

## 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

**Cauza C-299 din 2020 Icade Promotion SAS. O posibilitate permisă de directiva TVA, neregasită în legislația națională, aplicarea TVA la marja, la cesiunea de terenuri construibile.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

30 septembrie 2021

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 392 – Regim de impozitare a marjei – Domeniu de aplicare – Livrare de imobile și de teren construibil achiziționate în scopul revânzării – Persoană impozabilă pentru care TVA-ul nu a fost deductibil la cumpărarea imobilelor – Revânzare supusă TVA-ului – Noțiunea de «teren construibil»”

În cauza C-299/20,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 25 iunie 2020, primită de Curte la 6 iulie 2020, în procedura

**Icade Promotion SAS**, fostă Icade Promotion Logement SAS,

împotriva

**Ministère de l'Action et des Comptes publics**,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta (raportoare), vicepreședintă a Curții, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Icade Promotion SAS, fostă Icade Promotion Logement SAS, de P. Tournès și A. Abadie, avocats;
- pentru guvernul francez, de E. de Moustier și É. Toutain, în calitate de agenți;

## 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

– pentru Comisia Europeană, de F. Dintilhac și A. Armenia, în calitate de agenți, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 mai 2021, pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 392 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 societatea Icade Promotion SAS, fostă Icade Promotion Logement SAS, pe de o parte, și ministere de l’Action et des Comptes publics (Franța) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei administrații de a restitui taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată de această societate, aferentă unor vânzări de terenuri construibile către particulari în cursul anilor 2007 și 2008.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva TVA*

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

## 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

5 Articolul 12 din directiva menționată 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, înainte 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».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

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

6 Potrivit articolului 73 din aceeași directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7 Articolul 135 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(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);

## Auditor Financiar - Adrian Beța

[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

(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);

[...]”

8 Articolul 137 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[...]

(b) 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);

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

[...]”

9 În titlul XIII din directiva menționată, intitulat „Derogări”, capitolul 1, intitulat „Derogări aplicate până la adoptarea regimurilor definitive”, cuprinde articolul 392, care prevede:

„În ceea ce privește livrarea de construcții și teren de construcții achiziționate în scopul revânzării de către o persoană impozabilă pentru care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare, statele membre pot prevedea că baza de impozitare este diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.”

*Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011*

10 Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (denumit în continuare „Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011”), prevede la articolul 13b:

„În aplicarea [D]irectivei [TVA], următoarele sunt considerate «bunuri imobile»:

[...]

(b) orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;

## 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

[...]”

11 Articolul 31a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 stabilește:

„(1) Serviciile legate de bunuri imobile, menționate la articolul 47 din Directiva [TVA], includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

(a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

(b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(2) Alineatul (1) se aplică în special pentru următoarele:

[...]

(d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

[...]”

### ***Dreptul francez***

12 Articolul 257 din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Sunt de asemenea supuse taxei pe valoarea adăugată:

[...]

6° Sub rezerva punctului 7:

a) Operațiunile care privesc imobile [...] și ale căror rezultate trebuie incluse în bazele impozitului pe venit pentru profitul industrial și comercial;

[...]

7° Operațiunile care contribuie la construcția sau la livrarea de imobile.

## 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

Aceste operațiuni sunt impozabile chiar și în cazul în care au caracter civil.

1. Sunt vizate în special:

a) Vânzările [...] de terenuri construibile [...];

Sunt vizate în special de primul paragraf terenurile pentru care, în termen de patru ani de la data actului de constatare a operațiunii, cumpărătorul [...] obține autorizația de construire sau autorizația pentru amenajări ori începe lucrările necesare pentru a construi un imobil sau un grup de imobile sau pentru a construi spații noi peste clădirile existente.

Aceste dispoziții nu sunt aplicabile terenurilor dobândite de persoane fizice în vederea construirii de imobile cărora aceste persoane le atribuie destinația de locuințe.

[...]

b) Vânzările de imobile [...]"

13 Potrivit articolului 268 din Codul fiscal general, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„În ceea ce privește operațiunile prevăzute la punctul 6 al articolului 257, baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată este diferența dintre:

a) Pe de o parte, prețul exprimat și cheltuielile care se adaugă la acesta sau valoarea de piață a bunului în cazul în care aceasta este mai mare decât prețul majorat cu cheltuielile;

b) Pe de altă parte, [...]

– [...] sumele pe care cedentul le-a plătit, indiferent cu ce titlu, pentru cumpărarea bunului;

[...]"

14 Articolul 231 alineatul 1 din anexa 2 la Codul fiscal general, în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Persoanele desemnate la [punctul 6] al articolului 257 din Codul fiscal general nu pot deduce taxa aplicată prețului de achiziție sau de construire a imobilelor [...]"

### Litigiul principal și întrebările preliminare

## **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

15 Icade Promotion, care desfășoară o activitate de dezvoltator, a achiziționat terenuri virane de la persoane neimpozabile (particulari sau colectivități locale). Prin urmare, aceste achiziții nu au fost supuse TVA-ului.

16 Într-o primă etapă, după ce a împărțit aceste terenuri în loturi și a efectuat lucrări de instalare a rețelelor care deservește aceste loturi, precum drumurile, rețelele de apă potabilă, electricitate, gaz, canalizare sau telecomunicații, Icade Promotion a vândut loturile respective astfel deservite unor persoane fizice, drept terenuri construibile, în vederea construirii de imobile cu destinație de locuință.

17 Ulterior, Icade Promotion a supus aceste cesiuni realizate în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2008 regimului de TVA asupra marjei în temeiul dispozițiilor prevăzute la articolul 257 punctul 6 și la articolul 268 din Codul fiscal general (denumit în continuare „regimul de impozitare a marjei”).

18 Într-o a doua etapă, Icade Promotion a solicitat administrației fiscale restituirea TVA-ului asupra marjei achitat, care se ridică la 2 826 814 euro pentru anul 2007 și la 2 369 881 de euro pentru anul 2008. Această societate susținea că operațiunile în cauză nu puteau fi supuse TVA-ului aplicat imobilelor în temeiul articolului 257 punctul 7 din Codul general al impozitelor, în măsura în care constau în cesiunea de terenuri construibile către particulari în vederea construirii de imobile cu destinația de locuință, și că nu intrau nici sub incidența regimului de impozitare a marjei prevăzut de dispozițiile coroborate ale articolului 257 punctul 6 și ale articolului 268 din același cod, astfel încât nu trebuia achitat niciun TVA.

19 Întrucât contestația sa a fost respinsă de administrația fiscală, Icade Promotion a introdus o acțiune împotriva acestei respingeri la tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța), care a respins această acțiune ca nefondată prin hotărârea din 27 aprilie 2012.

20 Icade Promotion a formulat apel împotriva acestei hotărâri la cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța), care a respins acest apel prin hotărârea din 18 iulie 2014, pentru motivul întemeiat pe inadmisibilitatea respectivei reclamații administrative.

21 Prin decizia din 28 decembrie 2016 în recursul introdus de Icade Promotion, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) a anulat în parte hotărârea cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) și a trimis cauza spre rejudecare acesteia din urmă, care, prin a doua hotărâre din 19 octombrie 2017, a respins pe fond apelul formulat de această societate împotriva hotărârii tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil) din 27 aprilie 2012.

22 Icade Promotion a formulat atunci recurs la instanța de trimitere.

## 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

23 Pentru a contesta supunerea vânzărilor în discuție în litigiul principal la plata TVA-ului asupra marjei, în temeiul dispozițiilor articolului 257 punctul 6 și ale articolului 268 din Codul fiscal general, Icade Promotion arată că aplicarea în cazul acestor vânzări a regimului de impozitare a marjei era, din două puncte de vedere, incompatibilă cu articolul 392 din Directiva TVA.

24 În primul rând, articolul 392 din Directiva TVA nu ar permite statelor membre să supună livrarea de terenuri construibile unui regim de impozitare a marjei decât atunci când persoana impozabilă care efectuează o asemenea livrare a suportat TVA-ul la momentul cumpărării terenurilor, fiind în același timp privată de dreptul de a aplica deducerea. În această privință, Icade Promotion se întemeiază în special pe versiunea în limba engleză a articolului 392 din Directiva TVA, care prevede în mod expres „nedeductibilitatea TVA-ului” aferent achiziției.

25 În al doilea rând, potrivit Icade Promotion, articolul 392 din Directiva TVA nu ar permite statelor membre să supună livrarea de terenuri construibile unui regim de impozitare a marjei decât atunci când persoana impozabilă care efectuează asemenea livrări se limitează să cumpere și să revândă aceste terenuri în starea în care se află. Astfel, această prevedere nu s-ar aplica operațiunilor de vânzare de terenuri construibile care, de la momentul achiziției lor, au făcut obiectul unor transformări.

26 Din decizia de trimitere reiese că, pentru a răspunde la aceste argumente, cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) ar fi statuat însă că lipsa unui „drept de deducere” la momentul achiziției menționate la articolul 392 din Directiva TVA acoperă cazurile în care achiziția nu a fost supusă TVA-ului. Pe de altă parte, potrivit acestei instanțe, menționarea în acest articol a livrării de terenuri construibile „achiziționate în scopul revânzării” nu ar avea nici ca obiect, nici ca efect excluderea achizițiilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, urmate de o revânzare ca terenuri construibile.

27 În aceste condiții, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

1) Articolul 392 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că rezervă aplicarea regimului de impozitare a marjei pentru operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție a fost supusă [TVA-ului], fără ca persoana impozabilă care le revinde să aibă dreptul să efectueze deducerea acestei taxe? Sau acest articol permite aplicarea acestui regim unor operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție nu a fost supusă taxei respective, fie pentru că achiziția amintită nu intră în domeniul de aplicare al acesteia, fie pentru că, deși intră în domeniul de aplicare al acesteia, operațiunea este scutită?

2) Articolul 392 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unor operațiuni de livrare de terenuri construibile în următoarele două ipoteze:

– atunci când aceste terenuri, dobândite fără construcții, au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă;



## 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

– atunci când aceste terenuri, între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări care să permită să fie deservite de diverse rețele (drumuri, apă potabilă, electricitate, gaze, canalizare, telecomunicații)?”

### Cu privire la întrebările preliminare

#### *Cu privire la prima întrebare*

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că limitează aplicarea regimului de impozitare a marjei la operațiuni de livrare de imobile a căror achiziționare a fost supusă TVA-ului fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul de a efectua deducerea acestei taxe cu ocazia respectivei achiziții sau în sensul că permite aplicarea acestui regim și unor operațiuni de livrare de imobile a căror achiziție nu a fost supusă taxei menționate, fie pentru motivul că această achiziție nu intră în domeniul de aplicare al acesteia, fie pentru motivul că, deși intră în domeniul său de aplicare, ea este scutită.

29 Trebuie arătat de la început că versiunile lingvistice ale articolului 392 din Directiva TVA prezintă diferențe. Astfel, versiunea în limba franceză a acestei dispoziții face referire numai la lipsa „dreptului de deducere”, fără a preciza dacă această lipsă este cauzată doar de faptul că tranzacția inițială nu era supusă TVA-ului sau de faptul că era supusă acestei taxe, însă fără a da ulterior dreptul la deducere. În schimb, versiunea în limba engleză a dispoziției menționate se referă la „TVA-ul aferent achiziției”, precizând că acesta „nu era deductibil” („the VAT on the purchase was not deductible”), lăsând să se înțeleagă că cesiunea unor asemenea terenuri ar trebui, în principiu, să fie supusă TVA-ului.

30 În această privință, trebuie amintit că, în caz de divergență între diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii Europene, dispoziția în cauză trebuie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte [Hotărârea din 8 octombrie 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) și United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, punctul 61, precum și jurisprudența citată)].

31 Trebuie arătat de asemenea că regimul de impozitare prevăzut la articolul 392 din Directiva TVA constituie o derogare de la regimul general al Directivei TVA și, prin urmare, trebuie interpretat în mod strict. Totuși, nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini acest regim derogatoriu trebuie să fie interpretați într-un mod care l-ar priva de efecte. Astfel, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de regimul menționat și să respecte cerințele neutralității fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 22 și 23, precum și jurisprudența citată).

## 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

32 În acest cadru trebuie amintit, cu privire la economia generală a Directivei TVA, că, potrivit principiului fundamental inerent sistemului TVA-ului, această taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care a grevat direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 45 și jurisprudența citată).

33 Trebuie arătat de asemenea că Directiva TVA stabilește o distincție clară între, pe de o parte, livrarea de terenuri construibile, care sunt supuse TVA-ului, și, pe de altă parte, livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, care sunt scutite de această taxă.

34 În temeiul alineatului (3) al articolului 12 din Directiva TVA, în sensul alineatului (1) litera (b) al acestui articol, „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre. În definirea terenurilor care trebuie considerate „terenuri construibile”, acestea din urmă au obligația să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din directiva respectivă, 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 30 și jurisprudența citată).

35 Astfel, trebuie să se considere că, în raport cu articolul 135 alineatul (1) litera (k) coroborat cu articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, orice livrare de terenuri construibile realizată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare trebuie, în principiu, să fie supusă TVA-ului fie potrivit regimului de drept comun prevăzut la articolul 73 din Directiva TVA, care prevede că TVA-ul este calculat pe baza contrapartidei livrării de bunuri sau a prestării de servicii, și anume prețul de vânzare, fie, prin derogare pentru statele membre care au prevăzut această posibilitate, în conformitate cu regimul de impozitare a marjei în temeiul articolului 392 din această directivă, potrivit căruia baza de impozitare este reprezentată de diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.

36 În ceea ce privește obiectivul urmărit de Directiva TVA, trebuie amintit că aceasta are ca finalitate în special garantarea principiului neutralității fiscale care se opune, pe de o parte, ca livrările de bunuri asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia perceperii TVA-ului (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 31).

37 Regimul de impozitare a marjei are drept finalitate garantarea acestui principiu în măsura în care acest regim urmărește compensarea unui TVA rezidual nedeductibil.

38 În această privință, reiese din expunerea de motive a Propunerii pentru A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 final] că o bază

## 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

de impozitare redusă ar putea fi aplicată în ipoteza în care un bun, care a suportat deja TVA-ul cu titlu definitiv (de exemplu un imobil rezidențial, bun „consumat” ca urmare a primei ocupări), este ulterior reintrodus în „circuitul comercial” și este din nou supus TVA-ului. Expunerea de motive menționată prevede că, în acest caz, „[p]entru a ține seama de această nouă comercializare a imobilului care ar determina o sarcină fiscală prea mare asupra comerțului imobiliar, ar fi fost necesar să se renunțe la impozitarea potrivit principiilor generale și să se prevadă [...] posibilitatea statelor membre de a stabili baza de evaluare [a TVA-ului] pe calea deducerii «bază din bază»”.

39 Astfel, o impozitare a prețului de vânzare total la sfârșitul primului consum final ar avea drept consecință, în lipsa posibilității de deducere, includerea în baza de impozitare nu numai a unui preț deja grevat de TVA-ul definitiv, ci și a valorii acestui TVA. Aceasta ar conduce la faptul că sarcina definitivă a TVA-ului pentru întregul circuit economic ar depinde în special de numărul de consumuri finale succesive și de prețurile plătite la acel moment. În schimb, supunerea la plata TVA-ului asupra marjei permite atenuarea acestui TVA rezidual și restabilirea neutralității fiscale.

40 Astfel, aplicarea regimului de impozitare menționat pentru operațiunile realizate în urma unui prim consum final permite să se garanteze ca sarcina care cade pe cel de al doilea consum final să fie stabilită în aceleași condiții precum cea care cade pe primul consum. Este vorba despre un element care asigură buna funcționare a TVA-ului din moment ce se aplică unor bunuri care pot face obiectul mai multor consumuri finale care întrerup lanțul de deducere.

41 Trebuie menționat că Curtea s-a pronunțat deja cu privire la un regim similar celui în discuție în cauza principală, și anume regimul marjei de profit în domeniul bunurilor second-hand. Curtea a statuat că impozitarea, la întregul preț, a livrării unui bun second-hand de către un comerciant persoană impozabilă, în condițiile în care prețul la care acesta din urmă a dobândit bunul respectiv încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de o persoană care face parte din una dintre categoriile identificate la articolul 314 literele (a)-(d) din Directiva TVA și pe care nici această persoană, nici comerciantul persoană impozabilă nu a fost în măsură să îl deducă, ar determina, astfel, o dublă impozitare (Hotărârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punctul 48).

42 În acest context, trebuie subliniat că nu toate achizițiile de terenuri construibile de către o persoană impozabilă în vederea revânzării lor sunt supuse TVA-ului.

43 Or, interpretarea articolului 392 din Directiva TVA doar în sensul că acesta ar rezerva aplicarea regimului de impozitare a marjei numai livrărilor de terenuri construibile a căror achiziție a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, și că ar exclude, așadar, aplicarea acestui regim atunci când achiziția respectivă nu a fost supusă TVA-ului cu ocazia unei reintegrări a acestor terenuri într-un proces economic cu scopul de a face obiectul unui al doilea consum ar conduce la aplicarea unui regim diferit din punctul de vedere al TVA-ului în privința livrărilor de bunuri asemănătoare, care sunt în concurență unele cu altele, precum și în privința operatorilor economici care le efectuează.

## 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

44 În schimb, în afara ipotezei menționate la punctul precedent, interpretarea contextuală și teleologică expusă la punctele 36-42 din prezenta hotărâre nu permite să se justifice aplicarea dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 392 din Directiva TVA unor operațiuni de livrare de terenuri a căror achiziționare nu a fost supusă acestei taxe. Aceasta este situația achiziționării unui teren construibil atunci când vânzătorul său inițial este un particular care se limitează să gestioneze patrimoniul său privat, fără ca această cesiune să se înscrie în cadrul realizării vreunei activități economice sau al achiziționării unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, care, potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, este scutită în întregime de TVA.

45 În acest din urmă caz, așa cum a arătat domnul avocat general la punctul 77 din concluzii, în cazul revânzării unor astfel de terenuri, nu s-ar produce niciun risc de dublă impunere, nici chiar în ipoteza în care acestea ar fi devenit între timp „impozabile” ca terenuri construibile. De asemenea, ca urmare a scutirii lor de TVA, terenurile pe care nu s-au ridicat construcții nu pot face obiectul unui/unor „consum(uri) final(e)” în sensul Directivei TVA, astfel încât nu intervine problema „reintroducerii” lor în circuitul comercial. Astfel, în aceste două situații, nu există ipoteza unui TVA „rămas inclus” în astfel de bunuri ca urmare a unei eventuale impozitări anterioare.

46 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atât atunci când achiziția lor a fost supusă TVA-ului, fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, cât și atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, în condițiile în care prețul la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat aceste bunuri încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial. Cu toate acestea, în afara ipotezei menționate, dispoziția respectivă nu se aplică în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile a căror achiziție inițială nu a fost supusă TVA-ului, fie că se află în afara domeniului său de aplicare, fie că este scutită de TVA.

### ***Cu privire la a doua întrebare***

47 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei operațiunilor de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri dobândite fără construcții au devenit, între momentul achiziționării lor și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, terenuri construibile și atunci când, între momentul achiziționării lor și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, aceste terenuri au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor acestora, precum o separare în loturi sau realizarea de lucrări care permit instalarea rețelelor care deservesc terenurile menționate, precum, printre altele, rețelele de gaze naturale sau de energie electrică.

48 În ceea ce privește, în primul rând, problema referitoare la terenurile dobândite fără construcții, trebuie să se arate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, referitor la o

## 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

derogare de la principiul general al Directivei TVA potrivit căruia TVA-ul trebuie, în principiu, să fie prelevat asupra prețului practicat între părți, articolul 392 din această directivă trebuie interpretat în mod strict, fără a goli însă de conținut această dispoziție.

49 În plus, trebuie subliniat că, potrivit articolului 12 alineatul (3) din Directiva TVA, „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.

50 Cu toate acestea, astfel cum reiese din jurisprudența amintită la punctul 34 din prezenta hotărâre, Directiva TVA limitează marja de apreciere a acestora din urmă în ceea ce privește domeniul de aplicare al noțiunii de „teren construibil”. În acest context, statele membre trebuie să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din această directivă, care urmărește să nu scutească de TVA decât livrările de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, care nu sunt destinate construirii unor clădiri.

51 În plus, definiția noțiunii de „terenuri construibile” 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 TVA, ca incluzând „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”.

52 Din ansamblul acestor dispoziții reiese că, având în vedere faptul că noțiunea de „teren construibil” cuprinde atât terenurile neamenajate, cât și pe cele amenajate, criteriul determinant pentru distincția dintre un teren construibil și un teren pe care nu s-au ridicat construcții este acela dacă, la momentul operațiunii, terenul în cauză este destinat să fie construit pentru construirea unor clădiri.

53 Or, din articolul 392 din Directiva TVA reiese că regimul derogatoriu al impozitării marjei se aplică numai terenurilor construibile care, definite ca atare de statele membre drept terenuri destinate să suporte clădiri, sunt achiziționate în vederea revânzării. În schimb, revânzarea terenurilor achiziționate pe care nu s-au ridicat construcții, ca urmare a faptului că nu sunt destinate să suporte un edificiu și sunt, în principiu, scutite de TVA, trebuie exclusă din domeniul de aplicare al acestui articol.

54 Mai trebuie precizat că, pentru a garanta respectarea principiului neutralității fiscale, este necesar ca toate terenurile pe care nu s-au ridicat construcții destinate să suporte un edificiu și, prin urmare, destinate să fie construibile să fie acoperite de definiția națională a noțiunii de „teren construibil” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punctul 31).

55 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili, ținând seama de definițiile legislative naționale și de toate împrejurările în care au avut loc operațiunile în discuție în litigiul principal, dacă terenurile achiziționate de Icade Promotion se încadrează în noțiunea de „teren construibil” sau dacă, dimpotrivă, este vorba despre terenuri pe care nu s-au ridicat construcții care, fiind scutite de TVA, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 392 din Directiva TVA.

## 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

56 În ceea ce privește, în al doilea rând, problema dacă acest articol exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei unei livrări de terenuri construibile atunci când, între momentul achiziționării acestor terenuri și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, ele au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, precum divizarea lor în loturi sau realizarea de lucrări care să permită deservirea lor prin diverse rețele, trebuie să se observe că, desigur, este adevărat că Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 califică drept „bunuri imobile” orice „clădire” sau orice „construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată”, precum „construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare”.

57 Cu toate acestea, faptul că asemenea amenajări constituie „bunuri imobile”, în sensul Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011, nu influențează calificarea unui teren astfel amenajat drept „teren construibil”. În plus, articolul 12 alineatul (3) din Directiva TVA prevede în mod clar că chiar și terenurile amenajate se încadrează în noțiunea de „teren construibil”, în măsura în care acestea sunt definite ca atare de statele membre. Cu alte cuvinte, amenajarea terenurilor, precum racordarea la rețelele de energie electrică, de gaze naturale, de apă etc., nu poate avea drept consecință schimbarea calificării lor juridice în „clădire”, în sensul de construcție fixată pe pământ în special prin intermediul fundațiilor.

58 Pe de altă parte, deși articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA definește o clădire într-un mod foarte larg ca fiind „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”, nu este mai puțin adevărat că această dispoziție face trimitere la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă, care se referă la „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri înaintea primei ocupări”. Astfel, nu se poate concluziona că simple lucrări de racordare la rețele pot fi incluse în noțiunea de „clădire”.

59 Deși rezultă în esență din cuprinsul punctelor 32 și 33 din Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), că o clădire care a făcut obiectul unei transformări sau al unor lucrări de modernizare trebuie să fie supusă regimului de drept comun al TVA-ului din moment ce aceste operațiuni au generat o valoare adăugată, în mod similar cu construirea inițială a acesteia, jurisprudența menționată nu poate fi totuși aplicată prin analogie cauzei principale. Astfel, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, problema dacă lucrările de modernizare în discuție generaseră o valoare adăugată era determinantă pentru supunerea sau nesupunerea la plata TVA-ului a livrării clădirii în discuție. În schimb, în cauza principală este în discuție nu supunerea la plata TVA-ului a livrării terenurilor, ci aplicabilitatea unei dispoziții derogatorii care prevede un regim de impozitare atenuată.

60 Or, deși articolul 392 din Directiva TVA se referă la „livrarea de terenuri de construcții achiziționate în scopul revânzării”, nu se poate concluziona că acești termeni interzic ca terenurile să fi făcut obiectul unor transformări de către comerciantul persoană impozabilă, atât timp cât acestea pot fi calificate

## 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

drept terenuri construibile în momentul revânzării lor. Astfel, o asemenea concluzie nu reiese nici din intențiile legiuitorului Uniunii referitoare la această dispoziție, nici din interpretarea sa contextuală.

61 Prin urmare, din moment ce un teren neamenajat este considerat teren construibil potrivit legislației naționale a statului membru în cauză, transformările aduse acestui teren, care rămâne astfel destinat ridicării de construcții, în scopul amenajării sale, nu au nicio incidență asupra calificării sale drept „teren construibil” atât timp cât aceste amenajări nu pot fi calificate drept „clădiri”.

62 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 392 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri dobândite fără construcții au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, dar nu exclude aplicarea acestui regim în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri, între momentul achiziționării lor și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări de amenajare care permit instalarea rețelelor care deservește terenurile respective, precum, printre altele, rețele de gaz sau de electricitate.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

63 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 întâi) declară:

1) **Articolul 392 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atât atunci când achiziția lor a fost supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA), fără ca persoana impozabilă care le revinde să fi avut dreptul să deducă această taxă, cât și atunci când achiziția lor nu a fost supusă TVA-ului, în condițiile în care prețul la care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat aceste bunuri încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte de vânzătorul inițial. Cu toate acestea, în afara ipotezei menționate, dispoziția respectivă nu se aplică în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile a căror achiziție inițială nu a fost supusă TVA-ului, fie că se află în afara domeniului său de aplicare, fie că este scutită de TVA.**

2) **Articolul 392 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exclude aplicarea regimului de impozitare a marjei în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri dobândite fără construcții au devenit terenuri construibile între momentul cumpărării**

## **Auditor Financiar - Adrian Beța**

[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

și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, dar nu exclude aplicarea acestui regim în privința unor operațiuni de livrare de terenuri construibile atunci când aceste terenuri, între momentul achiziționării lor și cel al revânzării lor de către persoana impozabilă, au făcut obiectul unor modificări ale caracteristicilor lor, cum ar fi împărțirea în loturi sau efectuarea de lucrări de amenajare care permit instalarea rețelelor care deservește terenurile respective, precum, printre altele, rețele de gaz sau de electricitate.

Semnături