

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

29 octombrie 2009*

În cauza C-174/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată 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),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, G. Arestis și J. Malenovský (raportor), judecători,

* Limba de procedură: daneza.

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 aprilie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru NCC Construction Danmark A/S, de B. Møll Pederson, avocat;
- pentru guvernul danez, de doamna B. Weis Fogh, în calitate de agent, asistată de D. Auken, avocat;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și S. Schönberg, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 iunie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

- ¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 19 alineatul (2) a doua teză 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și domeniul de aplicare al principiului neutralității fiscale în materie de impozite pe cifra de afaceri.
- ² Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între NCC Construction Danmark A/S (denumită în continuare „NCC”), pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor), pe de altă parte, privind dreptul de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care putea să îl pretindă NCC din cheltuielile sale generale.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

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

4 Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității 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 o plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i 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 livrărilor 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 șasea directivă.
- 11 În privința prestațiilor interne din cadrul întreprinderii, articolul 6 alineatul 1 din această lege prevede că TVA-ul este datorat de persoanele impozabile care construiesc clădiri în nume propriu și pe propriul teren în scop de vânzare atunci când execută lucrări de construcții, în timp ce alineatul 2 al acestui articol prevede că, în ceea ce privește clădirile pentru care TVA-ul este datorat conform alineatului 1, lucrările și materialele utilizate în acest scop trebuie asimilate cu prestații efectuate în schimbul unei remunerații și, așadar, cu prestații taxabile.
- 12 Articolul 13 alineatul 1 punctul 9 din Legea privind TVA-ul scutește de TVA livrarea de clădiri.

- 13 În legătură cu dreptul de deducere, articolul 37 din Legea privind TVA-ul prevede că „întreprinderile înregistrate ca plătitori de TVA pot, la calcularea taxei datorate în amonte, să deducă taxa achitată pentru achizițiile de bunuri și de servicii care sunt utilizate exclusiv pentru livrările întreprinderii nescutite de TVA conform articolului 13”.
- 14 În legătură cu achizițiile destinate unei utilizări mixte, articolul 38 din Legea privind TVA-ul prevede că „pentru bunurile și serviciile utilizate de o întreprindere înregistrată în desfășurarea activității economice atât în scopuri care dau drept de deducere conform articolului 37, cât și în alte scopuri, deducerea poate fi efectuată pentru partea din taxă care poate fi atribuită cifrei de afaceri aferente părții de activitate care face obiectul înregistrării. Este exclusă de la calculul cifrei de afaceri valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate în scopul desfășurării activității economice [...] Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor accesorii imobiliare [...]”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 15 NCC este o întreprindere care activează în sectorul construcțiilor, în special în calitate de antreprenor. Aceasta efectuează lucrări de construcții, acoperind în special activitățile de inginerie, de planificare, de consultanță și de forță de muncă în sectorul construcțiilor civile atât în numele terților, cât și în nume propriu.
- 16 Vânzarea de bunuri imobile construite în nume propriu nu constituie activitatea principală a reclamantei, ci o activitate separată, derivată din activitatea ca persoană înregistrată ca plătitor de TVA în sectorul construcțiilor.
- 17 Întrucât legea daneză privind TVA-ul scutește de TVA vânzarea de imobile realizate în nume propriu, NCC era obligată, în calitate de persoană impozabilă mixtă, să calculeze

o pro rată pentru a determina valoarea asupra căreia se aplica dreptul de deducere al TVA pe care putea să îl pretindă din cheltuielile comune celor două activități ale sale (cheltuieli generale).

18 În cadrul acestui calcul, NCC nu a luat în considerare cifra de afaceri aferentă vânzării de imobile construite în nume propriu. Astfel, ea a estimat că această activitate de vânzare de imobile trebuia privită ca fiind o „operațiune accesorie imobiliară” în sensul articolului 19 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă.

19 Întrucât și-au modificat practica de la 1 aprilie 2002, autoritățile fiscale daneze au considerat că activitatea de vânzare de imobile desfășurată de o întreprindere de construcții nu putea fi asimilată unei „operațiuni accesorii imobiliare”. De aici rezultă pentru societate că TVA-ul aplicat în amonte pe cheltuielile sale comune nu mai era deductibil de acum înainte decât în parte.

20 NCC, care dorea să beneficieze de deducerea integrală 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 revânzării?

- 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) Respectă 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 acestora 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 acestora și că termenii săi nu permit, prin ei înșiși, să se aprecieze cu certitudine că se referă la o activitate precum cea în discuție în acțiunea principală.
- 26 În aceste condiții, trebuie să se ia în considerare contextul și scopurile acestei dispoziții.
- 27 În ceea ce privește, în primul rând, contextul său, trebuie amintit că articolul 19 din A șasea directivă face parte din titlul XI din aceasta, consacrat regimului de deduceri. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din această directivă, referindu-se la taxa aplicată în amonte pe bunurile sau pe serviciile utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile, vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice. În consecință, sistemul comun de TVA garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 22 și jurisprudența citată).

28 Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că, atunci când persoana imposibilă efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau acest drept, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA proporțională cu valoarea operațiunilor taxabile. Această pro rata se calculează conform modalităților definite la articolul 19 din această directivă.

29 Deși articolul 19 alineatul (1) menționat prevede că pro rata de deducere este compusă dintr-un raport cuprinzând, la numărător, cifra de afaceri aferentă operațiunilor taxabile și, la numitor, cifra de afaceri totală, alineatul (2) al aceluiași articol prevede că, prin derogare, este exclusă, printre altele, valoarea cifrei de afaceri aferente „operațiunilor accesorii imobiliare”. Cu toate acestea, A șasea directivă nu conține nicăieri definiția acestei noțiuni „operațiune accesorie imobiliară”.

30 În ceea ce privește finalitatea acestui alineat (2), aceasta rezultă, în special, din expunerea de motive care însoțește propunerea pentru A șasea directivă prezentată Consiliului Comunităților Europene de Comisia Comunităților 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 evitării posibilității de a denatura semnificația reală, în măsura în care astfel de elemente nu reflectă activitatea profesională a persoanei imposibile. Aceasta este situația vânzărilor având ca obiect bunuri de capital și a operațiunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis, care au doar o importanță secundară sau accidentală în raport cu cifra globală de afaceri a întreprinderii. De altfel, aceste operațiuni nu sunt excluse decât dacă nu fac parte din activitatea profesională curentă a persoanei imposibile”.

31 În această privință, după cum reiese din jurisprudența Curții întemeiată pe finalitatea menționată, o activitate economică nu poate fi calificată ca fiind „accesorie”, în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, dacă constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile a întreprinderii (Hotărârea din 11 iulie 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, Rec., p. I-3695, punctul 22) sau dacă implică o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA (Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 76).

32 Prin urmare, Curtea trebuie să răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere în lumina acestei jurisprudențe.

33 În privința respectării primei condiții, activitatea de vânzare de imobile edificate în nume propriu de o societate de construcții nu poate fi privită ca fiind o activitate accesorie activității 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 uzuală în acest sector de activitate. În aceste condiții, NCC susține că, deși este supusă 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, Rep., p. I-3459, 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, Rep., p. I-9823, 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 cărui 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 diferitele categorii de operatori economici care se regăsesc într-o situație comparabilă să fie tratați 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 evita o denaturare a concurenței pe piața internă, a dorit să pună întreprinderile 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