

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-267 din 2015 Gemeente Woerden. Achiziția unui active imobilizat cu deducerea TVA. Vânzarea ulterioară la un preț mai redus și exercitarea deducerii TVA de la achiziție.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

22 iunie 2016

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Taxă achitată în amonte – Deducere”

În cauza C-267/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 29 mai 2015, primită de Curte la 5 iunie 2015, în procedura

Gemeente Woerden

împotriva

Staatsecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul A. Borg Barthet (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gemeente Woerden, de R. Brouwer, belastingadviseur;
- pentru guvernul olandez, de J. Langer, de M. Bulterman și de M. Gijzen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de H. Kranenborg și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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”).

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 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gemeente Woerden (comuna Woerden, Țările de Jos), pe de o parte, și Staatsecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de rectificare în materia taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2005 și 30 noiembrie 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

- 4 Articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„«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.”

- 5 Articolul 11 din Directivă TVA prevede:

După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată [...], fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

[...]”

- 6 Articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.”

- 7 Potrivit articolului 72 din Directiva TVA:

„În sensul prezentei directive, «valoare de piață» înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, «valoarea de piață» înseamnă:

- 1) pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare a bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;
- 2) pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

8 Articolul 80 din Directiva TVA prevede:

„(1) Pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:

- (a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și articolelor 173-177;

[...]

În sensul primului paragraf, legăturile juridice pot include relația dintre un angajator și un angajat sau familia angajatului sau orice alte persoane care îi sunt apropiate.

- (2) Atunci când statele membre își exercită opțiunea prevăzută la alineatul (1), ele pot restricționa categoriile de furnizori/prestatori sau beneficiari cărora li se aplică măsurile.

[...]”

9 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

„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:

- (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;
- (b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;
- (c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);
- (d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;
- (e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

Dreptul olandez

10 Articolul 3 din Wet op de omzetbelasting (Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri) din 28 iunie 1968 (Stb. 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”), are următorul cuprins:

- „1. Sunt livrări de bunuri:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

a) transmiterea prerogativei de a dispune de un bun ca un proprietar;

[...]

3. Sunt asimilate unei livrări efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 1 litera (a):

[...]

b) afectarea de către un operator, în scopul activității întreprinderii sale, a unor bunuri produse în propria întreprindere în cazurile în care dobândirea bunurilor de la un alt operator nu i-ar da dreptul la deducerea completă a impozitului ce grevează aceste bunuri;

[...]”

11 Articolul 7 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri prevede:

„1. Este operator orice persoană care desfășoară o activitate economică în mod independent.

[...]

4. Persoanele fizice și organismele în sensul legii generale privind impozitele datorate statului, care sunt operatori în sensul prezentului articol, care au reședința sau sunt stabilite în țările de Jos sau care au un sediu fix și ale căror legături financiare, economice și organizaționale se prezintă astfel încât constituie o unitate, sunt considerate, la cererea uneia sau mai multora dintre acestea sau din oficiu, prin decizie a Inspectorului supusă căilor de atac, ca un singur operator începând din prima zi a lunii următoare celei în care Inspectorul a adoptat această decizie. Modalitățile de formare, de modificare și de încetare a entității fiscale pot fi stabilite prin decret ministerial.

[...]”

12 Articolul 8 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri prevede:

„1. Impozitul este calculat în raport cu remunerarea.

2. Remunerarea este valoarea totală – sau, în cazul în care contrapartida nu constă într-o sumă de bani, valoarea totală a contrapartidei – care este facturată pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, în afara impozitului pe cifra de afaceri. În cazul în care, în cadrul livrării unui bun sau al prestării unui serviciu, suma achitată este mai mare decât suma facturată, este luată în considerare suma achitată.

3. În ceea ce privește operațiunile menționate la articolul 3 alineatul 3 și la articolul 3 a alineatul 1, remunerarea se stabilește pe baza prețului de cumpărare a bunurilor sau a unor bunuri similare ori, în lipsa unui preț de cumpărare, pe baza prețului de cost, stabilit la momentul în care sunt efectuate aceste operațiuni.

4. În ceea ce privește operațiunile menționate la articolul 4 alineatul 3, remunerarea se stabilește pe baza valorii normale a serviciului. Este considerată valoarea normală suma, în afara impozitului pe cifra de afaceri, pe care operatorul respectiv trebuie să o plătească la momentul prestării serviciului, în condiții de concurență deplină, unui prestator de servicii independent în țările de Jos.

[...]”

13 Articolul 109 din Wet op het primair onderwys (Legea privind învățământul primar) din 2 iulie 1981 (Stb. 1983, nr. 727), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, are următorul cuprins:

„Spațiile aferente punerii la dispoziție spre închiriere în temeiul articolului 108 sau 110 de către autoritatea competentă a unei școli care nu este administrată de comună nu sunt în sarcina comunei.”

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

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 14 Comuna Woerden a comandat construirea a două clădiri cu destinație multifuncțională. Aceasta a dedus aproape integral TVA-ul care i-a fost facturat cu privire la recepția lucrării.
- 15 Stichting Gebouwen Beheer Woerden (Fundația pentru Administrarea Clădirilor Comunei Woerden, denumită în continuare „Fundația”) a fost înființată la 6 februarie 2007. Consiliul de administrație al acesteia are cinci membri, dintre care un membru este numit de comuna Woerden, trei membri sunt numiți de consiliile de administrație ale fiecărei instituții de învățământ care utilizează clădirile administrate de Fundație și un membru este numit de Stichting Kindercentra Midden Nederland (Fundația Centrelor de Supraveghere a Copiilor din Partea Centrală a Țărilor de Jos). Fundația are ca obiect de activitate administrarea imobilelor și promovarea colaborării dintre utilizatorii imobilelor.
- 16 În loc să pună la dispoziție clădirile în discuție pentru închiriere, comuna Woerden a optat să le vândă Fundației. Cele două clădiri, dintre care a doua a fost divizată în două loturi, au fost vândute pentru o sumă totală echivalentă cu aproximativ 10 % din prețul de cost. TVA-ul a fost facturat la prețul de vânzare. Prețul de cumpărare datorat de Fundație a fost convertit într-un preț la care se aplică dobânzi.
- 17 În cadrul transferului de proprietate asupra primei clădiri, au fost aplicate taxe de transfer pentru o sumă care corespundea practic prețului de cost al acesteia. În ceea ce privește a doua clădire, actul de cesiune menționează că cesiunea primului drept asupra unor apartamente are ca efect faptul că taxele de transfer sunt datorate până la concurența pentru o sumă care corespundea practic prețului de cost al acestei clădiri în integralitate.
- 18 Fundația a cedat ulterior cu titlu gratuit folosința unei părți a clădirilor respective celor trei instituții de învățământ primar special. Celelalte părți au fost închiriate cu titlu oneros diferitor locatari. Această locațiune cu titlu oneros este scutită de TVA, cu excepția închirierii unor infrastructuri sportive.
- 19 În opinia Inspecteur, comuna Woerden nu a livrat cele două clădiri în discuție în sensul articolului 3 alineatul 1 litera a) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, și le-a închiriat Fundației cu scutire de TVA. În consecință, potrivit Inspecteur, comuna Woerden era obligată la plata TVA-ului în temeiul articolului 3 litera b) din această lege. Inspecteur a solicitat plata acestui impozit, prin intermediul unei decizii de impunere.
- 20 La 25 aprilie 2013, pronunțându-se asupra apelului formulat de comuna Woerden și asupra apelului incident formulat de Inspecteur, Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos) a statuat că existase efectiv o livrare de bunuri în sensul articolului 3 alineatul 1 litera a) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri.
- 21 Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam) a considerat totuși că prețul de vânzare facturat de comuna Woerden privea exclusiv părțile din clădirile respective pe care Fundația le afectează locațiunii supuse impozitului. Aceasta a concluzionat că, în sensul Legii privind impozitul pe cifra de afaceri, comuna Woerden a intervenit în calitate de operator numai în ceea ce privește aceste părți și, în consecință, că avusese numai dreptul la deducere pentru fracțiunea corespunzătoare a TVA-ului care îi fusese facturat la recepția clădirilor, și anume aproximativ 10 %.
- 22 Comuna Woerden a formulat recurs împotriva deciziei Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam). Secretarul de stat pentru finanțe a formulat de asemenea un recurs incident condiționat.
- 23 În analiza sa, instanța de trimitere respinge aprecierea Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam) potrivit căreia comuna Woerden a livrat unele părți ale clădirilor respective în calitate de operator, iar altele în afara acestei calități.

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

- 24 Instanța de trimitere consideră că prețurile de vânzare a clădirilor respective erau legate în mod direct de livrările acestora și că, prin urmare, comuna Woerden le-a efectuat cu titlu oneros și că este vorba, așadar, despre o activitate economică.
- 25 Pe de altă parte, instanța menționată respinge critica invocată de secretarul de stat pentru finanțe potrivit căreia, cu ocazia livrării clădirilor respective, comuna Woerden nu a acționat în calitate de operator în sensul Legii privind impozitul pe cifra de afaceri, ci a acționat în calitate de autoritate publică.
- 26 Instanța de trimitere examinează deopotrivă chestiunea existenței unui abuz de drept. Cu toate acestea, întrucât administrarea clădirilor și răspunderea pentru acestea au fost asumate de Fundație, această instanță exclude, în speță, faptul că a existat un abuz de drept.
- 27 Totuși, instanța de trimitere ridică din oficiu chestiunea dacă, în temeiul Directivei TVA, comuna Woerden are dreptul la deducerea doar a unei fracțiuni din TVA-ul facturat cu ocazia recepției acestor clădiri pentru motivul că nu are obligația, potrivit Legii din 2 iulie 1981 privind învățământul primar, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, să factureze cheltuielile de găzduire a școlilor în instituțiile școlare și pentru motivul că Fundația a cedat cu titlu gratuit către instituțiile școlare folosința unor părți ale clădirilor respective.
- 28 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Într-o situație precum cea din speță, în care persoana impozabilă a comandat construirea unei clădiri și-a vândut-o la un preț care nu acoperă toate costurile, în timp ce cumpărătorul cedează cu titlu gratuit unui terț folosința unei părți a acestei construcții, persoana impozabilă are dreptul de a deduce integral TVA-ul care i-a fost facturat pentru construcția clădirii sau numai o parte, proporțional cu părțile clădirii pe care cumpărătorul le utilizează în scopuri economice (în speță, închiriere cu titlu oneros)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 29 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, în care persoana impozabilă a comandat construirea unei clădiri și a vândut-o la un preț inferior costurilor de construcție a acesteia, această persoană impozabilă are dreptul de deducere integrală a TVA-ului achitat pentru construirea acestei clădiri sau numai de deducere parțială a acestei taxe, proporțional cu părțile clădirii respective pe care cumpărătorul acesteia le utilizează în scopuri economice.
- 30 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii Europene (a se vedea Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punctul 42, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 23).
- 31 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 33, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 22, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 26).
- 32 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de

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

rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 27).

- 33 Reiese din jurisprudența Curții că TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 28). Rezultă că, în privința TVA-ului, fiecare operațiune trebuie să facă obiectul unei evaluări în sine, independent de TVA-ul datorat pentru operațiuni anterioare sau ulterioare.
- 34 În ceea ce privește condițiile materiale necesare pentru nașterea dreptului de deducere, Curtea s-a pronunțat în sensul că din cuprinsul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA reiese că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 26).
- 35 Întrucât articolul 168 din Directiva TVA nu impune nicio altă condiție referitoare la utilizarea de către persoana care primește bunurile sau serviciile respective, trebuie să se concluzioneze că, în măsura în care sunt îndeplinite cele două condiții prevăzute la punctul precedent, o persoană impozabilă are, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte.
- 36 În această privință, trebuie să se adauge că Directiva TVA nu supune dreptul de deducere unei condiții legate de utilizarea bunurilor sau a serviciilor în discuție, de către persoana care primește de la persoana impozabilă aceste bunuri sau servicii, deoarece aceasta ar presupune ca orice operațiune efectuată de o persoană impozabilă cu un cumpărător sau cu un beneficiar care nu desfășoară activitate economică, precum particularii, să limiteze dreptul de deducere al persoanei impozabile.
- 37 În plus, o condiție potrivit căreia utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză de către cumpărătorul sau de către beneficiarul acestora ar determina dreptul de deducere al furnizorului ar avea drept consecință faptul că dreptul de deducere al persoanei impozabile ar depinde de acțiunea ulterioară a cumpărătorului sau a beneficiarului, care ar avea întotdeauna dreptul să modifice utilizarea bunului pe termen scurt sau pe termen lung.
- 38 Or, din decizia de trimitere reiese că comuna Woerden trebuie să fie calificată drept persoană impozabilă în sensul Directivei TVA. În plus, din această decizie reiese că clădirile în discuție în litigiul principal au fost livrate comunei Woerden de o altă persoană impozabilă și că această comună a utilizat clădirile respective în cadrul unei operațiuni impozabile, și anume livrarea lor cu titlu oneros Fundației.
- 39 Rezultă că comuna Woerden are dreptul să deducă întreaga taxă aferentă intrărilor, fără a lua în considerare folosința la care recurge cumpărătorul sau beneficiarul bunurilor furnizate de aceasta.
- 40 În ceea ce privește faptul că, în cauza principală, persoana impozabilă a livrat un bun la un preț care nu acoperă toate costurile, trebuie amintit că s-a statuat deja de către Curte că rezultatul operațiunii economice este lipsit de relevanță în raport cu dreptul de deducere, cu condiția ca și activitatea să fie supusă TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22, și Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punctul 25).
- 41 Mai mult, din jurisprudența Curții rezultă că dacă prețul de livrare este inferior costurilor de producție, deducerea nu poate fi limitată proporțional cu diferența dintre preț și costuri, chiar dacă prețul respectiv este considerabil mai puțin ridicat decât costurile de producție, cu excepția situației în care este pur simbolic (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța, 50/87, EU:C:1988:429, punctul 16).
- 42 Din toate considerațiile de mai sus rezultă că este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, în care persoana impozabilă a comandat construirea unei clădiri și a vândut-o la un preț inferior costurilor de construcție a acesteia, această persoană impozabilă are dreptul de deducere integrală a TVA-ului achitat pentru construirea acestei clădiri, iar

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

nu numai de deducere parțială a acestei taxe, proporțional cu părțile clădirii respective pe care cumpărătorul acesteia le utilizează în scopuri economice. Faptul că acest cumpărător cedează cu titlu gratuit unui terț folosința unei părți a clădirii respective nu are niciun efect în această privință.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 43 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 zecea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală, în care persoana impozabilă a comandat construirea unei clădiri și a vândut-o la un preț inferior costurilor de construcție a acesteia, această persoană impozabilă are dreptul de deducere integrală a taxei pe valoarea adăugată achitate pentru construirea acestei clădiri, iar nu numai de deducere parțială a acestei taxe, proporțional cu părțile clădirii respective pe care cumpărătorul acesteia le utilizează în scopuri economice. Faptul că acest cumpărător cedează cu titlu gratuit unui terț folosința unei părți a clădirii respective nu are niciun efect în această privință.