acestei calificări, din moment ce partea nedemolată a acesteia nu poate fi calificată drept „clădire”, în sensul articolului 12 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

23 În schimb, KPC Herning ar fi susținut că un teren pe care se află o clădire nu poate fi calificat drept teren construibil decât atunci când sunt îndeplinite condițiile specifice din Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), ceea ce nu ar fi cazul în speță. În cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, vânzătorul s-ar fi obligat să demoleze o clădire existentă, astfel încât să livreze un teren neamenajat în cadrul unei prestații compuse.

24 KPC Herning a susținut de asemenea că trebuia să se facă distincție între livrarea clădirilor și cea a imobilelor pe care nu s-au ridicat construcții, în sensul articolului 12 alineatul (2) și, respectiv, al articolului 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112. Termenii folosiți în aceste dispoziții ar trebui să facă obiectul unei interpretări autonome, care să nu le priveze de efecte, ceea ce jurisprudența Curții ar confirma (Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 48, Hotărârea din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punctul 15, și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 25).

25 Conform articolului 12 alineatul (3) coroborat cu articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112, terenurile construibile ar constitui o subcategorie a bunurilor imobile pe care nu s-au ridicat construcții. Astfel, Directiva 2006/112 ar conferi statelor membre numai sarcina de a decide dacă și în ce condiții bunurile imobile pe care nu s-au ridicat construcții pot fi calificate drept „terenuri construibile”.

26 De altfel, în scopul aprecierii unei operațiuni în raport cu Directiva 2006/112, potrivit jurisprudenței Curții, autorităților naționale le-ar reveni obligația de a lua în considerare natura obiectivă a operațiunii, iar nu intenția subiectivă a părților (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 39).

27 În prezenta cauză, din aceste principii ar rezulta că cele două operațiuni de vânzare în discuție ar trebui calificate drept livrări ale unui teren ocupat de o clădire veche.

28 În acest context, Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) raportat la articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2), pe de o parte, coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (k) raportat la articolul 12

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din Directiva [2006/112], pe de altă parte, ca un stat membru să considere, în împrejurări precum cele din procedura principală, că livrarea unui imobil pe care la momentul livrării există o clădire reprezintă o vânzare de teren construibil impozabilă dacă intenția părților era ca clădirea să fie total sau parțial demolată pentru a face loc unei clădiri noi?”

### Cu privire la întrebarea preliminară

29 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 12 alineatul (1) literele (a) și (b) și alineatele (2) și (3), precum și articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o operațiune de livrare a unui teren pe care la momentul livrării există o clădire poate fi calificată drept o livrare a unui „teren construibil” dacă intenția părților era ca clădirea să fie total sau parțial demolată pentru a face loc unei noi clădiri.

30 Instanța de trimitere urmărește astfel să stabilească regimul de TVA aplicabil celor două operațiuni de vânzare în discuție în litigiul principal, efectuate de Portul Odense și de KPC Herning, pe de o parte, și de KPC Herning și de Boligforeningen Kristiansdal, pe de altă parte. Ambele operațiuni ar viza același bun imobil, compus dintr-un teren și o clădire utilizată ca depozit care se afla pe acesta.

31 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, este cert că clădirea utilizată ca depozit fusese exploatată de Portul Odense înainte de operațiunile de vânzare în cauză și că era pe deplin operațională la data livrării către KPC Herning, precum și, ulterior, către Boligforeningen Kristiansdal. De asemenea, este cert că diferitele contracte încheiate în acest cadru subordonau aceste operațiuni de vânzare condiției ca KPC Herning să realizeze pe terenul în discuție un proiect imobiliar privind construirea de locuințe sociale.

32 În ședința în fața Curții, KPC Herning, guvernul danez și Comisia Europeană au considerat că era necesar, în vederea calificării celor două operațiuni de vânzare succesive și, prin urmare, a stabilirii regimului de TVA care li se aplică, să fie apreciate în mod independent una față de cealaltă. În schimb, acestea nu sunt de acord asupra interpretării Directivei 2006/112 care ar trebui reținută și propun trei calificări diferite ale acestor operațiuni. În timp ce, în opinia KPC Herning, fiecare operațiune ar trebui calificată drept „livrare a unei clădiri vechi”, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (j) din această directivă, guvernul danez apreciază că este necesar să le califice drept „livrare a unui teren construibil”, în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată. În ceea ce privește Comisia, aceasta face distincție între cele două operațiuni în discuție și consideră că prima operațiune privește livrarea unei clădiri vechi. În schimb, a doua operațiune nu s-ar rezuma la o simplă vânzare, ci ar include construcția unor clădiri noi. În consecință, aceasta ar trebui calificată drept „livrare a unei clădiri și a terenului pe care se află”, efectuată înaintea primei ocupări, în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă.

33 Aceste divergențe de interpretare rezultă dintr-un dezacord între KPC Herning, guvernul danez și Comisia în ceea ce privește importanța care trebuie acordată clauzelor contractuale și voinței părților, care poate fi dedusă, în scopul calificării unei operațiuni în scopuri de TVA, într-o situație în care proiectele și lucrările legate din punct de vedere contractual de vânzarea unui bun nu au fost încă executate la momentul livrării acestui bun. În speță, ar trebui, așadar, să se stabilească dacă și în ce măsură trebuie să se țină seama de intenția de a demola parțial clădirea existentă utilizată ca depozit și ridicată pe terenul „Finlandkaj 12”, precum și de aceea de a o înlocui cu o clădire nouă.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

34 Astfel, se pune mai întâi întrebarea în ce împrejurări mai multe prestații succesive, precum vânzarea unei clădiri împreună cu terenul pe care a fost construită, demolarea acestei clădiri, apoi construirea unei noi clădiri, trebuie calificate, în scopuri de TVA, drept operațiuni independente una față de cealaltă sau drept o operațiune unică, compusă din mai multe prestații legate în mod indisociabil.

35 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care aceasta se desfășoară pentru a determina dacă această operațiune dă naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte sau la o prestație unică [Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 29].

36 Curtea a decis de asemenea că, pe de o parte, din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA [Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 30].

37 Prin urmare, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 32).

38 O prestație este considerată unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 30). Situația este identică atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 34).

39 Pentru a determina dacă prestațiile furnizate sunt independente sau constituie o prestație unică, trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii în cauză. Cu toate acestea, nu există o regulă absolută în ceea ce privește determinarea întinderii unei prestații din punctul de vedere al TVA-ului și, în consecință, pentru determinarea întinderii unei prestații, trebuie luată în considerare totalitatea împrejurărilor în care se derulează operațiunea în discuție (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 32).

40 În contextul aprecierii globale a împrejurărilor, intenția declarată a părților privind supunerea la plata TVA-ului a unei operațiuni trebuie să fie luată în considerare, cu condiția ca aceasta să fie susținută de elemente obiective (Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 33).

41 În ceea ce privește calificarea vânzării unui teren împreună cu clădirea existentă, a cărei demolare parțială sau totală este avută în vedere, Curtea a furnizat în mai multe rânduri indicii referitoare la elementele obiective care pot fi relevante în această privință.



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

42 Astfel, în Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punctele 39, 40 și 44), Curtea a constatat, mai întâi, că obiectul economic urmărit de vânzătorul și de cumpărătorul bunului imobil consta în livrarea unui teren pregătit pentru a fi construit. În acest scop, Curtea a observat că vânzătorul era responsabil de demolarea clădirii existente pe terenul în discuție și că costul aceste demolări fusese suportat, cel puțin în parte, de cumpărător. De asemenea, aceasta a arătat că, la data livrării bunului imobil, demolarea clădirii începuse deja. Având în vedere aceste împrejurări, Curtea a calificat livrarea bunului imobil în discuție, precum și demolarea clădirii existente drept o operațiune unică de livrare a unui teren pe care nu s-au ridicat construcții.

43 Reiese din jurisprudența Curții că printre elementele obiective relevante care trebuie luate în considerare în vederea calificării unei anumite operațiuni în scopuri de TVA se numără, în plus, stadiul de avansare a lucrărilor de demolare sau de transformare efectuate de vânzător la data livrării bunului imobil compus dintr-un teren și o clădire, utilizarea acestui bun imobil la aceeași dată, precum și angajamentul vânzătorului de a realiza lucrări de demolare în vederea ridicării unei construcții viitoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punctul 34, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 33).

44 Pe de altă parte, în Hotărârea din 8 iulie 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punctele 12 și 15), Curtea, sesizată cu întrebarea dacă livrarea unui teren construibil și construirea subsecventă pe suprafața acestuia a unei noi clădiri, prevăzute într-un contract-cadru, trebuiau calificate drept o operațiune unică, a ținut seama de împrejurarea că, pe de o parte, operațiunea privind terenul și, pe de altă parte, livrările de bunuri și prestările de servicii constituiau operațiuni distincte din punct de vedere juridic efectuate de antreprenori diferiți. Având în vedere aceste elemente, Curtea a hotărât că, în pofida legăturii economice a tuturor operațiunilor în cauză și a finalității comune a acestora, care consta în edificarea unei clădiri pe terenul dobândit, nu era necesar, în împrejurările acelei cauze, ca acestea să fie calificate drept o operațiune unică.

45 În cauza principală, în ceea ce privește prima operațiune de vânzare în discuție, în cadrul căreia KPC Herning a cumpărat de la Portul Odense un bun imobil compus dintr-un teren și o clădire utilizată ca depozit, s-a arătat deja la punctul 31 din prezenta hotărâre că acest depozit era la data livrării sale pe deplin operațional. Din decizia de trimitere reiese că niciuna dintre părțile la acest contract de vânzare nu era responsabilă de demolarea acestui depozit, această demolare nefiind efectuată de altfel decât în urma cumpărării de către Boligforeningen Kristiansdal a bunului în discuție.

46 În aceste condiții, este necesar să se considere că o operațiune precum această primă operațiune de vânzare este distinctă și independentă de operațiunile ulterioare efectuate de KPC Herning și de Boligforeningen Kristiansdal, în special de demolarea parțială a depozitului în discuție.

47 Simplul fapt că vânzarea prevăzută în contractul încheiat de Portul Odense și de KPC Herning era subordonată condiției ca KPC Herning să încheie un contract cu un organism pentru locuințe sociale în vederea realizării pe suprafața bunului în discuție a unor locuințe sociale nu poate lega diferitele operațiuni de o asemenea manieră încât acestea să poată fi considerate o singură prestație economică indisociabilă, a cărei divizare ar avea un caracter artificial.

48 În cadrul celei de a doua operațiuni de vânzare în discuție în litigiul principal, Boligforeningen Kristiansdal a cumpărat de la KPC Herning terenul și depozitul vândute mai înainte acestei din urmă societăți de Portul Odense. Astfel cum reiese din elementele dosarului de care dispune Curtea, la momentul livrării sale către Boligforeningen Kristiansdal, depozitul putea face încă obiectul unei utilizări efective. Ca urmare a acestei livrări, vânzătorul, și anume KPC Herning, nu era nicidecum

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

implicat în demolarea parțială a depozitului. Cumpărătorul a însărcinat, pe cheltuiala și pe riscul său, o întreprindere terță pentru efectuarea lucrărilor necesare. Reiese, astfel, sub rezerva verificărilor care revin spre efectuare instanței de trimitere, că demolarea depozitului este o operațiune independentă de vânzarea sa și nu formează împreună cu aceasta o singură prestație pe plan economic.

49 Cu siguranță, reiese că vânzarea terenului împreună cu depozitul era subordonată condiției ca vânzătorul să construiască o nouă clădire, păstrând anumite elemente existente ale clădirii vechi. Cu toate acestea, în mod similar cu ceea ce s-a arătat la punctul 47 din prezenta hotărâre, această simplă împrejurare nu poate lega diferitele operațiuni astfel încât ele să formeze o prestație economică indisociabilă, a cărei divizare ar avea un caracter artificial

50 În consecință, astfel cum a arătat și domnul avocat general la punctele 31 și 32 din concluzii, nu se poate considera că operațiunile de vânzare cum sunt cele două operațiuni în discuție în litigiul principal fac parte dintr-un singur și același ansamblu și trebuie să fie apreciate separat în scopuri de TVA.

51 În aceste împrejurări, este necesar să se examineze în continuare aspectul dacă aceste operațiuni pot fi calificate drept „livrare a unui teren constructibil”, în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

52 Potrivit articolului 12 alineatul (3) din directiva menționată, în sensul respectivului alineat (1) litera (b), „teren constructibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.

53 În definirea terenurilor care trebuie considerate „terenuri constructibile”, statele membre au obligația să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112, care vizează scutirea de TVA numai în privința livrărilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 30).

54 Astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 59 din concluzii, marja de apreciere a statelor membre în definirea noțiunii de „terenuri constructibile” este de asemenea limitată de sfera de aplicare a noțiunii de „clădire”, definită în sens foarte larg de legiuitorul Uniunii, la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112, ca incluzând „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”.

55 Pe de altă parte, articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2006/112 prevede o scutire de TVA pentru livrările de clădiri, altele decât cele prevăzute la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta. În ceea ce privește această din urmă dispoziție, ea se referă la livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află aceasta, înaintea primei ocupări.

56 Astfel, aceste dispoziții, coroborate, operează o distincție între vechimea și nouitatea unei clădiri, vânzarea unei clădiri vechi nefiind, în principiu, supusă TVA-ului (Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 30).

57 *Ratio legis* a acestor dispoziții este lipsa relativă a unei valori adăugate generate de vânzarea unei clădiri vechi. Astfel, vânzarea unei clădiri ulterioară primei sale livrări către un consumator final, care marchează sfârșitul procesului de producție, nu generează o valoare adăugată semnificativă și

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

trebuie, prin urmare, să fie în principiu scutită (Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 31).

58 În speță, nici prima vânzare a bunului imobil în discuție în litigiul principal, nici cea de a doua vânzare nu par să fi crescut valoarea economică a acestui bun, astfel încât aceste două operațiuni nu au generat o valoare adăugată semnificativă pentru a fi supuse TVA-ului în conformitate cu jurisprudența citată la punctele precedente din prezenta hotărâre.

59 Dacă vânzarea unui depozit pe deplin operațional, precum cel care face obiectul vânzărilor în discuție în litigiul principal, ar putea fi calificată drept livrare a unui teren constructibil, iar nu drept livrare a unei clădiri vechi și a terenului pe care se află, numai pe baza intenției părților la contractul de vânzare, aceasta ar aduce atingere principiilor Directivei 2006/112 și ar risca să lipsească de conținut scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din această directivă.

60 O astfel de interpretare ar fi contrară dispoziției menționate. Astfel, interpretarea termenilor utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie să fie conformă cu obiectivele pe care acestea le urmăresc și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA. Așadar, acești termeni nu pot fi interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctele 39 și 40).

61 În plus, astfel cum reiese din Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), și din Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), vânzarea unui bun imobil compus dintr-un teren și o clădire a cărei demolare este avută în vedere nu este considerată ca formând o operațiune unică având ca obiect livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, iar nu livrarea unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, decât atunci când sunt întrunite anumite circumstanțe obiective, cum sunt în special cele enumerate la punctele 42 și 43 din prezenta hotărâre, din care rezultă că vânzarea este atât de strâns legată de demolarea clădirii încât divizarea lor ar avea un caracter artificial.

62 Prin urmare, o operațiune care constă în livrarea unui teren pe care este deja construită o clădire pe deplin operațională, precum, pe de o parte, vânzarea imobilului în discuție în litigiul principal de către Portul Odense către KPC Herning și, pe de altă parte, revânzarea acestui bun de către KPC Herning către Boligforeningen Kristiansdal, care sunt independente din punct de vedere economic și nu formează, împreună cu alte prestații, o operațiune unică, nu poate fi calificată, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, drept vânzare a unui teren constructibil.

63 Rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 12 alineatul (1) literele (a) și (b) și alineatele (2) și (3), precum și articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o operațiune de livrare a unui teren pe care la momentul livrării există o clădire nu poate fi calificată drept livrare a unui „teren constructibil” atunci când această operațiune este independentă din punct de vedere economic de alte prestații și nu formează împreună cu acestea o operațiune unică, deși intenția părților era ca clădirea să fie total sau parțial demolată pentru a face loc unei clădiri noi.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

64 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

**Articolul 12 alineatul (1) literele (a) și (b) și alineatele (2) și (3), precum și articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că o operațiune de livrare a unui teren pe care la momentul livrării există o clădire nu poate fi calificată drept livrare a unui „teren constructibil” atunci când această operațiune este independentă din punct de vedere economic de alte prestații și nu formează împreună cu acestea o operațiune unică, deși intenția părților era ca clădirea să fie total sau parțial demolată pentru a face loc unei clădiri noi.**

Semnături