

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

Cuaza C-528 din 2019 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG. Efectuarea unor lucrări la un drum de acces public ce aparține unei municipalități. Dreptul de deducere a TVA la achizițiile eferente lucrărilor executate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

16 septembrie 2020

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/88/CEE – Articolul 17 alineatul (2) litera (a) – Deducerea taxei achitate în amonte – Nașterea și întinderea dreptului de deducere – Extinderea unui drum care aparține unei municipalități – Contabilizarea costurilor generate de lucrări ca făcând parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile – Determinarea existenței unei legături directe și imediate cu activitatea economică a persoanei impozabile – Livrare cu titlu gratuit – Livrare considerată o livrare efectuată cu titlu oneros – Articolul 5 alineatul (6)”

În cauza C-528/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 13 martie 2019, primită de Curte la 10 iulie 2019, în procedura

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

împotriva

Finanzamt Y,

CURTEA (Camera a opta),

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

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, de O.-G. Lippross, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și L. Mantl, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 alineatul (6) și a articolului 17 alineatul (2) litera (a) 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 – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, pe de o parte, și Finanzamt Y (Administrația Fiscală Y, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul deducerii taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru realizarea unor lucrări de extindere a unui drum care aparține unei municipalități.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială].

4 Articolul 5 alineatul (6) din această directivă prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când [TVA-ul aferent] bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității.” [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatul (2) din directiva menționată prevede:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor, atunci când [TVA-ul aferent] bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede:

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

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul datorat sau achitat] pentru bunurile care îi sunt sau urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;” [traducere neoficială]

Dreptul german

7 Articolul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), intitulat „Operațiuni impozabile”, prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse [TVA]:

1. livrările și alte prestări efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către un întreprinzător în cadrul întreprinderii sale.

[...]

8 Potrivit articolului 3 din UStG:

„(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).

[...]

(1b) Este considerată livrare cu titlu oneros:

1. utilizarea de către un întreprinzător a unui bun aparținând întreprinderii sale în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice;

2. transferul cu titlu gratuit a unui bun de către un întreprinzător personalului său în folosul propriu, cu excepția cazului în care este vorba despre mici cadouri;

3. orice alt transfer cu titlu gratuit al unui bun, cu excepția cadourilor de mică valoare sau a mostrelor în scopul desfășurării activității economice.

Bunul sau elementele componente ale acestuia trebuie să fi dat naștere dreptului la o deducere completă sau parțială.”

9 Articolul 15 din UStG, intitulat „Deduceri”, prevede:

„(1) Întreprinderea poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1. sumele legal datorate pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea sa de un alt profesionist.

[...]

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

(2) Este exclusă de la dreptul de deducere taxa aferentă livrărilor, importului și achiziției intracomunitare de bunuri sau oricăror alte prestări pe care întreprinderea le utilizează în scopul următoarelor operațiuni:

1. operațiunile scutite;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, reclamantă în litigiul principal, este o societate holding de administrare. Aceasta formează o entitate fiscală împreună cu filialele sale, A GmbH și B GmbH.

11 În urma deciziei administrației regionale de a autoriza redeschiderea și exploatarea unei cariere de calcar (denumită în continuare „cariera de calcar”), A GmbH a fost autorizată, prin decizia din 16 februarie 2001, să exploateze cariera menționată prin amenajarea accesului la aceasta printr-un drum deschis publicului și aparținând municipalității pe teritoriul căreia este situată cariera amintită (denumit în continuare „drumul municipal în cauză”). Această decizie a fost modificată în cursul anului 2005, pentru a se preciza că autorizația de exploatare a aceleiași cariere urma să fie caducă dacă extinderea drumului respectiv nu era finalizată la 31 decembrie 2006.

12 În măsura în care evacuarea calcarului necesita extinderea menționată, o convenție referitoare la aceasta din urmă a fost încheiată între municipalitatea în discuție și predecesorul în drept al A GmbH, prin care municipalitatea s-a angajat, pe de o parte, să conceapă și să realizeze extinderea drumului municipal în cauză și, pe de altă parte, în cazul menținerii deschiderii acestuia pentru public, să îl pună fără restricții la dispoziția predecesorului în drept al A GmbH. În schimb, se prevedea că acesta din urmă urma să suporte toate cheltuielile legate de extinderea drumului respectiv. În cursul anului 2006, A GmbH a însărcinat B GmbH să realizeze, în calitate de beneficiar al șantierului, această extindere în conformitate cu convenția încheiată cu municipalitatea menționată. În urma finalizării lucrărilor, porțiunea de drum a fost utilizată de vehiculele grele ale A GmbH, începând cu luna decembrie a anului 2006, precum și de alte vehicule.

13 În cadrul declarațiilor de TVA aferente anului 2006, cheltuielile efectuate de A GmbH pentru lucrările de extindere a drumului municipal în cauză nu au fost luate în considerare de reclamanta din litigiul principal, însă aceasta din urmă a dedus, cu titlu de taxă achitată în amonte, sumele reprezentând TVA-ul aplicat prestațiilor primite în amonte de B GmbH.

14 În urma unui control, Administrația Fiscală Y a apreciat că, prin construirea extinderii drumului municipal în cauză, reclamanta din litigiul principal furnizase municipalității în discuție o lucrare cu titlu gratuit, supusă TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul (1b) prima teză punctul 3 din UStG, și a emis, la 1 martie 2012, o decizie de impunere rectificativă pentru anul 2006, prin care a majorat baza de impozitare a TVA-ului la cota de 16 %.

15 În condițiile în care reclamația formulată de reclamanta din litigiul principal a făcut obiectul unei decizii de respingere, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania) a admis în parte acțiunea introdusă de ea împotriva deciziei menționate. Acesta a apreciat că nu erau îndeplinite condițiile stabilite la articolul 3 alineatul (1b) a doua teză din UStG pentru ca lucrările realizate pe drumul municipal în cauză să fie impozitate. În schimb, a considerat că TVA-ul aferent operațiunilor în amonte și legate în mod direct de aceste lucrări nu trebuia luat în considerare în măsura în care, potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), întreprinderea care, la

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

momentul la care primește prestații în amonte, intenționează să le afecteze în mod exclusiv și direct unei utilizări cu titlu gratuit, în sensul articolului 3 alineatul (1b) din UStG, nu are dreptul de a deduce TVA-ul aferent acestor prestații.

16 Reclamanta din litigiul principal a sesizat instanța de trimitere cu un recurs împotriva deciziei Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen).

17 Instanța de trimitere arată că, potrivit dreptului național, acest recurs nu este fondat, întrucât reclamanta din litigiul principal nu are dreptul la deducerea TVA-ului în discuție în litigiul principal. Astfel, deducerea TVA-ului ar fi exclusă, întrucât prestațiile primite în amonte de B GmbH au fost alocate realizării unei livrări cu titlu gratuit către municipalitatea în cauză. Totuși, instanța menționată are îndoieli în ceea ce privește conformitatea cu dreptul Uniunii a acestei interpretări a reglementării naționale.

18 Astfel, în ceea ce privește prima întrebare preliminară, instanța de trimitere arată că reclamanta din litigiul principal ar putea pretinde o deducere a TVA-ului plătit pentru prestațiile primite în amonte, în temeiul Hotărârii din 22 octombrie 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), și al Hotărârii din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 În ceea ce privește a doua și a treia întrebare preliminară, aceasta subliniază că ele urmăresc să stabilească dacă, în ipoteza în care reclamanta din litigiul principal ar putea deduce TVA-ul achitat în amonte, dreptul de deducere ar putea fi compensat cu o creanță de TVA aferentă unei livrări cu titlu oneros sau unei prestații considerate livrare cu titlu oneros, în sensul articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă, în special pentru a evita, în conformitate cu scopul acestei din urmă dispoziții, un consum final neimpozitat al municipalității.

20 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă efectuează lucrări de construcție la un drum municipal în numele unei municipalități, persoana impozabilă respectivă, care a achiziționat de la alte persoane impozabile servicii de construcție a drumului transferat municipalității, are dreptul de deducere a taxei achitate în amonte aferente acestora în conformitate cu articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă [...]?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă efectuează lucrări de construcție la un drum municipal în numele unei municipalități, există o livrare de bunuri cu titlu oneros în cazul în care autorizația de exploatare a unei cariere reprezintă contraprestația pentru livrarea unui drum?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare: în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care o persoană impozabilă efectuează lucrări de construcție la un drum municipal în numele unei municipalități, transferul cu titlu gratuit, către municipalitate, al drumului cu destinație publică este echivalent cu o livrare de bunuri cu titlu gratuit în conformitate cu articolul 5 alineatul (6) din [A șasea directivă], chiar dacă transferul servește scopurilor comerciale, în vederea evitării unui consum final neimpozitat al municipalității?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima 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

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru lucrările de extindere a unui drum municipal efectuate în beneficiul unei municipalități.

22 În această privință, trebuie amintit cu titlu introductiv că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, a abrogat A șasea directivă fără a aduce modificări de fond în raport cu aceasta. Rezultă că, întrucât dispozițiile pertinente cuprinse în A șasea directivă au un conținut în esență identic cu cele ale Directivei 2006/112, jurisprudența Curții referitoare la aceasta din urmă este aplicabilă și cu privire la A șasea directivă (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 14).

23 În ceea ce privește dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 25 și jurisprudența citată).

24 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, așadar, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 26 și jurisprudența citată).

25 Din articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă rezultă că, în măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate în momentul dobândirii unui bun sau a unui serviciu, utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, aceasta este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 27 și jurisprudența citată).

26 Potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau naștere unui drept de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28 și jurisprudența citată).

27 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul operațiunilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau al serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile

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

(Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 și jurisprudența citată).

28 Rezultă că existența dreptului de deducere este determinată în funcție de operațiunile în aval cărora le sunt afectate operațiunile în amonte. Astfel, dreptul respectiv există în cazul în care operațiunea în amonte supusă TVA-ului are o legătură directă și imediată cu una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere. În caz contrar, trebuie să se examineze dacă cheltuielile efectuate pentru a achiziționa bunuri sau servicii în amonte fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activității economice a persoanei impozabile. În ambele cazuri, existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestațiilor în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 60).

29 Pentru a stabili dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru efectuarea lucrărilor de extindere a drumului municipal în cauză trebuie recunoscut unei persoane impozabile precum reclamanta din litigiul principal, trebuie, așadar, să se stabilească dacă există o legătură directă și imediată între, pe de o parte, aceste lucrări de extindere și, pe de altă parte, o operațiune taxată efectuată în aval de aceasta sau activitatea sa economică.

30 Trebuie amintit în această privință că, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe, care incumbă administrațiilor fiscale și instanțelor naționale, acestora le revine sarcina să țină seama de toate împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Existența unei asemenea legături trebuie astfel să fie apreciată în raport cu conținutul obiectiv al operațiunii în cauză (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 31 și jurisprudența citată).

31 Or, pe de o parte, din decizia de trimitere reiese că, fără lucrările de extindere a drumului municipal în cauză, exploatarea carierei de calcar ar fi fost imposibilă atât în practică, cât și din punct de vedere juridic. Astfel, extinderea drumului respectiv a permis adaptarea acestuia la traficul de vehicule grele generat de exploatarea carierei și, în temeiul modificării aduse, în cursul anului 2005, deciziei din 16 februarie 2001 de autorizare a exploatării acestei cariere prin amenajarea accesului prin drumul municipal în cauză, autorizația de exploatare a carierei respective trebuia să expire dacă aceste lucrări de extindere nu erau finalizate la 31 decembrie 2006.

32 Rezultă că lucrările de extindere a drumului municipal în cauză erau indispensabile pentru ca proiectul de exploatare a carierei de calcar să poată fi concretizat și că, în lipsa unor astfel de lucrări, reclamanta din litigiul principal nu și-ar fi putut exercita activitatea economică.

33 Pe de altă parte, instanța de trimitere a arătat că costul prestațiilor primite în amonte, legate de lucrările de extindere a drumului municipal în cauză, face parte din elementele costului operațiunilor efectuate în aval de reclamanta din litigiul principal.

34 Astfel de împrejurări sunt susceptibile să demonstreze existența unei legături directe și imediate între lucrările de extindere a drumului municipal în cauză și ansamblul activității economice legate de exploatarea carierei de calcar.

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

35 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea că drumul municipal respectiv este deschis în mod gratuit publicului.

36 Astfel, este, desigur, adevărat că, potrivit jurisprudenței Curții, atunci când bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici o percepere a taxei în aval, nici o deducere a acesteia în amonte. Astfel, în aceste două cazuri, legătura directă și imediată dintre cheltuielile efectuate în amonte și activitățile economice realizate ulterior de persoana impozabilă este întreruptă (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 32 și jurisprudența citată).

37 Cu toate acestea, împrejurarea că publicul poate circula gratuit pe drumul municipal în cauză nu prezintă relevanță. Astfel, din dosarul de care dispune Curtea reiese că lucrările de extindere a acestui drum nu au fost efectuate pentru nevoile municipalității în discuție sau ale circulației publice, ci pentru a adapta drumul municipal în cauză la traficul de vehicule grele generat de exploatarea carierei de calcar de către reclamanta din litigiul principal. În plus, drumul respectiv a fost utilizat ulterior atât de aceste vehicule grele, cât și de alte vehicule. În orice caz, cheltuielile efectuate de reclamanta din litigiul principal pentru extinderea drumului municipal în cauză pot fi legate, după cum reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hotărâre, de activitatea sa economică în calitate de persoană impozabilă, astfel încât, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, aceste cheltuieli nu se raportează la activități scutite sau care nu se situează în afara domeniului de aplicare al TVA-ului.

38 În sfârșit, în ceea ce privește întinderea dreptului de deducere, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă lucrările de extindere a drumului municipal în cauză s-au limitat sau nu la ceea ce era necesar pentru a asigura exploatarea carierei de calcar de către reclamanta din litigiul principal. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, dacă lucrările de extindere a acestui drum s-au limitat la ceea ce era necesar în acest scop, dreptul de deducere ar trebui recunoscut pentru toate cheltuielile generate de aceste lucrări. În schimb, dacă lucrările menționate au depășit ceea ce era necesar pentru a asigura exploatarea acestei cariere, existența unei legături directe și imediate între lucrările menționate și activitatea economică a reclamantei din litigiul principal este în parte întreruptă, astfel încât dreptul de deducere trebuie recunoscut numai pentru TVA-ul achitat în amonte care a fost aplicat părții din cheltuielile efectuate pentru lucrările de extindere a drumului municipal în cauză care a fost în mod obiectiv necesară pentru a permite reclamantei din litigiul principal să își desfășoare activitatea economică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctele 37-39).

39 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru lucrările de extindere a unui drum municipal efectuate în beneficiul unei municipalități, în cazul în care acest drum este utilizat atât de această persoană impozabilă în cadrul activității sale economice, cât și de public, în măsura în care aceste lucrări de extindere nu au depășit ceea ce era necesar pentru a permite persoanei impozabile menționate să își desfășoare activitatea economică și costul lor este inclus în prețul operațiunilor efectuate în aval de aceeași persoană impozabilă.

Cu privire la a doua întrebare

40 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în ipoteza în care prima întrebare ar primi un răspuns afirmativ, A șasea directivă trebuie

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

interpretată în sensul că autorizația de exploatare a unei cariere acordată unilateral de o administrație a unui stat membru constituie contraprestația obținută de o persoană impozabilă care a efectuat, fără o contraprestație în bani, lucrări de extindere a unui drum municipal, astfel încât aceste lucrări constituie o operațiune cu titlu oneros în sensul acestei directive.

41 Instanța de trimitere a arătat că, din perspectiva dreptului Uniunii, nu era cert că reclamanta din litigiul principal a efectuat, în beneficiul municipalității în cauză, o livrare cu titlu oneros. Cu toate acestea, instanța de trimitere are de asemenea îndoieli cu privire la posibilitatea de a califica lucrările de extindere a drumului municipal în cauză drept livrare cu titlu gratuit. Astfel, aceasta arată că autorizația de exploatare a carierei de calcar emisă de administrația regională ar putea constitui contraprestația pentru aceste lucrări, astfel încât lucrările menționate ar trebui să fie calificate drept prestație cu titlu oneros, care dă naștere unui drept de deducere, dar care determină și obligația de a achita TVA-ul aferent lucrărilor de extindere a drumului municipal menționat.

42 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

43 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că o calificare drept operațiune cu titlu oneros în materie de TVA presupune numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, retribuiția primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 69 și jurisprudența citată).

44 Curtea a statuat de asemenea că contraprestația unei livrări de bunuri poate consta într-o prestare de servicii și poate constitui baza de impozitare a acesteia în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea din directivă, cu condiția totuși să existe o legătură directă între livrarea de bunuri și prestarea de servicii și ca valoarea acesteia din urmă să poată fi exprimată în bani. Situația este identică atunci când un serviciu se prestează în schimbul altui serviciu, dacă sunt îndeplinite aceleași condiții (Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 38 și jurisprudența citată).

45 În sfârșit, din jurisprudența Curții rezultă că contractele de schimb, în care contraprestația este, prin definiție, în natură, și operațiunile pentru care contraprestația este exprimată în bani reprezintă, din punct de vedere economic și comercial, două situații identice (Hotărârea din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 39 și jurisprudența citată).

46 În primul rând, trebuie să se constate că între municipalitatea vizată și reclamanta din litigiul principal există un raport juridic. Astfel, prin convenția de viabilizare a drumului municipal în cauză, pe de o parte, această municipalitate se angajase să conceapă, să realizeze extinderea drumului respectiv și să pună la dispoziția reclamantei din litigiul principal, fără restricții, extinderea rețelei de drumuri în cazul unor eventuale dezvoltări ale carierei de calcar și, pe de altă parte, reclamanta din litigiul principal se angajase să suporte toate cheltuielile legate de această extindere, fără ca respectiva convenție să prevadă o obligație de plată din partea municipalității menționate.

47 Cu toate acestea, o astfel de convenție nu poate constitui cadrul juridic în care se efectuează prestații reciproce, și anume extinderea drumului municipal și acordarea autorizației de exploatare a carierei de calcar.

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

48 Astfel, *primo*, din punct de vedere organic, lucrările în discuție în litigiul principal au fost efectuate pe un drum care aparține unei municipalități, în timp ce autorizația de exploatare a carierei de calcar a fost eliberată de administrația departamentală.

49 *Secundo*, decizia de acordare a autorizației de exploatare a acestei cariere este o decizie unilaterală a administrației regionale din 16 februarie 2001. Or, rezultă din jurisprudența Curții că un act unilateral de putere publică nu poate, în principiu, să instituie un raport juridic în cadrul căruia să se efectueze un schimb de prestații reciproce (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctele 31-35).

50 *Tertio*, este cert că lucrările de extindere a drumului municipal în cauză nu au condus la plata niciunei contraprestații în bani.

51 Desigur, Curtea a statuat că contraprestația unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii poate fi o contraprestație în bani sau în natură. Totuși, în măsura în care, potrivit deciziei unilaterale a administrației regionale de autorizare a exploatării carierei de calcar, o astfel de autorizație ar fi fost caducă dacă lucrările de extindere a drumului municipal nu ar fi fost finalizate la 31 decembrie 2006, aceste lucrări nu reprezintă contraprestația dreptului de exploatare a carierei respective, ci condiția *sine qua non* a exercitării acestui drept.

52 Având în vedere aceste elemente, nu se poate stabili o legătură directă între predarea lucrărilor de extindere a drumului municipal în cauză municipalității în discuție și acordarea în favoarea reclamantei din litigiul principal a autorizației de exploatare a carierei de calcar, întrucât această autorizație nu poate fi considerată drept contraprestația lucrărilor de extindere a drumului respectiv.

53 În al doilea rând, trebuie subliniat că, în Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), Curtea a recunoscut deja unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru o prestare de servicii care a constat în construirea sau în îmbunătățirea unui bun imobil al cărui proprietar era un terț, în cazul în care serviciile erau utilizate atât de această persoană impozabilă, cât și de acest terț în cadrul activităților lor economice, chiar dacă terțul respectiv beneficia cu titlu gratuit de rezultatul serviciilor menționate.

54 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că A șasea directivă, în special articolul 2 alineatul (1) din aceasta, trebuie interpretată în sensul că autorizația de exploatare a unei cariere acordată unilateral de o administrație a unui stat membru nu constituie contraprestația obținută de o persoană impozabilă care a efectuat, fără o contraprestație în bani, lucrări de extindere a unui drum care aparține unei municipalități, astfel încât aceste lucrări nu constituie o operațiune efectuată cu titlu oneros, în sensul directivei menționate.

Cu privire la a treia întrebare

55 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că lucrări de extindere a unui drum municipal deschise publicului, efectuate cu titlu gratuit de o persoană impozabilă în beneficiul unei municipalități, constituie o operațiune care trebuie considerată livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.

56 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în ceea ce privește interpretarea dispozițiilor din ordinea juridică națională, Curtea este, în principiu, obligată să se întemeieze pe calificările care rezultă din

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

decizia de trimitere. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea nu este competentă să interpreteze dreptul intern al unui stat membru (Hotărârea din 17 martie 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou și Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 și C-129/10, EU:C:2011:163, punctul 40).

57 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că instanța de trimitere își întemeiază a treia întrebare pe premisa potrivit căreia, în conformitate cu articolul 3 alineatul (4) din UStG, lucrările de extindere a drumului municipal în cauză constituie o livrare de lucrări către municipalitatea în cauză, Republica Federală Germania făcând astfel uz de posibilitatea, prevăzută la articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă, de a considera predarea anumitor lucrări de construcții ca fiind o livrare de bunuri.

58 Nu este de competența Curții să repună în discuție o astfel de premisă. Cu toate acestea, în măsura în care, pe de o parte, reclamanta din litigiul principal arată că, prin realizarea lucrărilor de extindere a drumului municipal în cauză, a efectuat o prestare de servicii, astfel încât articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă nu ar fi aplicabil, și, pe de altă parte, modul de redactare a articolului 5 alineatul (6) și modul de redactare a articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă, referitoare la livrările de bunuri și, respectiv, la prestările de servicii, prezintă diferențe majore, va reveni instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în temeiul dreptului german, lucrările de extindere a drumului respectiv constituie o livrare de lucrări.

59 În ceea ce privește articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă, trebuie amintit că această dispoziție urmărește să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final, care își procură un bun de același tip, pe de altă parte (Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 40 și jurisprudența citată). Astfel, impozitarea utilizărilor menționate la articolul 5 alineatul (6) prima teză din A șasea directivă urmărește să excludă situații de consum final netaxat (Hotărârea din 30 septembrie 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punctul 18).

60 În acest scop, dispoziția menționată consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu percepe nicio contraprestație reală ca fiind livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros, supuse TVA-ului (Hotărârea din 17 iulie 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punctul 23).

61 Mai precis, articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă prevede că utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor cu titlu gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări de bunuri cu titlu oneros atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial (Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 41 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, dispoziția menționată nu asimilează cu o livrare de bunuri cu titlu oneros utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității.

62 Trebuie arătat de asemenea că din răspunsurile date la prima și la a doua întrebare rezultă că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, lucrările de extindere a unui drum municipal pot da naștere unui drept de deducere și pot fi calificate drept transfer cu titlu gratuit, astfel încât sunt îndeplinite anumite condiții de aplicare a articolului 5 alineatul (6) din această directivă.

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

63 În plus, lucrările de extindere a acestui drum nu constituie cadouri de mică valoare sau mostre, în sensul acestei dispoziții.

64 În sfârșit, întrucât lucrările au fost predate municipalității vizate, este cert că este exclusă ipoteza unui consum în folosul propriu sau al personalului întreprinderii, precum și cea referitoare la utilizarea bunului în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității întreprinderii, având în vedere că aceste lucrări au fost efectuate în folosul reclamantei din litigiul principal. Această din urmă împrejurare nu se opune însă aplicării articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, din însuși modul său de redactare rezultă că articolul 5 alineatul (6) prima teză din A șasea directivă prevede că este considerată livrare efectuată cu titlu oneros și, prin urmare, supune TVA-ului utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice pe care le transmite cu titlu gratuit atunci când TVA-ul perceput în amonte aferent bunurilor respective a fost dedus, fără a fi, în principiu, decisiv dacă acest transfer intervine sau nu în scopul desfășurării activității întreprinderii (Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punctul 22).

65 De asemenea, împrejurarea, menționată de instanța de trimitere, că drumul municipal în cauză nu este utilizat de municipalitatea în discuție în scopuri private, ci, dimpotrivă, este deschis gratuit circulației publice, nu se opune, în principiu, aplicării articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă. Astfel, în sensul acestei dispoziții, utilizarea unui bun în asemenea scopuri vizează, în orice caz, utilizarea de către persoana impozabilă, în speță reclamanta din litigiul principal, iar nu de către un terț, și anume municipalitatea în discuție. Or, lucrările de extindere a acestui drum au fost efectuate pentru a răspunde interesului reclamantei din litigiul principal, iar rezultatul acestor lucrări, și anume drumul amenajat pentru a suporta traficul de vehicule grele generat de exploatarea carierei de calcar, este utilizat înainte de toate în interesul său.

66 Cu toate acestea, întrucât nesupunerea la plata TVA-ului a livrării către municipalitatea vizată a lucrărilor de extindere a drumului municipal în cauză efectuate cu titlu gratuit de reclamanta din litigiul principal nu poate conduce la o situație de consum final netaxat sau la o încălcare a principiului egalității de tratament, asemenea lucrări nu constituie o operațiune care trebuie considerată drept livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă.

67 Astfel, chiar dacă drumul municipal în cauză este deschis circulației publice, trebuie să se ia în considerare utilizarea finală efectivă a acestui drum. Or, din răspunsul la prima întrebare rezultă că, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, pe de o parte, de lucrările de extindere a acestui drum beneficiază reclamanta din litigiul principal și acestea au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității sale economice, care generează operațiuni taxabile, și, pe de altă parte, costul prestațiilor primite în amonte și legate de lucrările de extindere a drumului respectiv face parte din elementele costului operațiunilor efectuate în aval de reclamanta din litigiul principal.

68 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că lucrări de extindere, în beneficiul unei municipalități, a unui drum municipal deschis publicului, dar care este utilizat, în cadrul activității sale economice, de persoana impozabilă care a efectuat cu titlu gratuit aceste lucrări, precum și de public, nu constituie o operațiune care trebuie considerată livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.

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

69 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) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) 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 – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru lucrările de extindere a unui drum municipal efectuate în beneficiul unei municipalități, în cazul în care acest drum este utilizat atât de această persoană impozabilă în cadrul activității sale economice, cât și de public, în măsura în care aceste lucrări de extindere nu au depășit ceea ce era necesar pentru a permite persoanei impozabile menționate să își desfășoare activitatea economică și costul lor este inclus în prețul operațiunilor efectuate în aval de aceeași persoană impozabilă.**
- 2) **A șasea directivă 77/388, în special articolul 2 alineatul (1) din aceasta, trebuie interpretată în sensul că autorizația de exploatare a unei cariere acordată unilateral de o administrație a unui stat membru nu constituie contraprestația obținută de o persoană impozabilă care a efectuat, fără o contraprestație în bani, lucrări de extindere a unui drum care aparține unei municipalități, astfel încât aceste lucrări nu constituie o operațiune efectuată cu titlu oneros, în sensul directivei menționate.**
- 3) **Articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că lucrări de extindere, în beneficiul unei municipalități, a unui drum municipal deschis publicului, dar care este utilizat, în cadrul activității sale economice, de persoana impozabilă care a efectuat cu titlu gratuit aceste lucrări, precum și de public, nu constituie o operațiune care trebuie considerată livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții.**

Semnături