



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

12 iulie 2012 *

„A șasea directivă TVA — Articolul 13 secțiunea B litera (g) coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) — Livrarea unor clădiri și a terenului pe care se află acestea — Livrarea unei clădiri asupra căreia se efectuează lucrări în vederea creării unei noi clădiri prin transformare — Continuarea și finalizarea lucrărilor de către cumpărător după livrare — Scutire de TVA”

În cauza C-326/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 10 iunie 2011, primită de Curte la 29 iunie 2011, în procedura

J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader (raportor) și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, de B. Jongmans, avocat;
- pentru guvernul olandez, de C. M. Wissels și de J. Langer, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, precum și de P. Van Nuffel și de W. Roels, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: olandeza.

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (g) 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”) coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (denumită în continuare „J. J. Komen”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, referitor la scutirea de taxele pe transfer a unei operațiuni de dobândire a unui bun imobil, scutire care, potrivit dreptului olandez, depinde de supunerea acestei operațiuni la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă supune TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare.
- 4 Articolul 4 alineatul (3) din această directivă prevede:

„Statele membre pot considera, de asemenea, ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează în mod ocazional o operațiune legată de activitățile prevăzute la alineatul (2) 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; statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a acestui criteriu în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii «teren pe care se află o clădire».

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

«Clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

- (b) livrarea de terenuri construibile.

«Teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.” [traducere neoficială]

- 5 Articolul 13 din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, prevede în cadrul secțiunii B, intitulată „Alte scutiri”, printre altele:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

- (g) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a);
- (h) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (b).” [traducere neoficială]

Dreptul olandez

- 6 Articolul 11 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) prevede:

„1. Sunt scutite de impozit, în condițiile stabilite printr-o măsură generală de administrare:

- a) livrarea de bunuri imobile și cesiunea de drepturi asupra acestor bunuri, cu excepția:
 - 1) livrării unei clădiri sau a unei părți a unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări sau la maximum doi ani după prima ocupare, precum și a livrării unui teren construibil;
 - 2) livrării, alta decât livrările prevăzute la punctul 1, către persoane care utilizează bunul imobil pentru a beneficia de dreptul total sau cvasitotal la deducerea impozitului în temeiul articolului 15, cu condiția ca operatorul care efectuează livrarea și destinatarul acesteia să fi adresat în comun o cerere în acest sens inspectorului și ca aceștia să respecte, pe de altă parte, condițiile stabilite prin ordin ministerial;

[...]

3. În vederea aplicării alineatului 1 litera a) punctul 1:

- a) «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ;
- b) «prima ocupare» înseamnă ocuparea unei clădiri după transformarea sau renovarea acesteia, dacă lucrările de transformare sau de renovare au dat naștere unui bun finit;
- c) «teren pe care se află clădirea» înseamnă orice teren considerat în mod comun ca aparținând clădirii sau care este destinat acesteia.

4. În vederea aplicării alineatului 1 litera a) punctul 1, «teren construibil» înseamnă orice teren pe care nu s-au ridicat construcții:

- a) care face sau a făcut obiectul unor lucrări;
- b) care face sau a făcut obiectul unor amenajări în vederea utilizării exclusive a terenului;
- c) în apropierea căruia sunt sau au fost realizate aceste amenajări sau
- d) pentru care a fost acordată o autorizație de construire

în vederea ridicării construcției pe teren.”

- 7 Articolul 2 alineatul 1 din Legea privind impozitarea operațiunilor juridice (Wet op belastingen van rechtsverkeer) prevede că „«[t]axele pe transfer» sunt un impozit colectat ca urmare a dobândirii de bunuri imobile situate în Țările de Jos sau de drepturi aferente acestora”.

- 8 Potrivit articolului 15 alineatul 1 litera a) din această lege, în condițiile stabilite prin măsuri generale de administrare, este scutită de taxele pe transfer dobândirea „prin intermediul livrării, în sensul articolului 11 alineatul 1 litera a) punctul 1 din [Legea privind impozitul pe cifra de afaceri] [...], supuse impozitului pe cifra de afaceri, cu excepția cazului în care bunul este utilizat ca mijloc de exploatare, iar dobânditorul poate deduce impozitul pe cifra de afaceri în tot sau în parte în conformitate cu articolul 15 din [Legea privind impozitul pe cifra de afaceri]”.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 9 La 6 februarie 2004, J. J. Komen a dobândit prin act notarial dreptul de proprietate asupra unor părți dintr-un bun imobil („appartementsrechten”) care cuprinde spații comerciale situate în galeria comercială De Blauwe Steen din Hoorn. S-a considerat că livrarea acestui bun imobil a fost efectuată la aceeași dată.
- 10 Din decizia de trimitere rezultă că, în vederea transformării bunului imobil în cauză într-o clădire nouă, fuseseră realizate deja o serie de lucrări de demolare la solicitarea și pe seama vânzătorului înainte de dobândirea de către J. J. Komen a spațiilor comerciale. Ulterior acestei dobândiri, J. J. Komen a continuat lucrările de renovare și de transformare, astfel încât totalitatea lucrărilor realizate, atât pe seama vânzătorului, cât și pe seama J. J. Komen, ar fi avut ca rezultat ridicarea unei noi clădiri. În niciun moment, în cadrul acestui proces de transformare a imobilului, nu au rămas în timpul lucrărilor porțiuni de teren neconstruite.
- 11 Ca urmare a livrării bunului imobil, J. J. Komen a primit o decizie de rectificare referitoare la taxele pe transfer. În urma unei contestații formulate împotriva acestei decizii la inspectorul fiscal, acesta a confirmat-o.
- 12 Acțiunea formulată de J. J. Komen împotriva acestei decizii în fața Rechtbank te Haarlem (Tribunalul Districtual Haarlem) a fost respinsă ca neîntemeiată. Această instanță a reținut în special că, la momentul livrării, galeria comercială era încă utilizată și că lucrările nu erau suficient de avansate pentru a putea fi constatată existența unei clădiri noi.
- 13 Apelul declarat împotriva acestei hotărâri de J. J. Komen în fața Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel Amsterdam) a fost respins prin hotărârea din 19 mai 2008, care a confirmat elementele de fapt reținute în primă instanță și a considerat că livrarea bunului imobil era scutită de TVA în conformitate cu articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri și, prin urmare, era supusă taxelor pe transfer.
- 14 Pe de altă parte, reiese din dosarul prezentat Curții că, din cauza degradărilor suferite de clădirea în cauză în acțiunea principală ca urmare a lucrărilor de demolare începute în luna septembrie 2003, unul dintre magazine, situat în această clădire, nu mai plătește chirie din luna noiembrie 2003. În special, accesul la clădirea respectivă ar fi restrâns și nu ar mai exista un sistem de iluminat în aceasta.
- 15 Cu toate acestea, luând în considerare, în special, rapoartele inspectorului serviciului fiscal competent, Gerechtshof Amsterdam a reținut că, la momentul livrării, galeria comercială era încă accesibilă publicului și că cel puțin un magazin putea fi folosit, astfel încât clădirea existentă trebuia încă să fie considerată ca fiind adecvată pentru utilizare.
- 16 J. J. Komen a declarat recurs împotriva hotărârii menționate susținând că A șasea directivă, în special articolul 13 secțiunea B litera (g) și articolul 4 alineatul (3) litera (a) din aceasta, trebuia interpretată în sensul că livrarea unui bun imobil cum este cel în cauză în acțiunea principală trebuie supusă TVA-ului.

- 17 Potrivit avocatului general din cadrul instanței de trimitere, recursul trebuie să fie admis în temeiul, printre altele, al argumentelor deduse din Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rep., p. I-11079), în care Curtea a reținut drept criteriu pentru aprecierea operațiunii din perspectiva TVA-ului și intenția părților la operațiune. Prin urmare, potrivit concluziilor avocatului general menționat, în măsura în care scopul economic urmărit de lucrările de demolare începute înainte de vânzarea imobilului era obținerea unei noi clădiri, stadiul de avansare a lucrărilor la momentul vânzării nu trebuia să mai aibă importanță, astfel încât operațiunea trebuia calificată ca fiind supusă TVA-ului.
- 18 În urma concluziilor menționate și ținând seama de jurisprudența recentă a Curții rezultată din Hotărârea Don Bosco Onroerend Goed, citată anterior, instanța de trimitere ridică problema dacă livrarea unei clădiri a cărei transformare este în curs, în vederea realizării unei noi clădiri, poate fi considerată livrarea unei noi clădiri înainte de prima ocupare a acesteia sau este vorba despre o livrare a unei clădiri vechi a cărei primă ocupare a avut loc în trecut. Această instanță ridică de asemenea problema dacă stadiul de avansare a lucrărilor de transformare la momentul livrării sau faptul că vânzătorul ori cumpărătorul este cel care dorește să efectueze lucrările de transformare și că respectivele lucrări s-au efectuat la cererea și pe seama unuia, sau a celuilalt, sau a ambilor au o influență asupra răspunsului care trebuie dat la această întrebare.
- 19 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din aceasta trebuie interpretat în sensul că livrarea unei clădiri în privința căreia vânzătorul a efectuat, înainte de livrare, lucrări de transformare în vederea obținerii unei clădiri noi (renovare), lucrări care au fost continuate și finalizate de cumpărător după livrare, nu este scutită de TVA?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 20 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea Hotărârea Don Bosco Onroerend Goed, citată anterior, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 21 Scutirea de TVA prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă se aplică livrărilor de clădiri vechi sau de părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea. În schimb, în conformitate cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă, statele membre au posibilitatea de a supune TVA-ului livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea înaintea primei ocupări.
- 22 În conformitate cu respectivul articol 4 alineatul (3) litera (a), statele membre pot stabili, în cazul transformărilor de imobile, normele de aplicare a criteriului privind prima ocupare și pot stabili definiția noțiunii „teren pe care se află o clădire”.
- 23 Articolul 11 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri prevede că livrarea bunurilor imobile este supusă TVA-ului în cazul transformării unei clădiri vechi „dacă lucrările de transformare sau de renovare au dat naștere unui bun finit”.

- 24 În împrejurările care au dus la formularea acțiunii principale, trebuie să se examineze care este regimul în scopuri de TVA al unei livrări care are loc în perioada în care s-a operat transformarea unei clădiri vechi într-o clădire nouă.
- 25 În acest scop, trebuie să se stabilească dacă, sub aspectul TVA-ului, livrarea, care a avut loc în condițiile în care fuseseră efectuate de vânzător numai lucrări de demolare parțială în timp ce lucrările de construcție sunt efectuate de dobânditor după livrarea menționată, trebuie scutită de TVA conform articolului 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă sau, dimpotrivă, trebuie supusă acestei taxe ținând seama de articolul 4 alineatul (3) litera (a) din directiva menționată.
- 26 Trebuie arătat, în această privință, că împrejurările din acțiunea principală se disting de cele care au determinat pronunțarea Hotărârii Don Bosco Onroerend Goed, citată anterior. Astfel, în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri, deși vânzătorul a livrat un teren construit, el s-a angajat față de cumpărător să asigure demolarea acestuia, astfel încât Curtea a putut să constate, la punctul 39 din hotărârea menționată, că livrarea se referea în realitate la un teren pregătit pentru a fi construit și, la punctul 42 din aceeași hotărâre, a lăsat instanței naționale sarcina de a verifica dacă o asemenea operațiune, care nu putea să intre în domeniul de aplicare al dispozițiilor articolului 4 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, putea în schimb să se încadreze în dispozițiile articolului 4 alineatul (3) litera (b) din această directivă ca livrare a unui teren construit.
- 27 Potrivit guvernului olandez, atât timp cât ultima piatră nu va fi fost îndepărtată, livrarea unui bun imobil compus dintr-un teren și o clădire demolată parțial trebuie considerată ca reprezentând livrarea unei clădiri existente, scutită, ca atare, de TVA. Numai după ce va fi pusă prima piatră livrarea va privi o clădire nouă.
- 28 Or, în împrejurările din acțiunea principală, înainte de livrare au fost realizate numai lucrări de demolare parțială a clădirii vechi, fără să înceapă lucrările de construire a noii clădiri, astfel încât, potrivit aceluiași guvern, operațiunea în cauză trebuie scutită de TVA, întrucât privește livrarea unei clădiri existente.
- 29 În sprijinul susținerilor sale, J. J. Komen arată că, dat fiind că lucrările de transformare au început înainte de data livrării, scopul acestei transformări fiind obținerea unei noi clădiri, stadiul de avansare a lucrărilor la momentul livrării nu trebuie să influențeze răspunsul care trebuie dat la întrebarea preliminară.
- 30 J. J. Komen a susținut în ședință și că intenția comună a părților de a realiza o clădire nouă rezultă, în special, din faptul că vânzătorul a obținut, înainte de livrare și pe seama sa, o autorizație de construire pe baza căreia lucrările au fost continuate de cumpărător după livrare. Această informație ar fi susținută și de actul notarial de livrare din 6 februarie 2004.
- 31 Comisia Europeană consideră că poate fi vorba despre livrarea unei clădiri noi numai în cazul în care lucrările de transformare sunt terminate sau, cel puțin, suficient de avansate pentru a da naștere unei clădiri diferite în mod substanțial care poate fi ocupată.
- 32 Or, trebuie constatat că, atunci când privesc un teren construit, lucrările de transformare care conduc la realizarea unei clădiri noi includ în mod normal lucrări de demolare.
- 33 În ceea ce privește argumentul potrivit căruia intenția comună a părților, care ar fi fost să realizeze prin transformare o clădire nouă, ar trebui de asemenea să fie luată în considerare, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că intenția declarată a părților privind supunerea la plata TVA-ului a unei operațiuni trebuie să fie luată în considerare, în contextul aprecierii globale a circumstanțelor unei asemenea operațiuni, cu condiția ca aceasta să fie susținută de elemente obiective (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 24, și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Schriever, C-444/10, Rep., p. I-11071, punctul 38).

- 34 Printre asemenea elemente se numără stadiul de avansare a lucrărilor de transformare efectuate de vânzător la data livrării și, dacă este cazul, utilizarea bunului imobil în cauză la aceeași dată.
- 35 În acest cadru, revine, dacă este cazul, instanțelor naționale competente sarcina de a se asigura că operațiunea nu constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, efectuat în scopul unic de obținere a unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, Rep., p. I-10853, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 36 În orice caz, chiar din textul articolului 4 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă rezultă că poate intra în domeniul de aplicare al TVA-ului numai livrarea unei clădiri „înaintea primei ocupări”, criteriu cu privire la care revine statelor membre competența de a determina normele de aplicare în cazul transformărilor de imobile.
- 37 În speță, pe de o parte, din decizia de trimitere pare să rezulte că lucrările efectuate de vânzător nu au privit decât demolarea parțială a imobilului obiect al livrării și, pe de altă parte, din deciziile pronunțate de Rechtbank te Haarlem și de Gerechtshof Amsterdam anexate deciziei menționate pare să rezulte că instanțele respective au constatat pe baza unor aprecieri a situației de fapt care țin de competența lor exclusivă că vechea clădire în cauză în acțiunea principală era, cel puțin în parte, utilizată ca atare la momentul livrării, ca urmare a faptului că galeria comercială în cauză era încă accesibilă publicului și că cel puțin un magazin putea fi folosit.
- 38 Or, în această privință, trebuie arătat că în împrejurările în care se constată că, la momentul livrării imobilului, au fost efectuate de vânzător numai lucrări de demolare parțială în vechiul imobil care rămâne de altfel ocupat parțial, în timp ce lucrările de construire de natură să transforme, dacă este cazul, respectivul imobil într-un imobil nou vor fi efectuate integral de cumpărător după ce va fi avut loc livrarea menționată, aceasta din urmă nu poate fi calificată drept o livrare a unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea efectuată înainte de prima ei ocupare în contextul unei transformări a unui imobil în sensul articolului 4 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă.
- 39 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA prevăzută de această primă dispoziție acoperă o operațiune de livrare a unui bun imobil compus dintr-un teren și o clădire veche în curs de transformare într-o clădire nouă, cum este cea în cauză în acțiunea principală, deoarece, la momentul acestei livrări, clădirea veche nu făcuse decât obiectul unor lucrări de demolare parțială și, cel puțin în parte, era încă utilizată ca atare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 40 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:

Articolul 13 secțiunea B litera (g) 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 coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA prevăzută de această primă dispoziție acoperă o operațiune de livrare a unui bun imobil compus

dintr-un teren și o clădire veche în curs de transformare într-o clădire nouă, cum este cea în cauză în acțiunea principală, deoarece, la momentul acestei livrări, clădirea veche nu făcuse decât obiectul unor lucrări de demolare parțială și, cel puțin în parte, era încă utilizată ca atare.

Semnături