

Cauza C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

împotriva

Skatteministeriet

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Østre Landsret)

„A șasea directivă TVA – Articolul 19 alineatul (2) – Deducerea taxei achitate în amonte – Persoană impozabilă mixtă – Bunuri și servicii taxabile utilizate pentru a efectua atât activități taxabile, cât și activități scutite de TVA – Calculul pro ratei de deducere – Noțiunea «operațiuni accesorii imobiliare» – Livrare către sine însuși – Principiul neutralității fiscale”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 19 alin. (2)]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

1. Articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că, în cazul unei întreprinderi de construcții, vânzarea de către aceasta de imobile realizate în nume propriu nu poate fi calificată ca fiind „operațiune accesorie imobiliară” în sensul acestei dispoziții, din moment ce această activitate constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității sale taxabile. În aceste condiții, nu este necesar să se aprecieze *in concreto* măsura în care această activitate de vânzare, luată în considerare în mod separat, implică o utilizare de bunuri și de servicii pentru care se datorează taxa pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 34 și 35 și dispozitiv 1)

2. Principiul neutralității fiscale nu poate să se opună ca o întreprindere de construcții, care plătește taxa pe valoarea adăugată pe prestațiile de construcții efectuate în nume propriu (livrări către sine însuși), să nu poată deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor generale generate de furnizarea acestor prestații, din moment ce cifra de afaceri aferentă vânzărilor de construcții realizate astfel este scutită de taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, deși principiul neutralității fiscale menționat reprezintă transpunerea de către legiuitorul comunitar, în materie de taxă pe valoarea adăugată, a principiului general al egalității de tratament, cu toate acestea, în timp ce acest din urmă principiu are, la fel ca celelalte principii generale de drept comunitar, rang constituțional, principiul neutralității fiscale necesită o elaborare legislativă care nu se poate face decât printr-un act de drept comunitar derivat. În

consecin??, într?un astfel de act legislativ, principiul neutralit??ii fiscale poate s? fac? obiectul unor preciz?ri care rezult? din aplicarea coroborat? a articolului 19 alineatul (1) ?i a articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv? privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, precum ?i a punctului 16 din anexa F la aceast? directiv?, în temeiul c?reia persoana impozabil? care exercit? atât activit??i taxabile, cât ?i activit??i de vânzare de bunuri imobile scutite de taxa pe valoarea ad?ugat? nu poate s? deduc? integral taxa pe valoarea ad?ugat? aplicat? cheltuielilor sale generale.

Pe de alt? parte, principiul neutralit??ii fiscale nu poate fi invocat în mod util pentru a se opune aplic?rii unor dispozi?ii ale celei de A ?asea directive transpuse de legisla?ia na?ional? din moment ce, prin intermediul dispozi?iilor contestate de transpunere a celei de A ?asea directive, legiuitorul na?ional, luând în considerare în mod corespunz?tor principiul general al egalit??ii de tratament ?i pentru a evita denaturarea concuren?ei pe pia?a intern?, a dorit s? pun? întreprinderile de construc?ii care exercit?, pe lâng? activitatea de construc?ii, o activitate de vânzare de imobile scutit? de taxa pe valoarea ad?ugat? în aceea?i situa?ie precum dezvoltatorii imobiliari, care, având în vedere c? aceast? activitate este scutit? de taxa pe valoarea ad?ugat?, nu pot s? deduc? taxa pe valoarea ad?ugat? aplicat? presta?iilor de construc?ii furnizate de întreprinderile ter?e la care au recurs.

(a se vedea punctele 41-43, 46 ?i 47 ?i dispozitiv 2)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

29 octombrie 2009(\*)

„A ?asea directiv? TVA – Articolul 19 alineatul (2) – Deducerea taxei achitate în amonte – Persoan? impozabil? mixt? – Bunuri ?i servicii taxabile utilizate pentru a efectua atât activit??i taxabile, cât ?i activit??i scutite de TVA – Calculul pro ratei de deducere – No?iunea «opera?iuni accesorii imobiliare» – Livrare c?tre sine însu?i – Principiul neutralit??ii fiscale”

În cauza C?174/08,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Østre Landsret (Danemarca), prin decizia din 17 aprilie 2008, primită de Curte la 28 aprilie 2008, în procedura

**NCC Construction Danmark A/S**

împotriva

**Skatteministeriet,**

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edintele Camerei a treia, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a patra, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, G. Arestis ?i J. Malenovský (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 23 aprilie 2009,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru NCC Construction Danmark A/S, de B. Møll Pederson, avocat;
- pentru guvernul danez, de doamna B. Weis Fogh, în calitate de agent, asistat? de D. Auken, avocat;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii D. Triantafyllou ?i S. Schønberg, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 18 iunie 2009,

pronun?? prezenta

## **Hot?râre**

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 19 alineatul (2) a doua teză din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”), precum ?i domeniul de aplicare al principiului neutralit??ii fiscale în materie de impozite pe cifra de afaceri.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între NCC Construction Danmark A/S (denumit? în continuare „NCC”), pe de o parte, ?i Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor ?i Accizelor), pe de alt? parte, privind dreptul de deducere par?ial? a taxei pe valoarea ad?ugată (denumit? în continuare „TVA”) pe care putea s? îl pretind? NCC din cheltuielile sale generale.

## **Cadrul juridic**

### *Reglementarea comunitar?*

3 În temeiul articolului 2 alineatul (1) din A ?asea directiv? sunt supuse la plata TVA: „livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”. [traducere neoficial?]

4 Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? are urm?torul cuprins:

„Statele membre pot considera livrare de bunuri efectuat? cu titlu oneros fiecare dintre urm?toarele tranzac?ii:

(a) utilizarea de c?tre o persoan? impozabil? în scopul desf??ur?rii activit??ii sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cump?rate sau importate în cadrul activit??ii respective, în cazul în care [TVA?ul] aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în

cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă”. [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Pentru a preveni denaturarea concurenței și sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, statele membre pot asimila unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice atunci când [TVA-ul] aferent unui astfel de serviciu nu este deductibil în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o altă persoană impozabilă.” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea taxei pe care are obligația de a plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă.

7 Din articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă rezultă că, în cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3) din acest articol, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni. Pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

8 Articolul 19 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Calculul pro ratei de deducere

(1) Pro rata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

– la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere, conform articolului 17 alineatele (2) și (3);

– la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. [...]

Pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

(2) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1), este exclusă de la calculul pro ratei de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente livrării de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice. Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii sau celor prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d), atunci când aceste operațiuni sunt accesorii. [...] [traducere neoficială]

9 Conform dispoziției tranzitorii prevăzute la articolul 28 alineatul 3 litera (b) din A șasea directivă, statele membre pot, pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4) al acestui articol, să scutească în continuare activitățile prevăzute în anexa F. Această anexă F conține, la punctul 16, mențiunea următoare: „livrarea clădirilor și a terenurilor prevăzute la articolul 4 alineatul (3)”.

*Reglementarea națională*

10 Legea privind TVA-ul (momsloven) transpune A ?asea directiv?.

11 În privin?a presta?iilor interne din cadrul întreprinderii, articolul 6 alineatul 1 din această lege prevede c? TVA-ul este datorat de persoanele impozabile care construiesc cl?diri în nume propriu ?i pe propriul teren în scop de vânzare atunci când execut? lucr?ri de construc?ii, în timp ce alineatul 2 al acestui articol prevede c?, în ceea ce prive?te cl?dirile pentru care TVA-ul este datorat conform alineatului 1, lucr?rile ?i materialele utilizate în acest scop trebuie asimilate cu presta?ii efectuate în schimbul unei remunera?ii ?i, a?adar, cu presta?ii taxabile.

12 Articolul 13 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind TVA-ul scute?te de TVA livrarea de cl?diri.

13 În leg?tur? cu dreptul de deducere, articolul 37 din Legea privind TVA-ul prevede c? „întreprinderile înregistrate ca pl?titori de TVA pot, la calcularea taxei datorate în amonte, s? deduc? taxa achitat? pentru achizi?iile de bunuri ?i de servicii care sunt utilizate exclusiv pentru livr?rile întreprinderii nescutite de TVA conform articolului 13”.

14 În leg?tur? cu achizi?iile destinate unei utiliz?ri mixte, articolul 38 din Legea privind TVA-ul prevede c? „pentru bunurile ?i serviciile utilizate de o întreprindere înregistrat? în desf??urarea activit??ii economice atât în scopuri care dau drept de deducere conform articolului 37, cât ?i în alte scopuri, deducerea poate fi efectuat? pentru partea din tax? care poate fi atribuit? cifrei de afaceri aferente p?r?ii de activitate care face obiectul înregistr?rii. Este exclus? de la calculul cifrei de afaceri valoarea cifrei de afaceri aferente livr?rilor de bunuri de capital utilizate în scopul desf??ur?rii activit??ii economice [...] Este de asemenea exclus? valoarea cifrei de afaceri aferente opera?iunilor accesorii imobiliare [...]”

### **Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare**

15 NCC este o întreprindere care activeaz? în sectorul construc?iilor, în special în calitate de antreprenor. Aceasta efectueaz? lucr?ri de construc?ii, acoperind în special activit??ile de inginerie, de planificare, de consultan?? ?i de for?? de munc? în sectorul construc?iilor civile atât în numele ter?ilor, cât ?i în nume propriu.

16 Vânzarea de bunuri imobile construite în nume propriu nu constituie activitatea principal? a reclamantei, ci o activitate separat?, derivat? din activitatea ca persoan? înregistrat? ca pl?titor de TVA în sectorul construc?iilor.

17 Întrucât legea danez? privind TVA-ul scute?te de TVA vânzarea de imobile realizate în nume propriu, NCC era obligat?, în calitate de persoan? impozabil? mixt?, s? calculeze o pro rat? pentru a determina valoarea asupra c?reia se aplica dreptul de deducere al TVA pe care putea s? îl pretind? din cheltuielile comune celor dou? activit??i ale sale (cheltuieli generale).

18 În cadrul acestui calcul, NCC nu a luat în considerare cifra de afaceri aferent? vânz?rii de imobile construite în nume propriu. Astfel, ea a estimat c? această activitate de vânzare de imobile trebuia privit? ca fiind o „opera?iune accesorie imobiliar?” în sensul articolului 19 alineatul (2) a doua tez? din A ?asea directiv?.

19 Întrucât ?i?au modificat practica de la 1 aprilie 2002, autorit??ile fiscale daneze au considerat c? activitatea de vânzare de imobile desf??urat? de o întreprindere de construc?ii nu putea fi asimilat? unei „opera?iuni accesorii imobiliare”. De aici rezult? pentru societate c? TVA-ul aplicat în amonte pe cheltuielile sale comune nu mai era deductibil de acum înainte decât în parte.

20 NCC, care dorea s? beneficieze de deducerea integral? a TVA-ului aferent cheltuielilor sale

comune, a contestat poziția Skatteministeriet.

21 În aceste condiții, Østre Landsret a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «operațiuni imobiliare accesorii» prevăzută la articolul 19 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă TVA trebuie interpretată în sensul că include activitățile unei societăți de construcții, supusă la plata TVA, în legătură cu vânzarea subsecventă de imobile construite de această societate în nume propriu, în calitate de activitate supusă în întregime la plata TVA în considerarea scopului revânzărilor?

2) Pentru a răspunde la prima întrebare, este relevantă măsura în care activitățile de vânzare, considerate în mod separat, implică folosirea unor bunuri și servicii pentru care este datorat TVA?

3) Respectiv principiul neutralității TVA-ului faptul că o societate de construcții care, fiind obligată, potrivit legislației statului membru în cauză ce are la bază articolul 5 alineatul (7) și articolul 6 alineatul (3) din A șasea directivă TVA, să plătească TVA pe livrările sale interne legate de construirea unor clădiri în nume propriu în scopul revânzării, are numai un drept de deducere parțială a TVA-ului din costurile generale ale activității de construcție, având în vedere că revânzarea imobilelor este, în temeiul legislației statului membru în domeniul TVA, scutită de TVA pe baza articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă TVA coroborat cu punctul 16 din anexa F la aceeași directivă?”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

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

22 Prin intermediul acestor prime două întrebări, pe care trebuie să le examinăm împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul unei întreprinderi de construcții, vânzarea de către aceasta de imobile realizate în nume propriu poate fi calificată ca fiind „operațiune accesorie imobiliară” în sensul acestei dispoziții și, pe de altă parte, dacă, în cadrul acestei calificări, trebuie să se aprecieze *in concreto* în ce măsură activitatea menționată, luată în considerare în mod separat, implică o utilizare de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA.

23 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept comunitar, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de scopurile sale (Hotărârea din 15 octombrie 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec., p. I-5279, punctul 11, Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, punctul 27, și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 34).

24 În plus, din cerințele aplicării uniforme a dreptului comunitar și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept comunitar care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie în mod normal să primească în toată Comunitatea o interpretare autonomă și uniformă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 28, și Hotărârea din 18 octombrie 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Rep., p. I-8817, punctul 24).

25 În această privință, trebuie constatat că articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia și că termenii săi nu permit, prin ei înșiși, să se aprecieze cu certitudine că

se refer? la o activitate precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?.

26 În aceste condi?ii, trebuie s? se ia în considerare contextul ?i scopurile acestei dispozi?ii.

27 În ceea ce prive?te, în primul rând, contextul s?u, trebuie amintit c? articolul 19 din A ?asea directiv? face parte din titlul XI din aceasta, consacrat regimului de deduceri. Dreptul de deducere prev?zut la articolul 17 alineatul (2) din aceast? directiv?, referindu?se la taxa aplicat? în amonte pe bunurile sau pe serviciile utilizate de persoana impozabil? în scopul opera?iunilor sale taxabile, vizeaz? eliberarea integral? a întreprinz?torului de sarcina TVA?ului datorat sau achitat pentru toate activit??ile sale economice. În consecin??, sistemul comun de TVA garanteaz? perfecta neutralitate în ceea ce prive?te sarcina fiscal? a tuturor activit??ilor economice, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA?ului (a se vedea în special Hot?rârea din 8 februarie 2007, Investrand, C?435/05, Rep., p. I?1315, punctul 22 ?i jurispruden?a citat?).

28 Articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv? prevede c?, atunci când persoana impozabil? efectueaz? atât opera?iuni care dau drept de deducere, cât ?i opera?iuni care nu dau acest drept, deducerea este permis? numai pentru partea din TVA propor?ional? cu valoarea opera?iunilor taxabile. Aceast? pro rata se calculeaz? conform modalit??ilor definite la articolul 19 din aceast? directiv?.

29 De?i articolul 19 alineatul (1) men?ionat prevede c? pro rata de deducere este compus? dintr?un raport cuprinzând, la num?r?tor, cifra de afaceri aferent? opera?iunilor taxabile ?i, la numitor, cifra de afaceri total?, alineatul (2) al aceluia?i articol prevede c?, prin derogare, este exclus?, printre altele, valoarea cifrei de afaceri aferente „opera?iunilor accesorii imobiliare”. Cu toate acestea, A ?asea directiv? nu con?ine nici?ieri defini?ia acestei no?iuni „opera?iune accesorie imobiliar?”.

30 În ceea ce prive?te finalitatea acestui alineat (2), aceasta rezult?, în special, din expunerea de motive care înso?e?te propunerea pentru A ?asea directiv? prezentat? Consiliului Comunit??ilor Europene de Comisia Comunit??ilor Europene la 29 iunie 1973 (a se vedea *Bulletin des Communautés européennes*, suplimentul 11/73, p. 20). Potrivit acestei expuneri de motive, „[e]lementele avute în vedere la acest alineat trebuie excluse de la calculul pro ratei în scopul evit?rii posibilit??ii de a denatura semnifica?ia real?, în m?sura în care astfel de elemente nu reflect? activitatea profesional? a persoanei impozabile. Aceasta este situa?ia vânz?rilor având ca obiect bunuri de capital ?i a opera?iunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis, care au doar o importan?? secundar? sau accidental? în raport cu cifra global? de afaceri a întreprinderii. De altfel, aceste opera?iuni nu sunt excluse decât dac? nu fac parte din activitatea profesional? curent? a persoanei impozabile”.

31 În aceast? privin??, dup? cum reiese din jurispruden?a Cur?ii întemeiat? pe finalitatea men?ionat?, o activitate economic? nu poate fi calificat? ca fiind „accesorie”, în sensul articolului 19 alineatul (2) din A ?asea directiv?, dac? constituie prelungirea direct?, permanent? ?i necesar? a activit??ii taxabile a întreprinderii (Hot?rârea din 11 iulie 1996, Régie dauphinoise, C?306/94, Rec., p. I?3695, punctul 22) sau dac? implic? o utilizare semnificativ? de bunuri ?i de servicii pentru care se datoreaz? TVA (Hot?rârea din 29 aprilie 2004, EDM, C?77/01, Rec., p. I?4295, punctul 76).

32 Prin urmare, Curtea trebuie s? r?spund? la întrebarea adresat? de instan?a de trimitere în lumina acestei jurispruden?e.

33 În privin?a respect?rii primei condi?ii, activitatea de vânzare de imobile edificate în nume propriu de o societate de construc?ii nu poate fi privit? ca fiind o activitate accesorie activit??ii sale

profesionale taxabile, care constă în construirea de imobile în numele terților sau în nume propriu. Astfel, având la bază aceeași activitate de construcții, această activitate constituie prelungirea sa directă. Organizarea generală a activităților sale presupune că NCC își programează în mod anticipat și regulat, cu titlu permanent, construcția în nume propriu a unui anumit număr de imobile, indiferent cât de redus, pe care intenționează să le comercializeze ulterior ea însăși. Activitatea de vânzare de imobile subsecventă nu apare, așadar, ca fiind accidentală, ci rezultă în mod necesar dintr-o intenție clară din partea societății de a dezvolta, în cadrul activității sale profesionale, o activitate de comercializare de imobile pe care le-a construit în nume propriu. Aceasta face parte dintre obiectivele de comerciant ale persoanei impozabile și este efectuată într-un scop comercial (a se vedea, prin analogie, Hotărârea EDM, citată anterior, punctul 67).

34 În aceste condiții, o activitate de vânzare de imobile, precum cea în discuție în acțiunea principală, trebuie considerată ca fiind prelungirea directă, permanentă și necesară a unei activități profesionale taxabile a societății, fără să fie necesar să se aprecieze *in concreto* măsura în care această activitate de vânzare, luată în considerare în mod separat, implică o utilizare de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA.

35 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul unei întreprinderi de construcții, vânzarea de către aceasta de imobile realizate în nume propriu nu poate fi calificată ca fiind „operațiune accesorie imobiliară” în sensul acestei dispoziții, din moment ce această activitate constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității sale taxabile. În aceste condiții, nu este necesar să se aprecieze *in concreto* măsura în care această activitate de vânzare, luată în considerare în mod separat, implică o utilizare de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA.

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

36 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să se stabilească dacă este conform principiului neutralității fiscale faptul că o întreprindere de construcții, care plătește TVA pe prestațiile de construcții efectuate în nume propriu (livrări către sine însuși), nu poate să deducă integral TVA-ul aferent cheltuielilor generale generate de furnizarea acestor prestații, din moment ce cifra de afaceri aferentă vânzărilor de construcții realizate astfel este scutită de TVA.

37 NCC susține că, deși cifra de afaceri aferentă activității sale de vânzări de imobile este scutită de TVA, activitatea de construcții de imobile în nume propriu a fost taxată (în calitate de livrare către sine însuși și în pofida lipsei, prin ipoteză, a cifrei de afaceri corespunzătoare) plecând de la prețul de piață al activității menționate majorat cu marja de profit uzual în acest sector de activitate. În aceste condiții, NCC susține că, deși este supus la plata TVA, a fost lipsită de posibilitatea de a obține rambursarea TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor (cheltuielile generale) utilizate în scopul desfășurării unei operațiuni taxabile (construcția de imobile în nume propriu). Aceasta susține că o astfel de situație nu este conformă cerințelor impuse de principiul neutralității fiscale.

38 În plus, NCC susține că modalitățile de transpunere alese de Regatul Danemarcei în legătură cu dispozițiile privind scutirea de TVA din A șasea directivă presupun că aceasta beneficiază de un tratament mai puțin favorabil decât cel la care au dreptul întreprinderile de construcții în temeiul acestei directive, și anume deductibilitatea integrală a tuturor cheltuielilor generale.

39 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că principiul neutralității fiscale, întemeiat pe prevederile articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, presupune ca persoana impozabilă să poată

deduce integral TVA-ul aplicat bunurilor și serviciilor achiziționate în exercitarea activităților sale taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring, C-98/07, Rep., p. I-1281, punctul 19).

40 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul neutralității fiscale, și în special dreptul de deducere, constituie, în calitate de parte integrantă a mecanismului TVA, un principiu fundamental inerent sistemului comun de TVA pus în aplicare de legislația comunitară (a se vedea Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctele 14 și 15, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 15).

41 Principiul neutralității fiscale menționat reprezintă transpunerea de către legiuitorul comunitar, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 49 și jurisprudența citată).

42 Cu toate acestea, în timp ce acest din urmă principiu are, la fel ca celelalte principii generale de drept comunitar, rang constituțional, principiul neutralității fiscale necesită o elaborare legislativă care nu se poate face decât printr-un act de drept comunitar derivat (a se vedea, prin analogie, în materie de protecție a acționarilor minoritari, Hotărârea din 15 octombrie 2009, C-101/08, Audiolux și alții, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 63).

43 În consecință, într-un astfel de act legislativ, principiul neutralității fiscale poate să facă obiectul unor precizări precum cele transpuse în dreptul danez, care rezultă din aplicarea coroborată a articolului 19 alineatul (1) și a articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, precum și a punctului 16 din anexa F la această directivă, în temeiul căreia persoana impozabilă, care exercită atât activități taxabile, cât și activități de vânzare de bunuri imobile scutite de TVA, nu poate să deducă integral TVA-ul aplicat cheltuielilor sale generale.

44 Mai trebuie amintit că principiul general al egalității de tratament, a cărei expresie particulară la nivelul dreptului comunitar derivat și în domeniul special al fiscalității o reprezintă principiul neutralității fiscale, impune ca situațiile comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 51 și jurisprudența citată). Acesta presupune, în special, că diferențele categorii de operatori economici care se regăsesc într-o situație comparabilă să fie tratate în mod identic pentru a evita orice denaturare a concurenței pe piața internă, potrivit dispozițiilor articolului 3 alineatul (1) litera (g) CE.

45 Prin transpunerea dispozițiilor din A șasea directivă, statele membre aveau obligația să țină seama de principiul egalității de tratament, la fel ca în cazul celorlalte principii generale de drept comunitar, care, având valoare constituțională, sunt obligatorii pentru statele membre atunci când acestea acționează în domeniul dreptului comunitar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 mai 2000, Rombi și Arkopharma, C-107/97, Rec., p. I-3367, punctul 65, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec., p. I-4279, punctul 44).

46 Or, după cum rezultă din scrisorile guvernului danez, prin intermediul dispozițiilor contestate de transpunere a celei de A șasea directive, legiuitorul danez, luând în considerare în mod corespunzător principiul general al egalității de tratament și pentru a evita o denaturare a concurenței pe piața internă, a dorit să pună în treprinderile de construcții care, precum NCC, exercită, pe lângă activitatea de construcții, o activitate scutită de TVA de vânzare de imobile, în aceeași situație precum dezvoltatorii imobiliari care, având în vedere că această activitate este scutită de TVA, nu pot să deducă TVA-ul aplicat prestațiilor de construcții furnizate de întreprinderile terțe la care au recurs. În aceste condiții, principiul neutralității fiscale nu poate fi

invocat în mod util pentru a se opune aplicării unor dispoziții transpuse astfel.

47 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că principiul neutralității fiscale nu poate să se opună ca o întreprindere de construcții, care plătește TVA pe prestațiile de construcții efectuate în nume propriu (livrări către sine însuși), să nu poată deduce integral TVA-ul aferent cheltuielilor generale generate de furnizarea acestor prestații, din moment ce cifra de afaceri aferentă vânzărilor de construcții realizate astfel este scutită de TVA.

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

48 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 patra) declară:

1) **Articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că, în cazul unei întreprinderi de construcții, vânzarea de către aceasta de imobile realizate în nume propriu nu poate fi calificată ca fiind „operațiune accesorie imobiliară” în sensul acestei dispoziții, din moment ce această activitate constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității sale taxabile. În aceste condiții, nu este necesar să se aprecieze *in concreto* măsura în care această activitate de vânzare, luată în considerare în mod separat, implică o utilizare de bunuri și de servicii pentru care se datorează taxa pe valoarea adăugată.**

2) **Principiul neutralității fiscale nu poate să se opună ca o întreprindere de construcții, care plătește taxa pe valoarea adăugată pe prestațiile de construcții efectuate în nume propriu (livrări către sine însuși), să nu poată deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor generale generate de furnizarea acestor prestații, din moment ce cifra de afaceri aferentă vânzărilor de construcții realizate astfel este scutită de taxa pe valoarea adăugată.**

Semnături

\* Limba de procedură: daneză.