



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
PAOLO MENGOZZI  
prezentate la 15 octombrie 2015<sup>1</sup>

**Cauza C-128/14**

**Staatssecretaris van Financiën  
împotriva**

**Het Oudeland Beheer BV [cerere de decizie preliminară formulată de**

**Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos)]**

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — A șasea directivă TVA — Articolul 5 alineatul (7) litera (a) — Operațiuni impozabile — Utilizare în scopul desfășurării activității economice a unor bunuri obținute în cadrul întreprinderii — Asimilare cu o livrare efectuată cu titlu oneros — Bază de impozitare — Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) — Preț de cost — Taxa pe valoarea adăugată achitată și dedusă — Drept de emfiteoză — Redevență anuală”

1. În prezenta cauză, care privește o cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) referitoare la interpretarea celei de A șasea directive 77/388/CEE<sup>2</sup>, se solicită Curții să furnizeze, din nou, clarificări cu privire la stabilirea bazei de impozitare a operațiunilor denumite „livrări interne”.

2. Este vorba despre operațiuni prin care persoane impozabile utilizează în scopul desfășurării activității lor economice bunuri pentru a căror obținere nu au achitat taxa pe valoarea adăugată (TVA), întrucât le-au produs chiar ele sau, mai general, le-au obținut „în intern” în cadrul activității lor<sup>3</sup>. Pentru a evita avantaje fiscale pentru aceste persoane impozabile, A șasea directivă acorda statelor membre posibilitatea – preluată și în Directiva 2006/112/CE<sup>4</sup> – de a asimila livrările interne, atunci când bunul era utilizat pentru exercitarea de activități ale întreprinderii scutite de TVA, cu o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros și de a supune astfel utilizarea respectivă la plata TVA-ului. Curtea a avut deja ocazia, în mai multe rânduri, să se ocupe de probleme cu privire la sistemul de TVA pentru acest tip de operațiuni<sup>5</sup>.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Directiva 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”).

3 — Acest tip de operațiuni este desemnat prin diferiți termeni precum „livrări către sine”, „livrări asimilate”, „livrări de integrare” sau „livrări în scopul desfășurării activității economice”. Cu toate acestea, dat fiind faptul că obținerea și utilizarea bunului au loc în intern, în cadrul întreprinderii, preferăm să utilizăm expresia „livrare internă”.

4 — Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), care a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, A șasea directivă [a se vedea în special articolul 18 litera (a) din Directiva 2006/112].

5 — A se vedea Hotărârile Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 90 și urm.), Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), precum și Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

3. Întrebările preliminare formulate în prezenta cauză se înscriu în cadrul unui litigiu între o întreprindere, Het Oudeland Beheer BV (denumită în continuare „Oudeland”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (administrația fiscală), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de rectificare a TVA-ului referitoare la impozitarea unei operațiuni imobiliare complexe, care cuprinde constituirea unui drept de emfiteoză cu privire la un teren și cu privire la o clădire în construcție situată pe acest teren, finalizarea clădirii și închirierea sa.

4. Instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă constituirea dreptului de emfiteoză și costurile de finalizare a clădirii, pentru care Oudeland a plătit deja TVA-ul, beneficiind însă de dreptul de deducere, pot fi incluse în baza de impozitare a livrării interne, care constă în închirierea clădirii ca o clădire de birouri. În cazul în care această situație se regăsește, instanța de trimitere urmărește să afle de asemenea în ce mod trebuie determinată valoarea dreptului de emfiteoză în vederea impozitării respective.

## I – Cadrul juridic

### A – Dreptul Uniunii

5. Deși Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, A șasea directivă, ținând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta rămâne reglementat de această din urmă directivă.

6. În general, sunt supuse la plata TVA-ului livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare<sup>6</sup>.

7. Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă definește livrarea de bunuri ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” [traducere neoficială]. Articolul 5 alineatul (3) litera (b) din aceeași directivă oferă statelor membre posibilitatea de a considera bunuri corporale „drepturile *in rem* care îi conferă titularului dreptul de a utiliza bunuri imobile”. Potrivit alineatului (5) al aceluiași articol, statele membre pot considera că predarea anumitor lucrări de construcții reprezintă o astfel de livrare.

8. Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, și anume dispoziția cu privire la impozitarea livrărilor interne, prevede că statele membre pot considera livrare efectuată cu titlu oneros „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].

9. Articolul 10 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă prevede că livrările de bunuri, altele decât cele menționate la articolul 5 alineatul (4) litera (b) din A șasea directivă, și prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.

10. Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă privește stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului pentru operațiunile prevăzute printre altele la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din aceeași directivă. Potrivit acestei dispoziții, baza de impozitare pentru astfel de operațiuni este „prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, calculat la momentul la care are loc [operațiunea]” [traducere neoficială].

6 — A se vedea articolul 2 din A șasea directivă, precum și articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

11. Potrivit articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Alineatul (2) al aceluiași articol precizează că, în măsura în care bunurile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează printre altele TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate de o altă persoană impozabilă [articolul 17 alineatul (2) litera (a)], precum și TVA-ul datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) [articolul 17 alineatul (2) litera (c)]. În cazul bunurilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere a TVA-ului, cât și pentru operațiuni care nu dau dreptul de deducere a acestuia, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că „deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni” [traducere neoficială].

12. Articolul 20 din A șasea directivă prevede că deducerile se regularizează, dacă este cazul, printre altele atunci când deducerea este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă sau atunci când apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus. În cazul bunurilor de capital, potrivit alineatului (2) al articolului 20 menționat din aceeași directivă, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani. În cazul bunurilor imobile, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

#### B – *Dreptul olandez*

13. În temeiul articolului 3 alineatul 1 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968), în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), sunt livrări de bunuri printre altele „livrarea de bunuri imobile de către persoana care le-a produs, cu excepția terenurilor pe care nu se află construcții, altele decât terenurile construibile” [punctul c)] și „utilizarea, în scopul desfășurării activității sale, a unor bunuri produse de propria întreprindere, în cazurile în care, dacă bunurile ar fi dobândite de la o întreprindere, impozitul aferent acestor bunuri nu ar da dreptul la deducere sau nu ar da dreptul la deducere integral; sunt asimilate unor bunuri produse în cadrul propriei activități bunuri produse pe baza unei comenzi, cu punerea la dispoziție a materialelor, inclusiv a terenurilor” [punctul h)].

14. Potrivit alineatului 2 al aceluiași articol 3, se consideră de asemenea livrare de bunuri printre altele constituirea unor drepturi asupra unor bunuri imobile, „cu excepția cazului în care contraprestația rezultată, inclusiv impozitul pe cifra de afaceri, este inferioară valorii economice a acestor drepturi. Valoarea economică se ridică cel puțin la prețul de cost, inclusiv TVA-ul, al bunului imobil la care se referă dreptul, astfel cum s-ar prezenta la crearea de către un terț independent în momentul operațiunii”.

15. Potrivit articolului 8 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, în ceea ce privește livrările de bunuri, precum cele prevăzute printre altele la articolul 3 alineatul 1 punctul h), „contraprestația se stabilește la suma, fără taxa pe cifra de afaceri, care ar trebui achitată pentru aceste bunuri în cazul în care, la momentul livrării, acestea ar fi cumpărate sau produse în starea în care se aflau la momentul respectiv”.

16. În ceea ce privește baza de impozitare, articolul 8 alineatul 5 litera b) din Legea privind TVA-ul prevede că se poate stabili printr-un regulament al administrației publice în ce măsură, în cazul unei proprietăți grevate printre altele de drepturi de emfiteoză, sarcinile aferente unei astfel de proprietăți țin de contraprestație.

17. Această dispoziție a fost pusă în aplicare prin Regulamentul de aplicare din 1968 privind taxa pe cifra de afaceri (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, denumit în continuare „Regulamentul de aplicare”), al cărui articol 5 alineatul 1 prevede că, „[p]entru constituirea, transmiterea unui drept de emfiteoză, renunțarea sau rezilierea acestui drept [...], valoarea redevenței [...] ține de contraprestație,

cu condiția ca aceasta să nu depășească valoarea economică a bunului vizat de dreptul respectiv”. Alineatul 5 al aceluiași articol prevede că valoarea, printre altele, a unei redevențe se stabilește în conformitate cu anexa A la regulamentul menționat. Anexa A litera b) din Regulamentul de aplicare prevede că valoarea unei redevențe „care trebuie achitată după o anumită perioadă este stabilită la suma de achitat anual înmulțită cu numărul de ani în care trebuie efectuate plăți”, fiecare euro fiind calculat în conformitate cu un anumit procentaj indicat în această anexă.

## II – Situația de fapt din litigiul principal, procedura națională și întrebările preliminare

18. La 8 martie 2004, Oudeland a dobândit un drept de emfiteoză asupra unui teren și a unei clădiri în construcție situată pe acest teren, în schimbul plății unei redevențe anuale care trebuia achitată în avans (denumită în continuare „redevența anuală”). S-a convenit o durată a emfiteozei de 20 de ani. Redevența anuală era în cuantum de 330 000 de euro.

19. Dat fiind că constituirea unui drept de emfiteoză era considerată în Țările de Jos livrare a unui bun imobil în vederea aplicării TVA-ului<sup>7</sup>, și Oudeland fiind astfel supusă la plata acestuia, i s-a solicitat, pentru constituirea dreptului său de emfiteoză, o sumă de 730 455 de euro cu titlu de TVA. Această sumă a fost calculată, în conformitate cu anexa A litera b) din regulamentul menționat, aplicând cota relevantă de 19 % la valoarea capitalizată (corespunzătoare sumei de 3 844 550 de euro) a contraprestației totale convenite pentru constituirea dreptului de emfiteoză și încasată sub forma unor redevențe anuale. Oudeland a achitat această sumă întreprinderii care constituise dreptul de emfiteoză și a dedus-o ulterior în declarația sa privind TVA-ul pentru luna martie 2004.

20. După constituirea dreptului de emfiteoză, Oudeland a asigurat finalizarea construcției clădirii și aceasta i-a fost predată în calitate de clădire de birouri care putea fi utilizată. Costurile de finalizare a clădirii de birouri se ridicau la 1 571 749 de euro. Oudeland a plătit 298 632 de euro cu titlu de TVA și a dedus imediat integral acest cuantum al TVA-ului. În cursul finalizării construcției, a intervenit termenul de scadență al plății primei redevențe anuale, iar Oudeland a efectuat plata.

21. După recepția clădirii, Oudeland a dat-o spre închiriere începând cu 1 iunie 2004. În ceea ce privește o parte a clădirii (corespunzătoare, conform informațiilor furnizate de Regatul Țărilor de Jos, a 12,5 % din suprafața imobilului), Oudeland, în acord cu locatarii, a optat să nu beneficieze de scutirea de la plata TVA-ului aplicabilă închirierii de bunuri imobile<sup>8</sup>. Cealaltă parte a clădirii, corespunzătoare a 87,5 % din suprafața imobilului, a fost dată spre închiriere, această activitate fiind scutită de la plata TVA-ului.

22. Oudeland a considerat că închirierea unei clădiri de birouri ar fi considerată o livrare internă, în sensul articolului 3 alineatul 1 litera h) din Legea privind TVA-ul, dispoziție întemeiată pe articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă. Prin urmare, aceasta a achitat TVA-ul pentru închirierea unei părți a clădirii de birouri care beneficia de scutirea de TVA și pentru care nu avea, așadar, drept de deducere. Oudeland a stabilit baza de impozitare declarând costurile totale ale finalizării construcției (fără TVA) plus valoarea redevenței anuale scadente deja la momentul livrării, respectiv 330 000 de euro.

7 — A se vedea articolul 3 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul (menționat la punctul 14 din prezentele concluzii). Această dispoziție se întemeiază pe articolul 5 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă.

8 — Acest lucru a fost posibil în temeiul articolului 11 alineatul 5 din Legea privind TVA-ul, care se întemeiază pe articolul 13 secțiunea C litera (a) din A șasea directivă.

23. Cu toate acestea, administrația fiscală nu a reținut această abordare și a considerat că baza de impozitare pentru închirierea clădirii o constituiau costurile de finalizare a construcției plus valoarea capitalizată a tuturor redevențelor, respectiv suma de 3 844 500 de euro, calculată în conformitate cu anexa A litera b) din Regulamentul de aplicare. Astfel, aceasta a notificat Oudeland o decizie de rectificare pentru un quantum egal cu diferența dintre baza de impozitare astfel cum a fost calculată de Oudeland și cea calculată de administrația fiscală. Aceasta a respins apoi, printr-o decizie, o reclamație formulată de Oudeland împotriva deciziei de rectificare.

24. Oudeland a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunalul de Primă Instanță din Haga), care a respins-o. Oudeland a declarat ulterior apel împotriva acestei din urmă decizii la Gerechtshof te 's-Gravenhage (Curtea de Apel din Haga), care l-a admis și a anulat astfel decizia Rechtbank te 's-Gravenhage (Curtea de Apel din Haga), decizia administrației fiscale, precum și rectificarea. Instanța de apel a considerat că, în temeiul articolului 8 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, baza de impozitare a livrării interne cuprindea prețul de cost al terenului pe care Oudeland îl deținea în emfiteoză și că, în această privință, trebuia să se întemeieze pe valoarea pe care terenul o avea pentru Oudeland în momentul livrării interne. Această valoare nu putea fi asimilată celei reprezentate de teren în acel moment pentru un proprietar, ci trebuia să se limiteze la redevența plătită înainte de finalizarea clădirii.

25. Administrația fiscală a formulat un recurs împotriva acestei din urmă decizii în fața instanței de trimitere.

26. Litigiul pendinte în fața acestei instanțe privește problema modului în care trebuie să se stabilească baza pentru impozitarea cu titlu de TVA a livrării interne în discuție în litigiul principal. Acest litigiu privește în special problema dacă baza respectivă trebuie să includă doar redevențele anuale referitoare la constituirea dreptului de emfiteoză plătite la data livrării interne sau, mai degrabă, valoarea totală a constituirii unui astfel de drept, corespunzătoare valorii capitalizate a redevențelor respective.

27. În acest context, instanța de trimitere, pe de o parte, observă că, potrivit Hotărârii Gemeente Vlaardingen<sup>9</sup>, într-o situație precum cea din speță, baza de impozitare pentru TVA este constituită din suma totală a valorii terenului, a valorii clădirii care se află eventual pe acesta și din costuri de producție, în măsura în care persoana impozabilă nu a plătit încă TVA-ul aferent acestor valori și costuri. Ea solicită însă să se stabilească dacă această hotărâre trebuie interpretată în sensul că este necesar să se excludă din baza de impozitare elementele prețului de cost pentru care a fost plătit TVA-ul, chiar și atunci când persoana impozabilă a dedus apoi în întregime TVA-ul plătit cu privire la aceste elemente, în temeiul dispozițiilor dreptului național.

28. Pe de altă parte, dacă aceste elemente ale prețului de cost trebuie incluse în baza de impozitare, instanța de trimitere solicită să se stabilească în acest caz modalitatea în care trebuie stabilită această bază în ceea ce privește stabilirea valorii dreptului de emfiteoză. Aceasta urmărește să afle în special în ce mod valoarea redevențelor datorate în mod succesiv se integrează în baza de impozitare a unei livrări interne.

29. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că prețul de cost al terenului sau al altor materii sau materiale pentru care persoana impozabilă a plătit TVA-ul la achiziție, care a avut loc în speță prin constituirea unui drept *in rem* de folosință asupra unui bun imobil, nu trebuie inclus în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.

alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă? Situația este diferită în cazul în care persoana impozabilă a dedus acest TVA aferent achiziției, în temeiul prevederilor naționale, indiferent dacă acestea sunt contrare sau nu sunt contrare dispozițiilor din A șasea directivă în această privință?

- 2) Într-o situație cum este cea din speță, în care terenul a fost dobândit împreună cu clădirea în construcție prin constituirea unui drept *in rem* în sensul articolului 5 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea redevenței, și anume valoarea sumelor care trebuie achitate anual, pentru perioada sau pentru restul perioadei dreptului *in rem*, trebuie inclusă în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă?”

### III – Procedura în fața Curții

30. Decizia de trimitere a fost primită la grefa Curții la 18 martie 2014. Oudeland, guvernul olandez și Comisia Europeană au prezentat observații și au intervenit în cadrul ședinței care a avut loc la 16 iulie 2015.

### IV – Analiza juridică

#### A – Observații introductive

31. Înainte de a răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere, trebuie să se schițeze, cu titlu introductiv, sistemul de TVA aplicabil livrărilor interne, precum și rațiunea de a fi și finalitatea acestui sistem, astfel cum decurg din jurisprudența Curții.

32. Reiese din articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, devenit în prezent articolul 18 litera (a) din Directiva 2006/112, că statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros și pot supune, în consecință, la plata TVA-ului tranzacțiile numite „livrări interne” atunci când o persoană impozabilă utilizează în scopul desfășurării activității sale bunuri 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, dacă acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă.

33. În acest caz, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, devenit articolul 74 din Directiva 2006/112, baza de impozitare pentru astfel de operațiuni este fie prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare, fie, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilite în momentul în care au loc aceste operațiuni. Din decizia de trimitere reiese că este cert că, în speță, baza de impozitare se stabilește pe baza prețului de cost. Nu se contestă nici faptul că acest preț de cost include prețul constituirii dreptului de emfiteoză și prețul lucrărilor de finalizare a construcției.

34. Decurge din jurisprudența Curții că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă privește situații în care mecanismul de deducere prevăzut, în general, atât de A șasea directivă, cât și de Directiva 2006/112 nu se poate aplica. În aplicarea acestui mecanism, în măsura în care bunurile sunt utilizate în scopul desfășurării unei activități economice taxate în aval, o deducere a taxei care a grevat aceste bunuri în amonte se impune pentru a evita o dublă impunere. Atunci când, în schimb, bunuri dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite, nu poate exista o deducere a taxei care a grevat aceste bunuri în amonte. Dispoziția în cauză privește în special această din urmă ipoteză, în care o deducere, în aval, a unei valori a TVA-ului plătit în amonte este exclusă,

activitatea economică exercitată în aval fiind scutită de TVA<sup>10</sup>.

35. În special, dispoziția menționată permite statelor membre să își organizeze legislația fiscală astfel încât întreprinderile care, din cauza faptului că exercită o activitate scutită de TVA, sunt în imposibilitatea de a deduce TVA-ul pe care l-au plătit la achiziționarea bunurilor lor de întreprindere să nu suporte un dezavantaj în raport cu concurenții care exercită aceeași activitate prin intermediul unor bunuri pe care le-au obținut fără plata TVA-ului, producându-le ei înșiși sau, în mod mai general, obținându-le în cadrul activității lor. Pentru ca acești concurenți să fie supuși aceleiași sarcini fiscale precum cea care grevează întreprinderile care și-au dobândit bunurile de la un terț, dispoziția în cauză oferă statelor membre posibilitatea să considere utilizarea în scopul desfășurării activităților scutite ale întreprinderii a unor bunuri obținute în cadrul activității o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros și să supună, așadar, utilizarea respectivă TVA-ului<sup>11</sup>.

36. Din aceste considerații reiese că finalitatea dispoziției care permite statelor membre să supună TVA-ului livrările interne este prevenirea denaturării concurenței prin asigurarea egalității de tratament între persoanele impozabile, în conformitate cu principiul neutralității fiscale, care este inerent sistemului de TVA<sup>12</sup>. Această dispoziție urmărește în special să elimine efectiv orice inegalitate în materie de TVA între persoanele impozabile care au achiziționat bunurile de la o altă persoană impozabilă și cele care le-au obținut în cadrul activității lor economice. Aceasta urmărește să supună o persoană impozabilă care utilizează în scopul desfășurării unei activități scutite de TVA bunurile obținute în cadrul activității sale aceleiași sarcini fiscale precum concurenții care exercită aceeași activitate scutită prin intermediul unor bunuri pe care le-au dobândit integral de la un terț<sup>13</sup>.

37. Ținând seama de aceste principii exprimate în jurisprudență, este necesar să se răspundă la întrebările preliminare adresate de instanța de trimitere.

#### B – *Cu privire la prima întrebare preliminară*

38. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (7) litera (a) și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că utilizarea de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării unei activități economice scutite de la plata TVA-ului, a unui bun imobil construit pe un teren asupra căruia persoana impozabilă a dobândit un drept real de folosință a terenului respectiv și a bunului imobil care a fost finalizat pentru acesta de un terț poate face obiectul unei impuneri cu titlu de TVA, având drept bază de impozitare valoarea dreptului real dobândit și costurile de finalizare a construcției, atunci când persoana impozabilă a plătit deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri, însă l-a și dedus deja în întregime.

39. Reiese din decizia de trimitere că, prin intermediul acestei întrebări preliminare, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) urmărește, în esență, să obțină lămuriri cu privire la conținutul Hotărârii Gemeente Vlaardingen<sup>14</sup>. Această hotărâre privea un caz analog celui din speță, în care o municipalitate încredințase unor terți transformarea unor terenuri de sport al căror proprietar era și pe care le închiriasse ulterior, activitate scutită de TVA. În hotărârea menționată, Curtea a decis că cele două dispoziții menționate mai sus ale celei de A șasea directive nu se opuneau ca utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării unei activități economice scutite de TVA a unor terenuri al căror proprietar este și pe care le-a transformat prin intermediul unui terț să

10 — Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 25).

11 — *Ibidem* (punctul 26).

12 — Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, punctele 45 și 47, precum și jurisprudența citată).

13 — Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punctele 27 și 28).

14 — *Ibidem*.

poată face obiectul unei impozitări cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, care are drept bază suma valorii terenului pe care sunt instalate aceste terenuri și a costurilor de transformare a acestora, atât timp cât persoana impozabilă respectivă nu a achitat deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri<sup>15</sup>.

40. Or, întrebarea instanței de trimitere urmărește în esență să clarifice conținutul expresiei „nu a achitat deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri”, utilizată de Curte în această hotărâre, și în special să afle dacă este necesar să se excludă din baza de impozitare a TVA-ului elementele prețurilor de cost – în speță valoarea dreptului de emfiteoză și costurile lucrărilor de finalizare a imobilului – pentru care persoana impozabilă a plătit TVA-ul, însă l-a și dedus în întregime.

41. În timp ce Oudeland și guvernul olandez convin că, în cazul în care TVA-ul plătit cu privire la elementele prețurilor de cost pentru livrarea internă a fost dedus, nu există o dublă impunere materială sau o impozitare repetată, astfel încât aceste elemente pot fi luate în considerare în baza de impozitare a livrării respective, Comisia susține, în schimb, că articolul 5 alineatul (7) litera (a) și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă nici nu ar fi aplicabile în situația de fapt din speță, în măsura în care Oudeland plătitese deja TVA-ul aferent acestei livrări și lucrărilor de finalizare a construcției. Conform Comisiei, pentru a corecta situația Oudeland din perspectiva TVA-ului, ar fi trebuit să se recurgă la mecanismul regularizării deducerilor, prevăzut la articolul 20 din A șasea directivă.

42. Trebuie să se examineze, cu titlu introductiv, problema aplicabilității, contestată de Comisie, a dispozițiilor cu privire la impozitarea livrărilor interne într-o situație precum cea din speță. Având în vedere articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă și jurisprudența relevantă, aplicarea acestor dispoziții este supusă îndeplinirii a trei condiții cumulative<sup>16</sup>. În primul rând, persoana impozabilă trebuie să fi obținut bunurile în cadrul activității sale, inclusiv cazul în care a pus la dispoziție materialele sau terenul, pentru construcția unui bun imobil de către un terț. În al doilea rând, persoana impozabilă trebuie să fi utilizat aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice. În al treilea rând, TVA-ul pentru aceste bunuri nu ar fi fost deductibil în totalitate dacă acestea ar fi fost achiziționate în întregime de la o altă persoană impozabilă. În cazul în care aceste trei condiții sunt îndeplinite, utilizarea bunului pentru activități economice trebuie să fie considerată o livrare impozabilă<sup>17</sup>.

43. Revine instanței de trimitere sarcina de a stabili, în mod concret, dacă, în speță, sunt îndeplinite aceste condiții. Cu toate acestea, niciun element din dosar nu pare să pledeze împotriva acestei concluzii și atât instanța de trimitere, cât și părțile din litigiul principal sunt de acord cu privire la aplicabilitatea dispoziției în discuție în speță. Mai întâi, construcția a fost obținută în cadrul activității economice, fiind finalizată de către un terț pe un teren și cu materialele puse de dispoziție de Oudeland<sup>18</sup>. În continuare, fiind închiriat, acest bun a fost utilizat în scopul desfășurării activității. În plus, întrucât clădirea era utilizată și în alte scopuri decât pentru operațiuni impozabile, TVA-ul în amonte nu ar fi fost deductibil în totalitate dacă clădirea ar fi fost achiziționată în întregime de la o altă persoană impozabilă.

44. În cazul în care operațiunea poate fi supusă dispozițiilor cu privire la impozitarea livrărilor interne, reiese din jurisprudența Curții că impozitarea cu titlu de TVA a acestei operațiuni trebuie să aibă loc după cum urmează.

15 — *Ibidem* (punctul 37 și dispozitivul hotărârii).

16 — A se vedea în această privință Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, punctele 60-62), la care Curtea a făcut trimitere în mod explicit la punctul 32 din Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — *Ibidem* (punctul 61).

18 — Această situație pare comparabilă cu cea existentă în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârile Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) și Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).



45. Mai întâi, întregul TVA plătit de persoana impozabilă în amonte pentru achiziționarea de bunuri în vederea utilizării efectuate în aval trebuie să dea naștere dreptului la deducerea acestei taxe, în conformitate cu articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă<sup>19</sup>. Rezultă că Oudeland a achitat și a dedus ulterior TVA-ul cu privire la costurile legate de constituirea dreptului de emfiteoză și de finalizarea clădirii în mod întemeiat.

46. În continuare, chiar utilizarea bunurilor este supusă TVA-ului, iar quantumul TVA-ului pe care îl datorează persoana impozabilă pentru utilizarea respectivă trebuie calculat, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, pe baza valorii integrale a fiecărui element în parte, înțelegându-se că TVA-ul nu trebuie să fi fost perceput anterior asupra elementelor menționate<sup>20</sup>.

47. Exact în acest stadiu, se adresează întrebarea instanței de trimitere. Întrucât Oudeland a achitat deja TVA-ul cu privire la constituirea dreptului de emfiteoză și cu privire la lucrările de finalizare a construcției, însă l-a și dedus, aceste elemente ale prețului de cost al bunului utilizat pot fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului pentru utilizarea acestui bun, care face obiectul livrării interne?

48. Or, în Hotărârea Gemeente Vlaardingen, Curtea a afirmat că posibilitatea de asimilare a unei livrări interne cu o livrare efectuată cu titlu oneros nu poate fi utilizată pentru a percepe un TVA asupra valorii bunurilor pe care persoana impozabilă respectivă le-a pus la dispoziția terțului care le-a finalizat sau le-a îmbunătățit, în condițiile în care această persoană impozabilă *achitase* deja, în cadrul unei impozitari anterioare, TVA-ul asupra valorii menționate<sup>21</sup>. Curtea a explicat că o astfel de impozitare repetată ar fi incompatibilă, mai întâi, cu caracteristica esențială a TVA-ului, potrivit căreia acesta se aplică cu privire la valoarea adăugată a bunurilor sau a serviciilor în cauză, taxa datorată la o tranzacție fiind calculată în urma deducerii taxei care a fost plătită la tranzacția anterioară. În plus, o astfel de impozitare repetată ar fi incompatibilă și cu finalitatea posibilității de asimilare menționate, care constă, desigur, în a permite statelor membre să supună TVA-ului utilizarea unor bunuri în scopul desfășurării unor activități scutite de TVA, dar nu înseamnă în niciun caz autorizarea statelor respective să supună în mai multe rânduri TVA-ului aceeași parte a valorii acestor bunuri<sup>22</sup>.

49. Astfel cum susțin, în esență, Oudeland și guvernul olandez, reiese din acest raționament că preocuparea Curții urmărea să evite cumularea impozitării, respectiv o dublă impunere materială, și nu doar formală. Or, nu are loc nicio impozitare repetată în cazul în care, în conformitate cu caracteristica esențială a sistemului de TVA, la care se referă Curtea, TVA-ul achitat cu privire la elementele prețului de cost care sunt reluate în baza de impozitare a livrării interne a fost dedus. Numai atunci când TVA-ul aferent acestor elemente rămâne în sarcina persoanei impozabile, dat fiind că aceasta nu le-a dedus, elementele respective nu trebuie luate în considerare în baza de impozitare a livrării interne.

50. De altfel, o astfel de interpretare este confirmată în jurisprudența Curții. Astfel, pe de o parte, în Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch menționată, Curtea nu a mai utilizat termenul „achitat”, ci a specificat că TVA-ul nu trebuie să fi fost „perceput” anterior asupra elementelor care trebuie luate în considerare în baza impozabilă<sup>23</sup>. Pe de altă parte, în plus, mai recent, în Hotărârea Property Development Company<sup>24</sup>, Curtea a afirmat că, „în niciun caz, baza de impozitare prevăzută la

19 — Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 34).

20 — Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 35), care face trimitere la Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punctele 28-33).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 32. Sublinierea noastră.

22 — *Ibidem*.

23 — Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 35, citată și reluată la punctul 46 din prezentele concluzii).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă nu poate cuprinde o valoare pentru care persoana impozabilă a plătit deja TVA-ul fără să fi putut să îl deducă ulterior”<sup>25</sup>. Rezultă că valori pentru care persoana impozabilă a achitat deja TVA-ul, însă l-a dedus, pot fi incluse într-adevăr în baza de impozitare respectivă.

51. În consecință, circumstanța că, în cauza principală, sumele referitoare la TVA-ul corespunzător constituirii dreptului de emfiteoză, precum și finalizării imobilului au fost plătite nu se opune ca aceste elemente ale prețului de cost să fie luate în considerare în baza de impozitare a livrării în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, dat fiind că TVA-ul aferent acestor elemente a fost dedus.

52. Trebuie să se mai arate că, dat fiind că bunul imobil este utilizat numai parțial (în proporție de 87,5 % din suprafața clădirii în situația în discuție în litigiul principal) pentru activități scutite de TVA, deducerea TVA-ului va fi exclusă numai în această proporție. În rest, în măsura în care bunurile în cauză sunt utilizate în scopul unor operațiuni impozabile, adică în proporție de 12,5 % din suprafața clădirii respective, în temeiul articolului 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă, Oudeland are, în principiu, dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează TVA-ul achitat pentru livrarea internă<sup>26</sup>.

53. În plus, este necesar să se respingă argumentul Comisiei care susține, referindu-se în mod explicit la Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep<sup>27</sup>, că, pentru a corecta situația Oudeland din perspectiva TVA-ului, ar fi trebuit să se recurgă la mecanismul regularizării deducerilor prevăzut la articolul 20 din A șasea directivă și în special la alineatul (2) al acestui articol.

54. În Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep, Curtea a afirmat că asimilarea cu o livrare efectuată cu titlu oneros, conform articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, și regularizarea TVA-ului pentru bunurile de capital prevăzută la articolul 20 alineatul (2) din aceeași directivă sunt două mecanisme care au același *efect economic*, și anume cel de a constrânge o persoană impozabilă să plătească sume corespunzătoare unor deduceri la care nu avea dreptul, dar care au modalități de plată diferite. Astfel, în timp ce articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă presupune o singură plată, articolul 20 alineatul (2) din aceeași directivă prevede, în ceea ce privește bunurile de capital, regularizări fracționate pe mai mulți ani<sup>28</sup>.

55. Cu toate acestea, decurge de asemenea din aceeași hotărâre că, deși cele două mecanisme au același efect economic, ele nu urmăresc aceeași finalitate. Astfel, numai dispoziția articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă prevede utilizarea de către persoana impozabilă a unui bun în scopul desfășurării activității sale economice. Rezultă că, într-o situație în care această dispoziție se aplică, doar articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă poate servi drept temei pentru a impune unei persoane impozabile sumele deduse inițial cu privire la un bun imobil care face ulterior obiectul unei închirieri scutite<sup>29</sup>.

56. În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 5 alineatul (7) litera (a) și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că utilizarea de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării unei activități economice scutite de TVA, a unui bun imobil construit pe un teren, asupra cărora persoana impozabilă a dobândit un drept real de folosință a terenului respectiv și a bunului

25 — *Ibidem* (punctul 42).

26 — Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 36).

27 — C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, în special punctul 90 și urm.

28 — *Ibidem* (punctele 90 și 91). Sublinierea noastră.

29 — *Ibidem* (punctul 92 și, a contrario, punctul 93).

imobil care a fost finalizat pentru acesta de un terț, poate face obiectul unei impuneri cu titlu de TVA, având drept bază de impozitare valoarea dreptului real dobândit și costurile de finalizare a imobilului, atunci când persoana impozabilă a achitat deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri, însă l-a și dedus deja în întregime.

*C – Cu privire la a doua întrebare preliminară*

57. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă, într-o situație precum cea din speță, în care persoana impozabilă a dobândit terenul pe care se află o clădire în construcție prin constituirea unui drept real, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea acestui drept real, care trebuie inclusă în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din aceeași directivă, trebuie să corespundă valorii integrale a redevențelor anuale – cu alte cuvinte valorii totale a sumelor de plătit în fiecare an pe toată perioada dreptului real – sau valorii sumelor rămase de plătit cu titlu de redevență anuală pe restul perioadei dreptului de emfiteoză sau chiar valorii redevențelor anuale ajunse deja la scadență.

58. Instanța de trimitere observă mai întâi că A șasea directivă nu prevede nicio normă în ceea ce privește baza de impozitare a drepturilor reale prevăzute la articolul 5 alineatul (3) litera (b). Aceasta consideră, pe de o parte, că ar fi posibil să se afirme că valoarea sumelor datorate succesiv pentru dobândirea unui drept de emfiteoză nu face parte din prețul de cost al imobilului întrucât aceste sume reprezintă contraprestația unui drept temporar de folosință și nu sunt datorate de dobânditor o singură dată în momentul dobândirii acestui drept, ci sunt datorate de-a lungul anilor.

59. Cu toate acestea, pe de altă parte, atunci când statul membru, la fel ca și Regatul Țărilor de Jos, a utilizat posibilitatea de a asimila un drept real unui bun corporal și atunci când, în temeiul reglementării naționale, constituirea și transmiterea în cursul duratei unui astfel de drept real nu dau naștere unei taxe datorate în funcție de perioada de folosință a bunului imobil și de plățile periodice care trebuie efectuate, ci chiar unei taxe datorate o singură dată cu privire la sumele totale convenite pe toată perioada sau pe restul perioadei (sub forma unei „redevențe capitalizate”), aceasta ar putea avea drept consecință faptul că, la data livrării prevăzute la articolul 3 alineatul 1 litera h) din Legea privind TVA-ul, prețul de cost trebuie să includă valoarea sumelor care trebuie plătite cu titlu de redevență. Instanța de trimitere ridică de asemenea problema compatibilității unei asemenea reglementări naționale cu articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă.

60. Oudeland consideră că redevențele viitoare nu pot fi luate în considerare la calcularea prețului de cost pentru persoana impozabilă, în măsura în care articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă prevede în mod explicit că prețul de cost trebuie stabilit în momentul în care are loc livrarea internă. În schimb, guvernul olandez consideră că trebuie să se ia în considerare valoarea capitalizată a redevențelor pe toate durata dreptului de emfiteoză care constituie valoarea contraprestației totale a dreptului de emfiteoză, astfel cum a fost convenită între părți la constituirea acestui drept.

61. Trebuie amintit, mai întâi, că norma prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, potrivit căreia baza de impozitare în cazul operațiunilor menționate printre altele la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din această directivă este „prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilite la momentul [operațiunii]”, derogă de la norma generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă, potrivit căreia baza de impozitare pentru operațiunile suspuse TVA-ului este

contrapartida livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care fac obiectul acestor operațiuni<sup>30</sup>.

62. În plus, din articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) menționat rezultă clar că, numai în lipsa unui preț de cumpărare a bunurilor sau a unor bunuri similare, baza de impozitare a unei utilizări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă este constituită din „prețul de cost”, calculat la momentul [operațiunii]<sup>31</sup>. Prin urmare, criteriul prețului de cost constituie un criteriu de calculare a bazei impozabile care ar putea fi definit drept „dublu rezidual”, dat fiind că se aplică numai dacă nici criteriul general al contrapartidei, nici criteriul subsidiar al prețului de cumpărare a bunului sau a bunurilor analoge nu se aplică<sup>32</sup>.

63. Astfel cum am arătat la punctul 33 din prezentele concluzii, potrivit instanței de trimitere, în măsura în care este cert că, în speță, prețul de cumpărare a unui bun analog imobilului lipsește, prețul de cost este cel care constituie criteriul pertinent pentru stabilirea bazei de impozitare a utilizării în cauză.

64. Jurisprudența furnizează câteva indicații în ceea ce privește aplicarea acestui criteriu. Astfel, pentru a stabili prețul de cost, trebuie să se examineze în detaliu toate elementele de valoare care au condus la acest preț<sup>33</sup>. În plus, stabilirea bazei de impozitare potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, trebuie să se întemeieze pe valoarea integrală a fiecăruia dintre elementele de care trebuie să se țină seama<sup>34</sup>. În continuare, reiese chiar din textul acestei dispoziții că prețul de cost trebuie determinat în momentul în care se efectuează operațiunea impozabilă, și anume în momentul în care are loc utilizarea bunului pentru activitatea scutită<sup>35</sup>.

65. În plus, astfel cum arată în mod întemeiat guvernul olandez, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, atunci când este utilizat pentru a se stabili baza impozabilă a unei utilizări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din aceeași directivă, trebuie interpretat în lumina finalității specifice urmărite de această dispoziție, astfel cum a fost prezentată la punctele 34-36 din prezentele concluzii, și anume prevenirea denaturării concurenței prin asigurarea egalității de tratament între persoane impozabile, în conformitate cu principiul neutralității fiscale.

66. În sfârșit, este necesar să se țină seama de faptul că, în speță, în temeiul dispoziției naționale întemeiate pe articolul 5 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă<sup>36</sup>, constituirea dreptului de emfiteoză a fost asimilată cu livrarea unui bun.

67. Din toate aceste considerații reiese că, pentru a asigura egalitatea de tratament între persoanele impozabile, stabilirea prețului de cost total pentru impunerea utilizării pentru o activitate scutită a bunului dobândit în cadrul întreprinderii va trebui să urmărească supunerea persoanei în cauză, în speță Oudeland, aceleiași sarcini fiscale la care ar fi supus un concurent de referință care ar desfășura aceeași activitate scutită prin intermediul unui bun (în speță terenul și clădirea finalizată) asupra căruia ar fi dobândit dreptul de emfiteoză și pentru care ar fi plătit TVA-ul pe care nu l-ar putea deduce însă, dat fiind că activitatea pentru care utilizează acest bun este scutită.

30 — A se vedea Hotărârea Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punctele 33 și 34), precum și prin analogie, în ceea ce privește articolele 73 și 74 din Directiva 2006/112, Hotărârea Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 31). Astfel, operațiunile prevăzute la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă constau în special în folosirea pentru o activitate economică scutită de TVA a bunurilor achiziționate în cadrul întreprinderii. În toate cazurile de asimilare cu o livrare efectuată cu titlu oneros, nicio contraprestație reală care poate servi drept bază de impozitare la calcularea TVA-ului nu este obținută de persoana impozabilă, având drept consecință faptul că norma generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată nu se poate aplica.

31 — Hotărârea Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punctul 37).

32 — A se vedea, din perspectiva criteriului prețului de cost, considerațiile conținute la punctul 39 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:152).

33 — Hotărârea Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punctul 40 *in fine*).

34 — A se vedea prin analogie Hotărârile Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 28) și Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 35).

35 — A se vedea Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 30).

36 — Și anume articolul 3 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul (a se vedea punctul 14 din prezentele concluzii).

68. Într-un caz precum cel din speță, acest preț de cost total va fi constituit, pe de o parte, din valoarea integrală a prețului lucrărilor de finalizare a clădirii și, pe de altă parte, din valoarea integrală a prețului de cost al constituirii dreptului de emfiteoză (asupra terenului și asupra clădirii în construcție) stabilită în momentul în care clădirea este utilizată pentru activitatea scutită. Or, această din urmă valoare corespunde, în opinia noastră, valorii (capitalizate) a sumelor restante care trebuie plătite cu titlu de redevență anuală în momentul utilizării bunului. Astfel, această valoare corespunde costului pe care concurentul de referință ar trebui să îl susțină – în scopul desfășurării aceleiași activități scutite – pentru a putea constitui un drept de emfiteoză asupra bunului, care are o durată corespunzătoare celei a dreptului real de care dispune persoana în cauză asupra bunului în momentul utilizării acestuia pentru activitatea scutită.

69. În această privință, trebuie amintit că constituirea unui drept de emfiteoză, drept real provenit din dreptul roman, se caracterizează prin atribuirea către emfiteot, pentru o durată convenită și în schimbul unei remunerații, a aceluiași drept de folosință a bunului de care dispune proprietarul, prin excluderea oricărei alte persoane de la beneficiul unui astfel de drept și prin circumstanța că locatorul devine proprietarul îmbunătățirilor și al construcțiilor pe care emfiteotul le-a făcut pe perioada contractului de emfiteoză<sup>37</sup>. Modalitatea de plată a remunerației poate fi convenită între părți și se poate efectua ca o plată unică sau eșalonată în timp (precum, în speță, sub forma unor redevențe anuale).

70. Întrucât un element esențial al dreptului de emfiteoză este că atribuirea dreptului este limitată în timp, este clar, așadar, că valoarea integrală a constituirii unui astfel de drept este proporțională cu durata atribuirii dreptului aferent. În consecință, această valoare se diminuează cu trecerea timpului.

71. Astfel, în cazul în care, de exemplu, Oudeland ar fi utilizat clădirea finalizată pentru activitatea scutită, 10 ani după ce își constituise dreptul de emfiteoză cu o durată de 20 de ani, concurentul de referință, menționat la punctul 67 din prezentele concluzii, ar fi reprezentat de o persoană impozabilă care, pentru a desfășura activitatea de închiriere scutită, ar fi trebuit să dobândească dreptul de emfiteoză (pentru care ar plăti TVA-ul fără a-l putea deduce ulterior) pentru o perioadă de numai 10 ani. Într-un asemenea caz, nu s-ar justifica să se solicite persoanei în cauză, care a procedat la o utilizare potrivit articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă (Oudeland în exemplul nostru), să plătească TVA-ul cu privire la valoarea tuturor redevențelor convenite pe toată durata dreptului de emfiteoză. Această valoare nu ar corespunde astfel prețului de cost al dreptului de emfiteoză *stabilit în momentul utilizării*.

72. În temeiul acestor considerații, pe de o parte, nu considerăm, contrar celor susținute de guvernul olandez, că valoarea capitalizată a redevențelor pe toată durata dreptului de emfiteoză poate corespunde valorii integrale a prețului de cost al dreptului de emfiteoză, astfel cum a fost stabilit în momentul utilizării bunului<sup>38</sup>. Această situație ar fi valabilă numai în cazul în care utilizarea bunului are loc în momentul constituirii dreptului de emfiteoză.

37 — A se vedea Hotărârea „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punctul 55), care privea dreptul de uzufruct, care este tot un drept real ca și dreptul de emfiteoză. Fără să fie necesar, în opinia noastră, să se ocupe de diferențele sau de similitudinile dintre dreptul de emfiteoză și închirierea bunurilor imobile, ne limităm să subliniem că o diferență esențială între cele două situații juridice, care ar putea justifica un tratament fiscal diferențiat, constă în faptul că constituirea unui drept de emfiteoză ca drept real este asimilabilă, potrivit articolului 5 alineatul (3) litera (b) de A șasea directivă, unei livrări cu titlu oneros, în timp ce închirierea nu este.

38 — În conformitate cu ceea ce am precizat la punctul 67 din prezentele concluzii, nu putem achiesa la abordarea preconizată de guvernul olandez potrivit căreia concurentul de referință ar fi o persoană impozabilă care desfășoară aceeași activitate care nu a fost scutită pentru faptul că a dobândit proprietatea asupra imobilului în întregime de la un terț. Astfel, valoarea de achiziție a unui drept de emfiteoză asupra unui bun este în mod necesar inferioară valorii de achiziție a proprietății cu privire la același bun. Prin urmare, nu este vorba despre două valori comparabile.

73. Pe de altă parte, pe baza aceluiași considerații, ne pare exclus, contrar susținerilor Oudeland, ca prețul de cost al dreptului de emfiteoză să poată corespunde în mod exclusiv valorii redevențelor deja plătite. Această valoare nu corespunde, astfel, valorii dreptului de emfiteoză stabilit în momentul utilizării bunului. În această privință, contrar celor susținute de Oudeland, circumstanța că prețul de cost nu a fost încă plătit în întregime nu este pertinentă în scopul calculării acestui preț, care trebuie înțeles drept costul pe care l-ar suporta concurentul de referință menționat la punctul 67 din prezentele concluzii.

74. În ceea ce privește, în sfârșit, îndoielile pe care le are instanța de trimitere referitoare la conformitatea cu articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă a reglementării olandeze care prevede că constituirea sau transmiterea dreptului real dă naștere la plata TVA-ului o singură dată cu privire la totalul sumelor convenite pe toată perioada, subliniem că instanța de trimitere însăși afirmă că cauza pendinte în fața sa nu privește o situație vizată de această problemă. Prin urmare, nu considerăm că este strict necesar pentru Curte să examineze această problemă în cadrul prezentei cauze. În această privință, ne limităm să arătăm că, în orice caz, criteriul prevăzut de dispoziția a cărei interpretare se solicită, în cadrul celei de a doua întrebări preliminare, și anume articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, este cel al prețului de cost, astfel încât valoarea care trebuie inclusă în baza de impozitare prevăzută de această dispoziție este valoarea integrală a prețului de cost, independent de modalitățile de plată convenite.

75. În concluzie, considerăm că este necesar să se răspundă la a doua întrebare în sensul că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care persoana impozabilă a dobândit un teren pe care se află o clădire în construcție prin constituirea unui drept real, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea acestui drept real, care trebuie inclusă în baza de impozitare a unei livrări, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din directiva menționată, trebuie să corespundă valorii integrale a sumelor restante care trebuie plătite cu titlu de redevență anuală în momentul utilizării bunului.

## V – Concluzii

76. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) după cum urmează:

- „1) Articolul 5 alineatul (7) litera (a) și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) 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 interpretate în sensul că utilizarea de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării unei activități economice scutite de taxa pe valoarea adăugată, a unui bun imobil construit pe un teren, asupra cărora persoana impozabilă a dobândit un drept real de folosință a terenului respectiv și a bunului imobil care a fost finalizat pentru acesta de un terț, poate face obiectul unei impuneri cu titlu de taxă pe valoarea adăugată având drept bază de impozitare valoarea dreptului real dobândit și costurile de finalizare a imobilului, atunci când persoana impozabilă a achitat deja taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei valori și acestor costuri, însă a și dedus-o deja în întregime.
- 2) Într-o situație precum cea din cauza principală, în care persoana impozabilă a dobândit un teren pe care se află o clădire în construcție prin constituirea unui drept real, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/388 trebuie interpretat în sensul că valoarea acestui drept real, care trebuie inclusă în baza de impozitare a unei livrări, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din directiva menționată, trebuie să corespundă valorii integrale a sumelor restante care trebuie plătite cu titlu de redevență anuală în momentul utilizării bunului.”