

## **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 707/18 Amărăști Land Investment SRL. Suportarea unor cheltuieli în numele beneficiarului și reclassificarea acestora drept servicii la care se colectează TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

19 decembrie 2019

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni taxabile – Deducerea taxei achitate în amonte – Achiziționarea unor bunuri imobile neînscrise în Registrul național de publicitate imobiliară – Cheltuieli legate de prima înscriere în registrul menționat suportate de cumpărător – Recurgerea la societăți terțe specializate – Participarea la o prestare de servicii sau cheltuieli de investiții, efectuate pentru nevoile unei întreprinderi”

În cauza C-707/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Timiș (România), prin decizia din 30 octombrie 2018, primită de Curte la 13 noiembrie 2018, în procedura

**Amărăști Land Investment SRL**

împotriva

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara,**

**Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii J. Malenovský (raportor) și N. Wahl, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul român, de C.-R. Canțăr, de R. I. Hațieganu și de L. Lițu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Biolan, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, 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 24, 28, 167 și 168 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Amărăști Land Investment SRL, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (România) și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (România), pe de altă parte, în legătură cu dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente operațiunilor prin care Amărăști Land Investment a efectuat, pe cheltuiala sa, demersurile necesare pentru prima înscriere în Registrul național de publicitate imobiliară (denumit în continuare „registru de publicitate imobiliară”) a terenurilor pe care intenționa să le achiziționeze.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4 Articolul 24 alineatul (1) din această directivă prevede:

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

5 Articolul 28 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

6 Articolul 167 din aceeași directivă prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

7 Articolul 168 din Directiva TVA, care figurează în titlul X din aceasta, intitulat „Deduceri”, are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

## 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

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

### **Dreptul român**

#### *Legea nr. 227/2015*

8 Potrivit articolului 297 alineatul (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]"

9 Articolul 271 alineatul (2) din această lege prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

#### *Codul civil*

10 Articolul 885 alineatul (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 505 din 15 iulie 2011, denumit în continuare „Codul civil”) are următorul cuprins:

„Sub rezerva unor dispoziții legale contrare, drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciară se dobândesc, atât între părți, cât și față de terți, numai prin înscrierea lor în cartea funciară, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea.”

11 Articolul 886 din Codul civil prevede:

„Modificarea unui drept real imobiliar se face potrivit regulilor stabilite pentru dobândirea sau stingerea drepturilor reale, dacă prin lege nu se dispune altfel.”

12 Potrivit articolului 888 din acest cod:

„Înscrierea în cartea funciară se efectuează în baza înscrisului autentic notarial, a hotărârii judecătorești rămase definitivă, a certificatului de moștenitor sau în baza unui alt act emis de autoritățile administrative, în cazurile în care legea prevede aceasta.”

13 Articolul 893 din codul menționat prevede:

„Înscrierea unui drept real se poate efectua numai:

## 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

a) împotriva aceleia care, la data înregistrării cererii, este înscris ca titular al dreptului asupra căruia înscrierea urmează să fie făcută;

[...]"

14 Articolul 1244 din Codul civil prevede:

„În afara altor cazuri prevăzute de lege, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, convențiile care strămută sau constituie drepturi reale care urmează a fi înscrise în cartea funciară.”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Amărăști Land Investment a fost constituită în cursul anului 2014 în vederea desfășurării unor activități agricole și, în acest scop, societatea respectivă a achiziționat terenuri agricole.

16 Procesul de achiziție a acestor bunuri a cuprins două etape. În primul rând, o promisiune sinalagmatică de vânzare a fost încheiată între persoana care promitea să vândă terenuri și Amărăști Land Investment, prin care aceasta din urmă a dobândit un drept de creanță în legătură cu proprietatea acestor terenuri. În al doilea rând, după îndeplinirea formalităților administrative impuse de lege în scopul încheierii contractului de vânzare a terenurilor menționate, acesta a fost semnat de părțile în cauză.

17 În această privință, instanța de trimitere precizează că dreptul român impune ca contractele de vânzare a unor bunuri imobile precum terenurile în discuție în litigiul principal să ia forma unor acte autentice și că, pentru ca aceste contracte să fie valabile încheiate în formă autentică, terenurile respective trebuie să fie înscrise în registrul de publicitate imobiliară, iar vânzătorul trebuie să figureze în acesta ca proprietar al lor, ceea ce nu se întâmplă în cazul terenurilor în discuție în litigiul principal.

18 În cadrul investițiilor sale funciare și pentru a îndeplini formalitățile administrative impuse anterior încheierii contractului de vânzare a acestor terenuri, Amărăști Land Investment a recurs, pe cheltuiala proprie, la servicii prestate de terți, și anume avocați, notari și societăți specializate în domeniul cadastrului și al topografiei. În special, ea a apelat la serviciile unei societăți de cadastrare în vederea primei înscrieri a terenurilor în registrul de publicitate imobiliară.

19 Promisiunile de vânzare a terenurilor respective conțineau o clauză în temeiul căreia autorul promisiunii de vânzare declara că acceptă ca Amărăști Land Investment să efectueze, pe cheltuiala sa, toate operațiunile de colectare a documentelor, de întocmire a dosarelor, de legalizare și de înregistrare a documentelor, de cadastrare, precum și de înscriere în registrul de publicitate imobiliară. În plus, acesta a declarat că înțelege că toate procedurile de înregistrare efectuate de Amărăști Land Investment erau absolut necesare pentru ca contractul de vânzare să poată fi încheiat în formă autentică.

20 Costurile legate de prima înscriere a terenurilor menționate în registrul de publicitate imobiliară, pe care părțile la contract le-au evaluat de comun acord la 750 de euro pe hectar, nu au fost refacturate vânzătorului. Promisiunile de vânzare stipulau, în plus, că Amărăști Land Investment plătea vânzătorului, la momentul încheierii lor, prețul integral al terenurilor, care nu includea contravaloarea operațiunilor de cadastrare.

21 Aceste promisiuni de vânzare cuprindeau, pe de altă parte, o clauză în temeiul căreia vânzătorul era obligat să plătească societății Amărăști Land Investment cheltuielile efectuate în vederea înscrierii

## 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

terenurilor în cauză în registrul de publicitate imobiliară, precum și daune interese în cuantum de 2 000 de euro pe hectar în cazul neîndeplinirii obligației de a încheia contractul de vânzare în termenul stabilit, din culpa sa sau din orice alt motiv, cu excepția motivelor imputabile societății Amărăști Land Investment.

22 În urma achiziționării terenurilor, Amărăști Land Investment a depus, la 23 ianuarie 2017, o cerere de rambursare a TVA-ului pentru suma de 73 828 de lei românești (RON) (aproximativ 15 456 de euro), care a fost acceptată de administrația fiscală.

23 Această administrație a procedat însă ulterior la stabilirea unui TVA de plată suplimentar de 41 911 RON (aproximativ 8 772 de euro), pentru motivul că suma de 750 de euro pe hectar prevăzută la punctul 20 din prezenta hotărâre reprezenta contravaloarea serviciului furnizat de Amărăști Land Investment vânzătorilor, referitor la înregistrarea terenurilor în cauză și la încheierea contractelor de vânzare în formă autentică în schimbul livrării acestor terenuri. Administrația menționată a susținut în această privință că, în schimbul terenurilor menționate, Amărăști Land Investment, pe de o parte, plătitese un preț și, pe de altă parte, prestase un serviciu vânzătorilor al cărui cost trebuia în mod obligatoriu să fie suportat de aceștia.

24 Amărăști Land Investment a formulat o contestație împotriva deciziei de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar, care a fost respinsă de administrația fiscală pentru motivul că această societate prestase serviciile în cauză în nume propriu, dar în contul vânzătorilor, fără a factura însă contravaloarea acestor servicii beneficiarilor și fără a percepe TVA-ul aferent acestei prestări de servicii.

25 În fața instanței de trimitere, Amărăști Land Investment susține că costurile suportate de ea și evaluate la 750 de euro pe hectar reprezintă costuri în legătură cu investiția, angajate pentru nevoile operațiunilor taxabile, pentru care are drept de deducere a TVA-ului.

26 Ea susține, în plus, că cuantumul costurilor aferente înscrierii terenurilor în discuție în litigiul principal în registrul de publicitate imobiliară a fost stabilit la 750 de euro pe hectar, în scopul facilitării determinării întinderii prejudiciului care ar fi putut fi cauzat în cazul neîndeplinirii de către vânzători a obligației lor de a încheia contractele de vânzare a terenurilor în forma autentică. Amărăști Land Investment precizează că, în practică, acest cuantum, care varia de la o operațiune la alta, putea fi superior sau inferior acestei sume de 750 de euro.

27 Considerând că litigiul cu care este sesizat necesită o interpretare a dispozițiilor dreptului Uniunii, Tribunalul Timiș (România) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În interpretarea [Directivei TVA], în special a prevederilor articolelor 24, 28, 167 și ale articolului 168 litera (a), în cadrul unei operațiuni de vânzare de bunuri imobile care nu sunt înscrise în [registrul de publicitate imobiliară] (cartea funciară) și care nu sunt cadastrate la momentul livrării, cumpărătorul persoană impozabilă care își asumă contractual obligația de a efectua, pe cheltuiala sa, demersurile necesare primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a acestor imobile efectuează o prestare de servicii către vânzător sau o achiziție de servicii aferentă investiției sale imobiliare pentru care trebuie să îi fie recunoscut dreptul de deducere a TVA?

2) [Directiva TVA], în special prevederile articolului 167 și ale articolului 168 litera (a), pot fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor cu privire la care cumpărătorul are

## 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

un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate și care i-au fost livrate de către vânzători al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară pot fi calificate drept operațiuni premergătoare investiției pentru care persoana impozabilă beneficiază de drept de deducere a TVA?

3) Prevederile [Directivei TVA], în special articolele 24, 28, 167 și articolul 168 litera (a), se impun a fi interpretate în sensul în care costurile efectuate de către cumpărătorul persoană impozabilă cu ocazia primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a imobilelor care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul, în baza unei convenții, are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzători al căror drept de proprietate asupra imobilelor nu este înscris în cartea funciară trebuie calificate drept prestări de servicii către vânzători, în contextul în care cumpărătorul și vânzătorii au convenit că prețul imobilelor nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare?

4) În accepțiunea [Directivei TVA], costurile aferente operațiunilor administrative în legătură cu imobilele care i-au fost livrate și cu privire la care cumpărătorul are un drept de creanță la transferul viitor al dreptului de proprietate de către vânzător, inclusiv, dar fără a [s]e limita la costurile de primă înscriere în registrul de publicitate imobiliară, se impun a fi suportate în mod obligatoriu de către vânzător? Sau pot fi suportate de către cumpărător sau de către oricare dintre părțile tranzacției, conform convenției părților, cu consecința recunoașterii în favoarea acelei persoane a dreptului de deducere a TVA?"

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### ***Cu privire la a patra întrebare***

28 Prin intermediul celei de a patra întrebări, la care trebuie să se răspundă în primul rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se opune ca părțile la o operațiune care are ca obiectiv transferul dreptului de proprietate asupra unui imobil să convină ca viitorul cumpărător (denumit în continuare „cumpărătorul”) să suporte în tot sau în parte cheltuielile aferente formalităților administrative legate de această operațiune, în special pe cele legate de prima înscriere a acestui imobil în registrul de publicitate imobiliară, și ca acestui cumpărător să i se recunoască, în consecință, dreptul de deducere a TVA-ului.

29 În această privință, trebuie să se constate că Directiva TVA nu conține nicio dispoziție care să restrângă libertatea de care dispun în principiu părțile la o operațiune de vânzare imobiliară, precum cea în discuție în litigiul principal, de a stabili pe cale contractuală partea care va suporta costul formalităților administrative legate de această operațiune.

30 Pe de altă parte, trebuie arătat că, astfel cum reiese din decizia de trimitere, reglementarea națională în discuție în litigiul principal impune ca un imobil a cărui vânzare este preconizată să fie înscris în registrul de publicitate imobiliară și ca persoana care are calitatea de vânzător să fie menționată în registru ca proprietar al acestui imobil, sub sancțiunea nulității contractului de vânzare.

31 Or, prima înscriere în registrul de publicitate imobiliară a acestui imobil și mențiunea, în acest registru, a proprietarului său nu intră în sfera libertăți contractuale a părților la o vânzare imobiliară, din moment ce ele sunt expresia unei obligații legale ce revine vânzătorului.

32 Astfel, introducerea unei clauze contractuale precum cea în discuție în litigiul principal, destinată să facă posibilă suportarea de către cumpărătorul unui imobil a costurilor legate de prima



## 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

înscriere a imobilului respectiv în registrul de publicitate imobiliară și de menționarea proprietarului acestuia nu poate deroga de la natura legală a obligației, care cade în sarcina viitorului vânzător (denumit în continuare „vânzătorul”), aflate la originea unor asemenea costuri și nici să se substituie acestei obligații.

33 În consecință, simpla prezență a unei astfel de clauze într-o promisiune sinalagmatică de vânzare a unor imobile nu este determinantă pentru a stabili dacă cumpărătorul dispune de un drept de deducere a TVA-ului aferent plății cheltuielilor rezultate din prima înscriere a imobilelor în cauză în registrul de publicitate imobiliară.

34 Având în vedere toate considerațiile precedente, este necesar să se răspundă la a patra întrebare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca părțile la o operațiune care are ca obiectiv transferul dreptului de proprietate asupra unor imobile să convină asupra unei clauze potrivit căreia cumpărătorul va suporta în tot sau în parte cheltuielile aferente formalităților administrative legate de această operațiune, în special pe cele referitoare la prima înscriere a acestor imobile în registrul de publicitate imobiliară. Cu toate acestea, simpla prezență a unei astfel de clauze într-o promisiune sinalagmatică de vânzare a unor imobile nu este determinantă pentru a stabili dacă cumpărătorul dispune de un drept de deducere a TVA-ului aferent plății cheltuielilor rezultate din prima înscriere a imobilelor în cauză în registrul de publicitate imobiliară.

### *Cu privire la prima și la a treia întrebare*

35 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună și în al doilea rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, în cadrul unei promisiuni sinalagmatice de vânzare a unor imobile neînscrise în registrul de publicitate imobiliară, cumpărătorul persoană impozabilă care, astfel cum s-a angajat prin această promisiune pe cale contractuală față de vânzător, efectuează demersurile necesare pentru prima înscriere a imobilelor respective în registrul menționat, prin recurgerea la servicii prestate de terți persoane impozabile, este considerat a fi prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul acestui articol 28, chiar dacă părțile la contract au convenit că prețul de vânzare a imobilelor menționate nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare.

36 În această privință, trebuie subliniat că articolul 28 din Directiva TVA prevede că, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

37 Astfel, această dispoziție creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv, considerându-se că operatorul care ia parte la o prestare de servicii și are calitatea de comisionar a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la prestatori specializați înainte de a furniza, într-o a doua etapă, aceste servicii operatorului în contul căruia acționează (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 86).

38 Având în vedere ceea ce precedă și dat fiind că articolul 28 din Directiva 2006/112 face parte din titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni taxabile”, este necesar să se considere că, dacă prestarea de servicii la care ia parte un operator este supusă TVA-ului, raportul juridic dintre acest operator și operatorul în contul căruia acționează trebuie de asemenea să fie supus TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 87).

## 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

39 În primul rând, în cauza principală este cert că, atunci când a încheiat un contract cu terți persoane impozabile în vederea efectuării demersurilor necesare pentru înscrierea imobilelor în cauză în registrul de publicitate imobiliară, Amărăști Land Investment a acționat în nume propriu.

40 În ceea ce privește, în al doilea rând, aspectul dacă, în acest cadru, Amărăști Land Investment a acționat în contul vânzătorului bunurilor menționate, trebuie amintit că, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, obligația de a proceda la prima înscriere a unui imobil în registrul de publicitate imobiliară este expresia unei obligații legale ce revine vânzătorului, care trebuie să fie menționat în acest registru ca proprietar al acestui imobil.

41 Rezultă că, dacă, în temeiul unui contract încheiat cu vânzătorul bunului imobil menționat, cumpărătorul efectuează, pe cheltuiala proprie, demersurile necesare primei înscrieri în registrul de publicitate imobiliară a aceluiași imobil și menționării, în acest registru, a proprietarului său, pentru a se conforma unei obligații legale care îi revine acestuia din urmă, demersurile respective trebuie considerate ca fiind efectuate în contul altuia, în sensul articolului 28 din Directiva TVA.

42 În al treilea rând, dat fiind că textul articolului 28 din Directiva TVA nu prevede nicio condiție legată de caracterul oneros al participării la prestarea de servicii, este lipsită de relevanță, pentru aplicarea acestui articol, împrejurarea că costurile legate de prima înscriere a imobilului în cauză în registrul de publicitate imobiliară nu au fost refacturate de către cumpărător vânzătorului, astfel încât contravaloarea operațiunilor de cadastrare nu a fost inclusă în prețul de vânzare a acestui imobil.

43 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima și la a treia întrebare că Directiva TVA, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, în cadrul unei promisiuni sinalagmatiche de vânzare a unor imobile neînscrise în registrul de publicitate imobiliară, cumpărătorul persoană impozabilă care, astfel cum s-a angajat prin această promisiune pe cale contractuală față de vânzător, efectuează demersurile necesare pentru prima înscriere a imobilelor respective în acest registru prin recurgerea la servicii prestate de terți persoane impozabile, este considerat a fi prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul acestui articol 28, chiar dacă părțile la contract au convenit că prețul de vânzare a imobilelor menționate nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare.

### *Cu privire la a doua întrebare*

44 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, în special articolul 167 și articolul 168 litera (a) din aceasta, trebuie interpretată în sensul că cheltuielile angajate de o societate constituită în vederea desfășurării unor activități agricole, care recurge la serviciile unor terți persoane impozabile pentru prima înscriere în registrul de publicitate imobiliară a terenurilor pe care le achiziționează, pot fi calificate drept cheltuieli de investiții în scopul activității economice pe care preconizează să înceapă să o desfășoare.

45 Astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară și din chiar textul primei întrebări, se pare că a doua întrebare a fost adresată în ipoteza în care s-ar considera că cumpărătorul persoană impozabilă nu a prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul articolului 28 din Directiva TVA.

46 Din moment ce Curtea a statuat, în răspunsul dat la prima și la a treia întrebare, că un cumpărător precum reclamanta din litigiul principal este considerat a fi prestat el însuși vânzătorului serviciile în cauză, în sensul articolului 28 din Directiva TVA, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.



## **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**

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

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

- 1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca părțile la o operațiune care are ca obiectiv transferul dreptului de proprietate asupra unor imobile să convină asupra unei clauze potrivit căreia viitorul cumpărător va suporta în tot sau în parte cheltuielile aferente formalităților administrative legate de această operațiune, în special pe cele referitoare la prima înscriere a acestor imobile în Registrul național de publicitate imobiliară. Cu toate acestea, simpla prezență a unei astfel de clauze într-o promisiune sinalagmatică de vânzare a unor imobile nu este determinantă pentru a stabili dacă viitorul cumpărător dispune de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente plății cheltuielilor rezultate din prima înscriere a imobilelor în cauză în Registrul național de publicitate imobiliară.**
- 2) Directiva 2006/112, în special articolul 28 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, în cadrul unei promisiuni sinalagmice de vânzare a unor imobile neînscrise în Registrul național de publicitate imobiliară, viitorul cumpărător persoană impozabilă care, astfel cum s-a angajat prin această promisiune pe cale contractuală față de viitorul vânzător, efectuează demersurile necesare pentru prima înscriere a imobilelor respective în acest registru prin recurgerea la servicii prestate de terți persoane impozabile este considerat a fi prestat el însuși viitorului vânzător serviciile în cauză, în sensul acestui articol 28, chiar dacă părțile la contract au convenit că prețul de vânzare a imobilelor menționate nu include contravaloarea operațiunilor de cadastrare.**