

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-243 din 2023 Drebers. Elemente importante din perspectiva noțiunii de bunuri de capital când se analizează procedura ajustării TVA pentru aceste imobile.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

12 septembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 187 – Regularizarea deducerilor – Perioadă de regularizare prelungită pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital – Noțiunea de «bunuri de capital» – Articolul 190 – Posibilitatea statelor membre de a considera ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal acestor bunuri – Lucrări de extindere și de renovare a unui imobil – Posibilitate prevăzută în dreptul intern de a asimila astfel de lucrări cu construirea sau cu dobândirea unui bun imobil – Restrângeri – Efect direct al acestui articol 190 – Marjă de apreciere ”

În cauza C-243/23 [Drebers](i),

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia), prin decizia din 28 iunie 2022, primită de Curte la 18 aprilie 2023, în procedura

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

împotriva

L BV,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președintă de cameră, domnii F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer și doamna M. L. Arastey Sahún, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: doamna A. Lamote, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 martie 2024,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

- pentru L BV, de H. Casier și S. Gnedasj, avocatul;
- pentru guvernul belgian, de S. Baeyens, P. Cottin și C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, M. Björkland și C. Zois, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 iunie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 187 și 189 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 Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Statul belgian/Serviciul public federal de finanțe) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și L BV, pe de altă parte, în legătură cu întinderea perioadei de regularizare aplicabile deducerilor taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate pentru lucrări efectuate la un imobil utilizat de L BV pentru activitatea sa economică.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

- 3 Articolul 20 alineatele (2) și (4) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) și prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 (JO 2006, L 221, p. 9) (denumită în continuare „A șasea directivă”), care a fost abrogată și înlocuită prin Directiva TVA, prevedea:

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

„(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

[...]

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

[...]

(4) În sensul aplicării [alineatului (2)], statele membre pot:

- defini conceptul de bunuri de capital;

[...]

Statele membre pot aplica de asemenea [alineatul (2)] serviciilor care au caracteristici similare cu cele atribuite în mod normal bunurilor de capital.”

- 4 Articolul 1 punctul 4 din Directiva 95/7 a modificat al treilea paragraf al articolului 20 alineatul (2) din A șasea directivă. Al cincilea considerent al Directivei 95/7 avea următorul conținut:

„[Î]ntrucât perioada care servește drept bază de calcul pentru ajustările prevăzute la articolul 20 alineatul (2) din directiva menționată trebuie prelungită de statele membre până la 20 de ani pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, având în vedere durata de viață economică a acestora”.

- 5 Articolul 1 punctul 6 din Directiva 2006/69 a adăugat un al doilea paragraf la articolul 20 alineatul (4) din A șasea directivă. Considerentul (5) al Directivei 2006/69 preciza:

„Trebuie subliniat faptul că anumite servicii de natură similară cu bunurile de investiții pot fi incluse în regimul care permite regularizarea deducerilor aplicate bunurilor de investiții pe toată durata de viață a activului, în funcție de utilizarea efectivă a acestuia.”

Directiva TVA

- 6 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

„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;

[...]

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

[...]”

7 Articolul 12 din această directivă prevede:

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

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

[...]

(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».

[...]”

8 Articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

9 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA:

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

10 Articolul 135 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

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

[...]

- (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);

[...]”

- 11 Articolul 168 din directiva menționată are următorul cuprins:

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

- (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;

[...]”

- 12 Articolul 184 din Directiva TVA prevede:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

- 13 Articolul 185 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.”

- 14 Potrivit articolului 187 din directiva menționată:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

[...]

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

- (2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

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

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

- 15 Articolul 189 din aceeași directivă prevede:

„Pentru aplicarea articolelor 187 și 188, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

(a) definirea conceptului de bunuri de capital;

[...]”

- 16 Articolul 190 din Directiva TVA prevede:

„În sensul articolelor 187, 188, 189 și 191, statele membre pot considera ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital.”

Dreptul belgian

- 17 Articolul 1 alineatul 9 punctul 1 din wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Legea de instituire a Codului privind taxa pe valoarea adăugată) din 3 iulie 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul privind TVA”), are următorul cuprins:

„În sensul prezentului cod, se înțelege:

1 prin clădire sau părți ale unei clădiri, orice structură fixată pe pământ sau în pământ”.

- 18 Articolul 48 alineatul 2 din Codul privind TVA prevede:

„În cazul bunurilor de capital și al serviciilor care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital, deducerea taxelor care le-au grevat este supusă revizuirii pentru o perioadă de cinci ani. Revizuirea are loc în fiecare an până la concurența unei cincimi din valoarea acestor taxe, atunci când apar variații în elementele care au fost luate în considerare la calcularea taxelor deductibile.

Cu toate acestea, pentru taxa aplicată bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital stabilit[e] de Rege, perioada de revizuire este de 15 ani, iar revizuirea are loc în fiecare an până la concurența unei cincimi din cuantumul acestui impozit.”

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

19 Articolul 49 din acest cod prevede că Regele stabilește condițiile de aplicare a articolelor 45-48.

20 Articolul 9 din Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Decretul regal nr. 3 privind deducerile pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată) din 10 decembrie 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 decembrie 1969, p. 12006), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Decretul regal nr. 3”), prevede:

„1 Pentru taxele aplicate bunurilor de capital, deducerea efectuată inițial de persoana impozabilă este supusă revizuirii pentru o perioadă de cinci ani care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului în care a luat naștere dreptul de deducere.

Cu toate acestea, pentru taxele aplicate bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, această perioadă se prelungește la 15 ani.

Prin taxe aplicate bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital se înțeleg taxele aplicate:

1. operațiunilor care urmăresc sau contribuie la construirea bunurilor menționate la articolul 1 alineatul 9 punctul 1 din [Codul privind TVA];

2. achiziționării de bunuri menționate la articolul 1 alineatul 9 [din Codul privind TVA];

3 dobândirii unui drept real în sensul articolului 9 al doilea paragraf punctul 2 [din Codul privind TVA] asupra bunurilor menționate la articolul 1 alineatul 9 [din Codul privind TVA].

[...]”

21 Articolul 21a alineatul 1 primul paragraf punctul 2 din Decretul regal nr. 3 prevede că o persoană impozabilă care desfășoară o activitate scutită care nu conferă dreptul de deducere și care devine, pentru aceeași activitate, o persoană impozabilă care realizează operațiuni care dau drept de deducere își poate exercita dreptul de deducere prin revizuire, printre altele, pentru bunurile de capital care subzistă acestei modificări, cu condiția ca aceste bunuri să fie încă utilizabile și ca perioada stabilită la articolul 48 alineatul (2) din Codul privind TVA să nu se fi scurs.

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

- 22 L BV este o societate de avocați. Pentru exercitarea acestei activități economice, ea dispune de un bun imobil care este utilizat și pentru a locui de către administratorul ei.
- 23 În cursul anilor 2007-2015, la acest imobil au fost realizate lucrări importante, la finalul cărora acesta se compune în prezent dintr-o clădire principală și o clădire intermediară renovate, precum și dintr-o pivniță, dintr-o anexă din sticlă și un ascensor nou-construite. Diferitele spații sunt conectate între ele prin coridoare situate la parter și la primul etaj, ascensorul permițând în plus să se ajungă la toate etajele clădirilor principale și intermediare. La jumătatea anului 2015, lucrările au fost finalizate integral, iar clădirea a putut fi din nou utilizată.
- 24 Pentru întreg imobilul a fost atribuit un singur „venit cadastral”, acest venit ridicându-se, înainte de începerea lucrărilor, la 2 456 de euro și, după executarea acestora, la 3 850 de euro. Imobilul astfel transformat era destinat unei utilizări private în limita a 40 % și unei utilizări profesionale în limita a 60 %.
- 25 Începând cu 1 ianuarie 2014, Regatul Belgiei a eliminat scutirea de TVA aplicabilă până atunci exercitării profesiei de avocat, astfel încât L BV a fost de atunci înregistrată în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA.
- 26 L BV a procedat ulterior la regularizarea deducerilor de TVA prin deducerea unei părți din TVA-ul pe care îl achitase aferent costurilor lucrărilor respective și pe care nu l-a putut deduce atunci când activitatea sa era scutită, întrucât a considerat că perioada de regularizare aplicabilă acestor lucrări nu se încheiase încă.
- 27 Pentru aceasta, L BV s-a întemeiat pe premisa că aceste lucrări constituiau bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital supuse unei perioade de regularizare prelungite de 15 ani, iar nu perioadei normale de regularizare de cinci ani care este aplicabilă altor bunuri de capital decât bunurile imobile.
- 28 La 28 august și la 1 decembrie 2015, administrația fiscală a efectuat un control fiscal inopinat la sediul social al L BV cu privire la perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2014 și 30 septembrie 2015. În urma acestui control, administrația menționată, deși admite că L BV avea, în principiu, dreptul de a regulariza deducerile TVA-ului aferent lucrărilor de construcții în discuție, a concluzionat că prin aceste lucrări nu s-a construit o clădire nouă, ci doar s-a îmbunătățit și s-a renovat imobilul existent, astfel încât trebuia să se aplice perioada de regularizare de cinci ani.
- 29 Considerând astfel că era necesar să corecteze regularizarea efectuată de L BV a deducerilor aferente acestor lucrări, administrația fiscală i-a comunicat, la 25 octombrie 2017, o somație conform căreia L BV datora un anumit quantum de TVA aferent acestor deduceri.

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

- 30 Sesizat cu o acțiune formulată de L BV, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra orientală, circumscripția Gent, Belgia) a stabilit, prin hotărârea din 10 martie 2020, că ansamblul compus din anexa din sticlă și din ascensorul construite de această societate, precum și din clădirea intermediară renovată de aceasta trebuiau considerate a fi părți nou-construite ale unei clădiri, ce constituiau bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital, astfel încât L BV era, potrivit acestei instanțe, îndreptățită să deducă TVA-ul aferent acestor lucrări în limita a 60 %.
- 31 Administrația fiscală a declarat apel împotriva acestei hotărâri la hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia), instanța de trimitere. La rândul său, L BV a formulat un apel incident.
- 32 Această instanță consideră, pe de o parte, că apelul formulat de administrația fiscală este fondat în sensul că ascensorul și cele două construcții din spatele clădirii principale nu pot fi considerate ca fiind, fiecare, „părți ale unei clădiri” în sensul articolului 1 alineatul 9 punctul 1 din Codul privind TVA.
- 33 Aceasta arată însă, pe de altă parte, în ceea ce privește apelul incident formulat de L BV, că, în dreptul belgian, atunci când sunt efectuate lucrări la o clădire existentă, perioada de regularizare prelungită de 15 ani nu se aplică în ceea ce privește TVA-ul perceput pentru aceste lucrări decât dacă, după realizarea lor, există o „construcție nouă” în scopuri de TVA. Astfel, această perioadă de 15 ani nu ar fi aplicabilă lucrărilor de construcții care nu implică o transformare prin care să se ajungă la construirea în fapt a unei clădiri „noi” în scopuri de TVA, chiar dacă, având în vedere natura și importanța lor, aceste lucrări conferă imobilului la care au fost făcute o durată de viață economică la fel de lungă precum cea pe care o au clădirile noi.
- 34 Or, la fel ca L BV, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea acestui regim cu Directiva TVA și, în special, cu articolele 187 și 189 din aceasta.
- 35 Într-adevăr, în primul rând, prin regimul menționat, sub incidența noțiunii de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” nu ar intra în esență decât construcția unei clădiri sau a unei părți a unei clădiri, în timp ce la rândul lor articolele 187 sau 189 din Directiva TVA nu ar limita nicicum conținutul acestei noțiuni de o astfel de manieră. Aceste articole nu ar face de altfel trimitere nici la noțiunea de „livrare a unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri [...] înaintea primei ocupări” de la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă, întrucât această ultimă dispoziție are doar rolul de a explica în ce condiții transferul unui bun imobil poate fi supus la plata TVA. Nu s-ar justifica, așadar, transpunerea în dreptul intern a noțiunii de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” într-un mod atât de strict precum cel adoptat de legiuitorul belgian.

- 36 În al doilea rând, atunci când clădirile sunt supuse unor transformări importante care le conferă o durată de utilizare economică la fel de lungă precum cea a clădirilor noi, așa cum reiese în speță din faptul că lucrările în cauză sunt amortizate în 33 de ani, ele ar fi comparabile cu clădiri noi și ar trebui să beneficieze de același tratament în materie de TVA ca și acestea, în conformitate cu principiul neutralității fiscale ca expresie specifică a principiului egalității de tratament. În acest context, s-ar putea aprecia că noțiunea de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” trebuie să se aplice tuturor bunurilor a căror durată de viață economică este considerabil mai lungă decât perioada normală de regularizare de cinci ani.
- 37 Într-un astfel de caz, instanța de trimitere nu exclude posibilitatea ca L BV să se prevaleze de Directiva TVA pentru a se opune unei reglementări naționale contrare acestei directive și principiilor care stau la baza ei.
- 38 În aceste condiții, hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolele 187 și 189 din Directiva [TVA] se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal (și anume articolul 48 alineatul 2 și articolul 49 din Codul privind TVA, coroborate cu articolul 9 din [Decretul regal nr. 3], potrivit căreia termenul de revizuire (regularizare) prelungit (de 15 ani), în cazul transformării unei clădiri existente, se aplică numai dacă există, după executarea lucrărilor, pe baza criteriilor de drept intern, o «clădire nouă» în sensul articolului 12 din directiva menționată, în timp ce durata de utilizare economică a unei clădiri transformate în profunzime (care, pe baza criteriilor administrative de drept intern, nu este calificată însă drept «clădire nouă» în sensul articolului 12 menționat) este identică cu durata de utilizare economică a unei clădiri noi, care este semnificativ mai lungă decât termenul de cinci ani prevăzut la articolul 187 menționat anterior, așa cum reiese și din faptul că lucrările executate sunt amortizate pe o perioadă de 33 de ani, care este și perioada în care sunt amortizate clădirile noi?
- 2) Articolul 187 din Directiva [TVA] are efect direct, astfel încât termenul de revizuire (regularizare) de 15 ani să poată fi invocat de o persoană impozabilă care a executat lucrări la o clădire, fără ca aceste lucrări să aibă drept consecință calificarea, pe baza criteriilor de drept intern, a clădirii transformate drept «clădire nouă» în sensul articolului 12 din directiva menționată, lucrări care au însă o durată de utilizare economică identică cu durata de utilizare economică a unor astfel de clădiri noi pentru care se aplică un termen de revizuire (regularizare) de 15 ani?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 39 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că prima întrebare privește perioada de regularizare, în sensul articolului 187 alineatul (1) din Directiva TVA, care trebuie aplicată deducerii TVA-ului achitat de L BV pentru livrarea lucrărilor de construcții în cauză, și anume fie perioada de cinci ani prevăzută la această dispoziție pentru bunurile de capital în general, fie perioada mai lungă și care se poate prelungi până la 20 de ani pe care statele membre au posibilitatea de a o aplica în temeiul dispoziției menționate în cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital și care, în Belgia, a fost stabilită la 15 ani potrivit articolului 48 alineatul 2 din Codul privind TVA și articolului 9 alineatul 1 din Decretul regal nr. 3.
- 40 Or, din dosarul de care dispune Curtea, precum și din precizările furnizate de guvernul belgian în ședință rezultă, pe de o parte, că lucrările de construcții în discuție în litigiul principal au fost supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA coroborat cu articolul 24 din aceasta, iar nu ca livrări de bunuri.
- 41 Pe de altă parte, pentru a aplica în cazul acestor lucrări perioada de regularizare de cinci ani prevăzută la articolul 187 alineatul (1) primul paragraf din această directivă, administrația fiscală a recurs la posibilitatea, conferită în prezent statelor membre prin articolul 190 din directiva menționată și implementată în dreptul belgian prin articolul 48 alineatul 2 primul paragraf din Codul privind TVA, de a asimila unor bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal unor astfel de bunuri.
- 42 Astfel, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util la prima întrebare, trebuie să se țină seama și de acest articol 190 din aceeași directivă.
- 43 În aceste împrejurări, este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolele 187, 189 și 190 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale privind regularizarea deducerilor de TVA în temeiul căreia perioada de regularizare prelungită stabilită în temeiul acestui articol 187 pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital este aplicabilă în cazul unor lucrări de construcții numai atunci când acestea sunt de o asemenea anvergură încât determină o transformare a imobilului în sensul articolului 12 alineatul (2) din această directivă, cu excluderea lucrărilor de construcții supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul directivei menționate, care, fără a conduce la o astfel de transformare, implică o extindere semnificativă și/sau o renovare în profunzime a imobilului și a cărei durată de viață economică corespunde celei a unei clădiri noi.

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

- 44 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit, în primul rând, 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 (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 45 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, 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 (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 46 De asemenea, mecanismul regularizării prevăzut de Directiva TVA, care face parte integrantă din regimul de deduceri, urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea fiscală, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care sunt necesare pentru furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe (Hotărârea din 9 iulie 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punctul 20).
- 47 În această privință, articolele 184 și 185 din Directiva TVA prevăd la modul general condițiile în care administrația fiscală națională trebuie să solicite o regularizare a TVA-ului dedus inițial, în timp ce articolele 187-192 din această directivă prevăd anumite modalități de regularizare a deducerii de TVA aplicabile în situația particulară a bunurilor de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctele 27 și 29, precum și jurisprudența citată).
- 48 În acest fel, articolul 187 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede, în ceea ce privește aceste bunuri de capital, că regularizarea deducerilor se efectuează pentru o perioadă de cinci ani, inclusiv cea în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.
- 49 O astfel de perioadă de regularizare permite evitarea inexactităților la calcularea deducerilor și evitarea avantajelor sau a dezavantajelor nejustificate pentru persoana impozabilă în special în cazul în care, ulterior declarației, intervin modificări ale elementelor luate inițial în calcul pentru stabilirea cuantumului deducerilor. Potrivit unei jurisprudențe constante, probabilitatea unor astfel de modificări este deosebit de importantă în cazul bunurilor de capital care sunt

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

adesea utilizate pe o perioadă de mai mulți ani, în care destinația lor poate varia, costurile achiziționării lor fiind amortizate în consecință în cursul mai multor exerciții financiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punctul 30 și jurisprudența citată).

- 50 În acest cadru, dispozițiile articolului 187 din Directiva TVA vizează în special situații de regularizare a deducerilor în care un bun de capital a cărui utilizare nu conferă un drept de deducere este ulterior destinat unei utilizări care conferă un asemenea drept (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 31).
- 51 În ceea ce privește mai precis bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, articolul 187 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să prelungească până la 20 de ani durata care servește drept bază de calcul al regularizărilor.
- 52 Această dispoziție corespunde în esență articolului 20 alineatul (2) al treilea paragraf din A șasea directivă care a fost înlocuită prin Directiva TVA. Astfel cum reiese din al cincilea considerent al Directivei 95/7, prin care această dispoziție fusese modificată pentru a extinde la 20 de ani perioada maximă de regularizare pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, care anterior era de 10 ani, o astfel de perioadă prelungită a fost reținută „având în vedere durata de viață economică” a acestor bunuri.
- 53 Rezultă că posibilitatea statelor membre de a stabili, pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, o perioadă de regularizare prelungită se înscrie în aceeași logică precum cea care stă la baza modalităților de regularizare aplicabile bunurilor de capital în general, și anume cea care vizează creșterea preciziei deducerilor, adaptând în același timp aceste modalități la caracteristicile proprii acestor bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital, care țin în special de durata lor de viață economică și mai lungă decât cea a celorlalte bunuri de capital.
- 54 În al doilea rând, în ceea ce privește aspectul dacă lucrări de construcții precum cele în discuție în litigiul principal pot intra sub incidența noțiunii de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital” în sensul articolului 187 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA și li se poate aplica în consecință perioada de regularizare prelungită eventual stabilită în dreptul intern pentru astfel de bunuri, trebuie amintit, astfel cum s-a precizat la punctul 40 din prezenta hotărâre, că lucrările de construcții în discuție în litigiul principal au fost supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă, iar nu ca livrare de bunuri în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din aceeași 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

- 55 Prin urmare, deși nu este exclusă în principiu posibilitatea de a analiza eventual executarea unor asemenea lucrări ca fiind o livrare de bunuri în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, situația este diferită în împrejurările din litigiul principal.
- 56 Rezultă că aceste lucrări nu pot intra, ca atare, sub incidența noțiunii de „bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital”, prevăzută la articolul 187 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât ele constituie servicii, iar nu bunuri, indiferent de modul în care bunurile de capital au fost eventual definite în dreptul intern în conformitate cu articolul 189 litera (a) din această directivă.
- 57 În aceste împrejurări, modalitățile de regularizare prevăzute la articolul 187 alineatul (1) din Directiva TVA, care privesc bunurile de capital, nu sunt în sine aplicabile regularizării deducerii TVA-ului achitat pentru efectuarea acestor lucrări.
- 58 Această apreciere nu este pusă sub semnul întrebării de cele evocate în ședință de Comisia Europeană în sensul că lucrările de construcții în discuție în litigiul principal au modificat fizic un bun imobil, mai precis vechea clădire astfel cum era înainte de începerea lucrărilor, sau au integrat în aceasta alte elemente corporale susceptibile să fie analizate, după această integrare, ca făcând parte integrantă dintr-un bun imobil.
- 59 Trebuie însă arătat, în al treilea rând, că, în conformitate cu articolul 190 din Directiva TVA, statele membre pot, în special în sensul articolului 187 din această directivă, să considere ca bunuri de capital serviciile care au caracteristici similare celor atribuite în mod normal bunurilor de capital.
- 60 Astfel cum s-a arătat la punctul 41 din prezenta hotărâre, tocmai prin faptul că a recurs la această posibilitate, astfel cum este transpusă în dreptul belgian, administrația fiscală a asimilat în speță lucrările de construcții în cauză unor bunuri de capital, în sensul articolului 187 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA.
- 61 În aceste împrejurări, este necesar, *primo*, să se stabilească dacă articolul 190 din Directiva TVA permite statelor membre să asimileze anumite servicii nu doar bunurilor de capital, ci și bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital.
- 62 În această privință, modul de redactare a articolului 190 din Directiva TVA, care se referă la modul general și nelimitativ la noțiunea de „bunuri de capital”, fără a exclude, așadar, bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, permite *a priori* să se facă o astfel de apreciere.
- 63 Astfel, în ipoteza în care statul membru în cauză a decis, în temeiul articolului 187 alineatul (1) al treilea paragraf din această directivă, să rezerve, în cadrul categoriei

generale a bunurilor de capital, un tratament specific bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital pentru a li se aplica o perioadă de regularizare prelungită, acestea din urmă, deși sunt tratate diferit din acest motiv față de alte bunuri de capital decât cele imobile, continuă totuși să intre în categoria generală a bunurilor de capital.

- 64 Interpretarea de la punctul 62 din prezenta hotărâre se coroborează cu finalitatea urmărită de articolul 190 din Directiva TVA, astfel cum reiese aceasta din considerentul (5) al Directivei 2006/69, din care a rezultat articolul 20 alineatul (4) al treilea paragraf din A șasea directivă, al cărui conținut este în prezent reluat în esență la acest articol 190.
- 65 Potrivit acestui considerent (5), posibilitatea de asimilare conferită prin aceste două dispoziții urmărește să permită ca „anumite servicii de natură similară cu bunurile de investiții [să poată] fi incluse în regimul care permite regularizarea deducerilor aplicate bunurilor de investiții pe toată durata de viață a activului, în funcție de utilizarea efectivă a acestuia”.
- 66 Rezultă că finalitatea acestei posibilități reprezintă abilitarea statelor membre de a trata anumite servicii, în vederea aplicării mecanismului de regularizare a deducerilor, în același mod ca bunurile de capital în măsura în care aceste servicii, date fiind în special durata de viață economică a efectelor acestora și posibilitatea concomitentă de a schimba modul în care sunt utilizate efectiv bunurile la care se referă serviciile menționate, sunt similare cu aceste bunuri.
- 67 Or, având în vedere că, în cadrul categoriei generale a bunurilor de capital menționate la punctul 63 din prezenta hotărâre, bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital se caracterizează prin durata lor de viață economică cu mult mai lungă, astfel cum s-a arătat la punctul 53 din prezenta hotărâre, ar fi incoerent, raportat la acest scop, ca, în cadrul exercitării posibilității de asimilare prevăzute la articolul 190 din Directiva TVA, statele membre să nu poată, la rândul lor, să diferențieze serviciile în cauză în funcție de durata de viață economică a efectelor acestora și să le asimileze, dacă este cazul, unor bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital, sub rezerva ca statul membru în cauză să fi reținut o perioadă de regularizare a deducerilor mai lungă pentru această ultimă categorie de bunuri în conformitate cu articolul 187 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA.
- 68 În schimb, o interpretare a articolului 190 din Directiva TVA în sensul că acest articol abilitază statele membre să asimileze anumite servicii, în vederea aplicării mecanismului de regularizare a deducerilor, cu bunuri de capital sau cu bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital, după caz, permite creșterea preciziei deducerilor TVA-ului achitat pentru aceste servicii în funcție de durata de viață

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

economică a efectelor acestora, la fel ca în cazul modalităților evocate la punctele 46, 49 și 53 din prezenta hotărâre, care sunt prevăzute în acest scop pentru bunurile de capital.

- 69 În al doilea rând, deși statele membre sunt, desigur, libere să pună sau nu în aplicare posibilitatea, astfel delimitată, pe care le-o conferă articolul 190 din Directiva TVA și deși beneficiază, pe de altă parte, de o putere de apreciere atunci când decid să procedeze astfel, în ceea ce privește similitudinea caracteristicilor serviciilor și bunurilor în cauză, totuși, în exercitarea acestei puteri de apreciere, ele trebuie să respecte dreptul Uniunii și, în special, finalitatea acestui articol, dar mai ales principiul neutralității fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 septembrie 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punctul 49).
- 70 În acest context, având în vedere finalitatea articolului 190 din Directiva TVA, astfel cum a fost expusă la punctul 66 din prezenta hotărâre, statele membre nu pot face abstracție, la momentul punerii în aplicare a acestei dispoziții, de durata de viață economică a efectelor serviciilor care trebuie asimilate unor bunuri de capital, dat fiind că similitudinea caracteristicilor serviciilor și bunurilor în cauză în vederea aplicării mecanismului de regularizare a deducerilor depinde, pentru motivele menționate la punctul 67 din prezenta hotărâre, mai ales de această durată de viață economică. Într-adevăr, serviciul în discuție poate, sub aspectul duratei de viață economică a efectelor sale, să se dovedească mai apropiat de un bun imobil achiziționat ca bun de capital decât de un bun de capital, altul decât cel imobiliar.
- 71 În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care constituie transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament, Curtea a statuat că acest principiu se opune, pe de o parte, ca prestările de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, 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 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 67 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 30 iunie 2022, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, C-146/21, EU:C:2022:512, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 72 Astfel, prin punerea în aplicare a articolului 190 din Directiva TVA, statele membre trebuie să se asigure că nu tratează în mod diferit, în scopuri de TVA, o persoană impozabilă care a beneficiat de anumite servicii în raport cu o altă persoană impozabilă care, angajată în aceeași activitate economică, a achiziționat bunuri ale căror caracteristici economice sunt în esență echivalente cu cele ale respectivelor servicii.

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

- 73 În speță, instanța de trimitere va trebui să aprecieze dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal respectă condițiile enunțate la punctele 69-72 din prezenta hotărâre.
- 74 În aceste condiții, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util, este necesar să se arate, astfel cum a subliniat chiar această instanță, că este cert că lucrările de construcții în discuție în litigiul principal, care s-au întins pe mai mulți ani, luate în ansamblu, au condus la o renovare importantă a imobilului în cauză și totodată la o extindere a acestuia prin faptul că i-au fost adăugate, printre altele, o anexă de sticlă și un ascensor. Importanța acestor lucrări pare, în plus, susținută de cifrele furnizate de L BV, din care reiese că ele au costat în total aproximativ 1 937 104 de euro.
- 75 În plus, este dovedit că efectele respectivelor lucrări de construcții au o durată de viață economică identică cu cea a unei clădiri noi, dată fiind în special importanța lor.
- 76 Ținând seama de aceste elemente, aceleași lucrări sunt, în perspectiva aplicării mecanismului de regularizare a deducerilor, în mod clar mai similare cu bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital decât cu bunurile de capital, altele decât cele imobile.
- 77 Având în vedere o astfel de similitudine, faptul de a asimila totuși aceste lucrări cu alte bunuri de capital decât cele imobile și de a le aplica astfel perioada de regularizare de cinci ani, prevăzută exclusiv pentru această categorie de bunuri, poate conduce la un tratament fiscal diferit al unei persoane impozabile care, precum L BV, a investit în lucrări de extindere și de renovare în profunzime a unei clădiri existente și a plătit TVA-ul datorat pentru aceste lucrări, cărora li s-ar aplica perioada de regularizare de cinci ani, comparativ cu o persoană impozabilă într-o situație asemănătoare care a investit în construirea unei clădiri noi, căreia i s-ar aplica o perioadă de regularizare prelungită, chiar dacă aceste investiții sunt similare sau chiar identice din punct de vedere funcțional, date fiind caracteristicile lor economice.
- 78 În schimb, este irelevant în acest context că lucrările de construcții în cauză nu constituie o transformare a unui imobil în sensul articolului 12 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) din această directivă, întrucât obiectul acestor dispoziții este distinct de cel al articolului 190 din directiva menționată.
- 79 Într-adevăr, obiectul primelor dispoziții menționate constă în identificarea, pe baza valorii adăugate, a operațiunilor imobiliare care pot fi impozitate ca livrare a unui bun nou (imobil), care sunt deci supuse la plata TVA ca atare (a se vedea în

acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctele 32 și 55, precum și Hotărârea din 9 martie 2023, État belge și Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, punctul 23), pe când obiectul articolului 190 din directiva amintită, care se înscrie în mecanismul de regularizare aplicabil bunurilor de capital, constă în definirea modalităților în care trebuie regularizate deducerile TVA-ului achitat pentru servicii similare unor astfel de bunuri.

- 80 În aceste împrejurări, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal poate fi contrară articolului 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale.
- 81 Având în vedere tot ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale privind regularizarea deducerilor de TVA potrivit căreia perioada de regularizare prelungită stabilită în temeiul acestui articol 187 pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital nu este aplicabilă în cazul unor lucrări de construcții, supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul aceleiași directive, care implică o extindere semnificativă și/sau o renovare în profunzime a imobilului la care s-au efectuat aceste lucrări și ale căror efecte au o durată de viață economică ce corespunde celei a unei clădiri noi.

Cu privire la a doua întrebare

- 82 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolul 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât o persoană impozabilă îl poate invoca în fața instanței naționale împotriva autorității fiscale competente pentru a se aplica perioada de regularizare prelungită stabilită pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital în cazul lucrărilor de construcții care i-au fost prestate, supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul acestei directive, în ipoteza în care această autoritate a refuzat să aplice această perioadă în temeiul unei reglementări naționale precum cea avută în vedere la prima întrebare.
- 83 Trebuie amintit, în primul rând, că, în ipoteza în care instanța de trimitere ar trebui să considere refuzul administrației fiscale de a aplica în cazul lucrărilor de construcții în discuție în litigiul principal perioada de regularizare prelungită ca fiind contrar articolului 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale, problema efectului direct al primului dintre aceste articole s-ar pune numai dacă nu ar fi posibilă nicio interpretare conformă a reglementării pe care se întemeiază acest refuz, astfel cum au subliniat în mod întemeiat L BV și Comisia (a se vedea în acest sens Hotărârea

din 24 ianuarie 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punctele 23 și 32, precum și jurisprudența citată).

- 84 În această privință, atunci când aplică dreptul național, instanțele naționale chemate să îl interpreteze sunt ținute să ia în considerare toate normele dreptului respectiv și să aplice metodele de interpretare recunoscute de acesta pentru interpretarea sa, în măsura posibilului, în lumina literei și a spiritului directivei în cauză pentru a atinge rezultatul urmărit prin aceasta și pentru a se conforma astfel articolului 288 al treilea paragraf TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 august 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 85 Cu toate acestea, Curtea a decis că principiul interpretării conforme a dreptului național are anumite limite. Astfel, obligația unei instanțe naționale de a se referi la dreptul Uniunii atunci când interpretează și aplică normele relevante ale dreptului intern este limitată de principiile generale de drept și nu poate servi drept bază pentru o interpretare *contra legem* a dreptului național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 august 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 86 Astfel, în al doilea rând, în cazul în care instanța de trimitere consideră că nu poate da o interpretare conformă reglementării naționale în cauză, este necesar să se examineze dacă articolul 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale este susceptibil să aibă efect direct, astfel încât L BV poate invoca această dispoziție împotriva administrației fiscale pentru a se aplica în cazul lucrărilor de construcții în discuție în litigiul principal perioada de regularizare prelungită care, în Belgia, a fost stabilită, potrivit articolului 48 alineatul 2 din Codul privind TVA și articolului 9 alineatul 1 din Decretul regal nr. 3, la 15 ani.
- 87 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în toate cazurile în care dispozițiile unei directive sunt, în ceea ce privește conținutul, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva unui stat membru fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când el a efectuat o transpunere incorectă a acesteia (Hotărârea din 14 mai 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 88 Astfel de dispoziții pot fi, așadar, invocate de justițiabili, printre altele, împotriva tuturor organelor administrației acestui stat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 octombrie 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, punctul 33 și jurisprudența citată).

- 89 În ceea ce privește, în acest context, caracterul necondiționat al articolului 190 din Directiva TVA, este adevărat că această dispoziție nu face decât să confere o posibilitate statelor membre care sunt libere să o pună sau nu în aplicare, iar aplicarea acestei posibilități, în măsura în care privește posibilitatea de a asimila servicii cu bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital, este, pe de altă parte, condiționată de aplicarea de către statul membru în cauză a posibilității, prevăzute la articolul 187 alineatul (1) al treilea paragraf din această directivă, de a distinge astfel de bunuri între toate bunurile de capital.
- 90 Totuși, libertatea de a alege acordată statelor membre de a pune sau nu în aplicare o posibilitate precum cea prevăzută la articolul 190 din Directiva TVA nu împiedică instanța națională să controleze dacă un stat membru care a luat decizia de a recurge la o astfel de aplicare a respectat condițiile ce reglementează acea aplicare și dacă a rămas, printre altele, în limitele puterii sale de apreciere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 februarie 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, EU:C:1977:12, punctele 27 și 29).
- 91 Pe de altă parte, atunci când un stat membru a decis, precum în speță, să exercite posibilitatea prevăzută la articolul 187 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA și a epuizat astfel pe deplin marja de apreciere de care dispunea în această privință, nu mai există niciun obstacol în calea controlului jurisdicțional menționat la punctul anterior.
- 92 Prin urmare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, se impune să se controleze dacă, ținând seama de elementele de analiză expuse la punctele 70-72 din prezenta hotărâre, statul membru în cauză, care a exercitat și posibilitatea prevăzută la articolul 190 din Directiva TVA, și-a respectat astfel obligația de a rămâne în limitele marjei de apreciere de care beneficiază în această privință, astfel cum rezultă această marjă din conținutul acestui articol coroborat cu articolul 187 alineatul (1) din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale.
- 93 De asemenea, în ceea ce privește caracterul suficient de precis al articolului 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 alineatul (1) din aceasta și în lumina principiului neutralității fiscale, nici aspectul amintit atât la punctul precedent, cât și la punctul 69 din prezenta hotărâre, că statele membre beneficiază, atunci când pun în aplicare aceste dispoziții, de o marjă de apreciere, nu se opune posibilității de a efectua un control jurisdicțional cu scopul de a controla dacă statul membru în cauză nu a depășit această marjă de apreciere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, *Kraaijeveld și alții*, C-72/95, EU:C:1996:404, punctul 59, precum și Hotărârea din 28 noiembrie 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 51).

- 94 Articolul 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din aceeași directivă și în lumina principiului neutralității fiscale este suficient de precis pentru a permite un astfel de control jurisdicțional, astfel cum rezultă de altfel și din răspunsul dat la prima întrebare.
- 95 În aceste condiții, articolul 190 din Directiva TVA poate avea efect direct, astfel încât acest articol coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale poate fi invocat în mod direct de o persoană impozabilă în ipoteza vizată la punctul 88 din prezenta hotărâre.
- 96 Astfel, atunci când instanța de trimitere, întemeindu-se pe un astfel de efect direct, constată că statul membru și-a depășit puterea de apreciere prin faptul că nu a apreciat unele lucrări de construcție, supuse la plata TVA ca prestații de servicii, ca fiind bunuri imobiliare achiziționate ca bunuri de capital, persoana impozabilă poate invoca în mod direct articolul 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale în fața acestei instanțe pentru ca aceste lucrări să fie considerate ca fiind astfel de bunuri și să li se aplice perioada de regularizare prelungită stabilită în dreptul intern în temeiul articolului 187 alineatul (1) al treilea paragraf din directiva menționată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 52, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 81).
- 97 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 190 din Directiva TVA coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât persoana impozabilă îl poate invoca în fața instanței naționale împotriva autorității fiscale competente pentru a se aplica perioada de regularizare prelungită stabilită pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital în cazul lucrărilor de construcții care i-au fost prestate, supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul acestei directive, în ipoteza în care această autoritate a refuzat să aplice perioada prelungită în temeiul unei reglementări naționale precum cea avută în vedere la prima întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 98 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.

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

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

- 1) Articolul 190 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale**

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei reglementări naționale privind regularizarea deducerilor de taxă pe valoarea adăugată (TVA) potrivit căreia perioada de regularizare prelungită stabilită în temeiul acestui articol 187 pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital nu este aplicabilă în cazul unor lucrări de construcții, supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul aceleiași directive, care implică o extindere semnificativă și/sau o renovare în profunzime a imobilului la care s-au efectuat aceste lucrări și ale căror efecte au o durată de viață economică ce corespunde celei a unei clădiri noi.

- 2) Articolul 190 din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 187 din această directivă și în lumina principiului neutralității fiscale**

trebuie interpretat în sensul că

are efect direct, astfel încât persoana impozabilă îl poate invoca în fața instanței naționale împotriva autorității fiscale competente pentru a se aplica perioada de regularizare prelungită stabilită pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital în cazul lucrărilor de construcții care i-au fost prestate, supuse la plata TVA ca prestări de servicii în sensul acestei directive, în ipoteza în care această autoritate a refuzat să aplice perioada prelungită în temeiul unei reglementări naționale precum cea avută în vedere la prima întrebare.