



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

23 aprilie 2015*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — A șasea directivă TVA — Articolul 11 secțiunea A — Utilizarea unui bun, considerată o livrare efectuată cu titlu oneros — Utilizarea unui imobil pentru o activitate scutită de TVA — Baza de impozitare pentru această utilizare — Dobânzi aferente creditelor plătite cu ocazia construirii imobilului”

În cauza C-16/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de hof van beroep te Gent (Belgia), prin decizia din 7 ianuarie 2014, primită de Curte la 16 ianuarie 2014, în procedura

Property Development Company NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešić (raportor), președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Property Development Company NV, de M. Vanden Broeck și de S. Geluyckens, advocaten;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou și de M. Skorila, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de G. Wils, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: neerlandeza.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 11 secțiunea A 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, rectificare în JO L 149, p. 26, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Property Development Company NV (denumită în continuare „Prodeco”), pe de o parte, și Belgische Staat, pe de altă parte, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) care trebuia plătită pentru utilizarea unui imobil în vederea unei activități de închiriere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a 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). Cu toate acestea, ținând seama de data faptelor în cauză, litigiul principal rămâne guvernat de A șasea directivă.
- 4 Potrivit articolului 2 din A șasea directivă:
„Sunt supuse [TVA-ului]:
 1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;
 2. importul de bunuri.” [traducere neoficială]
- 5 Articolul 4 din această directivă prevedea:
„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2) [...].
(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii [...]. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.
[...]” [traducere neoficială]
- 6 Titlul V din A șasea directivă avea titlul „Tranzacții impozabile” și cuprindea articolele 5-7 din această directivă, intitulate „Livrarea de bunuri”, „Prestarea de servicii” și, respectiv, „Importuri”.
- 7 Articolul 5 din A șasea directivă avea următorul cuprins:
„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]

(6) Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când [TVA-ul] aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității.

(7) 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;
- (b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când [TVA-ul] aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

[...]” [traducere neoficială]

8 Articolul 11 din directiva menționată prevede:

„A. *Pe teritoriul țării*

(1) Baza de impozitare este constituită:

- (a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț [...];
- (b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatele (6) și (7), din prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, calculat în momentul livrării;

[...]

(2) Baza de impozitare include:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția [TVA-ului] în sine;
- (b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.

[...]” [traducere neoficială]

9 Articolele 18, 73 și 74 din Directiva 2006/112 corespund articolului 5 alineatul (7), articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă.

Dreptul belgian

- 10 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din Legea din 3 iulie 1969 de adoptare a Codului privind taxa pe valoarea adăugată (*Belgisch Staatsblad* din 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „Codul TVA”):

„Sunt considerate livrări cu titlu oneros următoarele:

[...]

- 3° utilizarea de către o persoană impozabilă, ca bun de capital, a unui bun pe care aceasta l-a construit sau a cărui construire a dispus-o, l-a fabricat sau a cărui fabricare a dispus-o, l-a dobândit sau l-a importat altfel decât ca un bun de capital sau pentru care, cu aplicarea taxei, au fost constituite în favoarea sa sau i-au fost cedate sau retrocedate drepturi reale [...], atunci când acest bun sau elementele care îl compun au dat naștere dreptului la deducerea completă sau parțială a taxei;

[...]”

- 11 Prin acest articol 12 alineatul (1) punctul 3°, legiuitorul belgian a intenționat să utilizeze posibilitatea oferită la articolul 5 alineatul (7) literele (a) și (b) din A șasea directivă.

- 12 Articolul 26 din Codul TVA prevede:

„Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, taxa se calculează pe baza tuturor elementelor care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizorul bunului sau de prestatorul serviciului de la cel în beneficiul căruia se realizează livrarea bunului sau prestarea serviciului, sau pe care o obține sau trebuie să o obțină de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Baza de impozitare cuprinde printre altele sumele pe care furnizorul bunului sau prestatorul serviciului le facturează celui în beneficiul căruia se realizează livrarea bunului sau prestarea serviciului, pentru cheltuieli cu comisioanele, asigurări și costuri de transport, indiferent dacă fac sau nu fac obiectul unui debit separat sau a unei convenții separate.

Baza de impozitare trebuie să includă de asemenea impozitele, drepturile, prelevările și taxele.”

- 13 Articolul 33 alineatul (1) din același cod prevede:

„Baza de impozitare include:

- 1° în cazul operațiunilor menționate la [...] articolul 12, din prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, din prețul de cost, calculat în momentul în care se efectuează aceste operațiuni și ținând seama, dacă este cazul, de articolul 26 al doilea și al treilea paragraf [...];

[...]”

- 14 Articolul 22a primul paragraf din Decretul regal din 8 octombrie 1976 privind conturile anuale ale întreprinderilor (*Belgisch Staatsblad* din 19 octombrie 1976, p. 13460), precum și articolul 38 din Decretul regal din 30 ianuarie 2001 de punere în aplicare a Codului societăților (*Belgisch Staatsblad* din 6 februarie 2001, p. 3008) prevăd:

„Valoarea de achiziție a imobilizărilor necorporale și corporale poate include dobânzile de capital aferente capitalului împrumutat pentru finanțarea acestora, însă doar în măsura în care aceste dobânzi privesc perioada de dinainte de punerea efectivă în funcțiune a acestor imobilizări.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 15 Între 1991 și 1994, Prodeco a construit un imobil de birouri cu intenția de a-l vinde. Aceasta a putut, în consecință, să contabilizeze acest imobil în stocurile sale. În cadrul evaluării acestor stocuri, în conformitate cu regulile de evaluare stabilite de ea, Prodeco a înscris în activ dobânzile aferente creditelor.
- 16 Aceste dobânzi aferente creditelor erau dobânzile plătite, la rata dobânzii împrumutului luat în scopul construirii imobilului respectiv, pentru sumele din acest împrumut deblocate în cursul construirii menționate.
- 17 Prodeco a dedus TVA-ul pe l-a plătit pentru livrările și pentru prestările de servicii legate de construirea imobilului.
- 18 Până la vânzarea imobilului în cauză, care a avut loc până la urmă în cursul anului 2000, Prodeco a închiriat, în anul 1995 și în anii următori, părți din acest imobil. La desfășurarea activității economice amintite, ea nu a ținut seama în declarațiile sale fiscale de aplicabilitatea articolului 12 alineatul (1) punctul 3° din Codul TVA, ceea ce, cu ocazia unui control efectuat de administrația fiscală belgiană în cursul anului 1998, a fost considerat o încălcare a acestei dispoziții.
- 19 Prodeco a plătit o parte a cuantumului TVA-ului solicitat de administrația fiscală belgiană, și anume 1 178 489 de euro, care corespunde valorii totale a TVA-ului dedus anterior cu privire la facturile plătite privind construirea imobilului.
- 20 Aceasta a refuzat să plătească însă cealaltă parte a cuantumului TVA-ului solicitat de asemenea de administrația fiscală belgiană, și anume 554 416,67 euro. Acest cuantum era calculat pe baza dobânzilor plătite de Prodeco în cadrul împrumutului care a permis finanțarea construirii imobilului.
- 21 În anul 2004, Prodeco a primit o somație privind acest ultim cuantum de TVA. Ea a formulat o opoziție la această somație în fața *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen), care a respins această opoziție prin hotărârea din 9 mai 2008.
- 22 Prodeco a declarat apel împotriva acestei hotărâri la *hof van beroep te Antwerpen* (Curtea de Apel din Antwerpen). Prin hotărârea din 16 februarie 2010, această instanță a declarat apelul fondat în ceea ce privește dobânzile aferente creditelor, care, în opinia instanței menționate, nu fac parte din baza de impozitare în cazul aplicării articolului 12 alineatul (1) punctul 3° din Codul TVA.
- 23 Administrația fiscală belgiană a formulat recurs împotriva hotărârii respective. Prin hotărârea din 19 ianuarie 2012, *Hof van Cassatie* (Curtea de Casație) a anulat aceeași hotărâre în măsura în care în aceasta se statuează asupra problemei dobânzilor aferente creditelor și a trimis cauza în fața *Hof van beroep te Gent* (Curtea de Apel din Gent).

- 24 Hof van beroep te Gent arată că, pentru a motiva decizia sa potrivit căreia dobânzile aferente creditelor trebuie să facă parte din baza de impozitare, Hof van Cassatie s-a întemeiat pe Hotărârea Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). În această hotărâre, Curtea a decis că, atunci când un furnizor de bunuri sau de prestări de servicii acordă clientului său o suspendare de plată a prețului, în schimbul plății unor dobânzi, până la livrare, aceste dobânzi sunt un element al contraprestației obținute pentru livrarea bunurilor sau pentru prestările de servicii în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă.
- 25 Hof van beroep te Gent consideră că, deși Hof van Cassatie s-a pronunțat în mod clar, problema rămâne valabilă în ceea ce privește aspectul dacă dobânzile aferente creditelor trebuie sau nu trebuie luate în considerare.
- 26 Potrivit hof van beroep te Gent, Hotărârea Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), care privește interpretarea articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, nu este în mod necesar pertinentă într-o situație precum cea din cauza principală. Dobânzile aferente creditelor trebuie să fie considerate mai curând ca făcând parte din „prețul de cost”, care figurează printre valorile de referință menționate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, sau trebuie calificate drept „cheltuieli accesorii” în sensul acestui articol 11 secțiunea A alineatul (2).
- 27 Articolul 35 alineatul (4) din A patra Directivă 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (JO L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21) ar constitui un indiciu în favoarea acestei concluzii. Dispoziția amintită, care a fost transpusă în dreptul belgian prin articolul 22 bis primul paragraf din Decretul regal din 8 octombrie 1976 privind conturile anuale ale întreprinderilor, prevedea că „[d]obânzile pentru capitalurile împrumutate pentru a finanța producția de active fixe pot fi incluse în costurile de producție în măsura în care aceste dobânzi privesc perioada de fabricație”.
- 28 În definitiv, principiul neutralității ar trebui de asemenea luat în considerare. În acest sens, hof van beroep te Gent atrage atenția asupra faptului că dobânzile aferente creditelor nu sunt supuse TVA-ului și, prin urmare, spre deosebire de livrările și de serviciile ocazionate de construirea imobilului, nu au putut să facă obiectul unei deduceri a TVA-ului.
- 29 În aceste condiții, hof van beroep te Gent a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:
- „Dobânzile aferente creditelor care, în temeiul articolului 35 alineatul (4) din A patra directivă 78/660/[...], pot fi incluse în costurile de producție în măsura în care aceste dobânzi privesc perioada de fabricație fac parte din baza de impozitare pentru o utilizare în sensul articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă [...], și anume din «prețul de cost» în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă și/sau din cheltuielile accesorii în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (2) din aceeași directivă?”
- 30 Prin scrisoarea din 8 octombrie 2014, grefa Curții a transmis instanței de trimitere o cerere de clarificări privind în special aspectul dacă operațiunea impozabilă în discuție în litigiul principal se încadrează, potrivit aprecierii acestei instanțe, în situația prevăzută la articolul 5 alineatul (6) din A șasea directivă sau mai curând în una dintre situațiile prevăzute la alineatul (7) al acestui articol. Instanței de trimitere i s-a solicitat de asemenea să verifice dacă valoarea de referință pertinentă în cauza principală este prețul de cost sau mai curând prețul de cumpărare al unor bunuri similare.
- 31 În răspunsul său, primit de Curte la 11 februarie 2015, instanța de trimitere a precizat că utilizarea de către Prodeco a imobilului în cauză pentru activitatea economică, scutită de TVA, care constă în închirierea acestui imobil se încadrează în situația prevăzută la articolul 5 alineatul (7) litera (b) din A

șasea directivă și că, printre valorile de referință menționate la articolul 11 secțiunea A din A șasea directivă, cea pertinentă pentru soluționarea cauzei principale este prețul de cumpărare al unor bunuri similare în sensul acestui articol 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b).

Cu privire la întrebarea preliminară

- 32 Ținând seama de răspunsul instanței de trimitere la cererea de clarificări a Curții, trebuie să se înțeleagă întrebarea adresată ca urmărind să se stabilească dacă articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, baza de impozitare pentru calcularea TVA-ului aplicat pentru utilizarea, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (b) din această directivă, a unui imobil pe care persoana impozabilă l-a construit trebuie să includă dobânzile aferente creditelor plătite cu ocazia construirii.
- 33 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 la articolul 5 alineatele (6) și (7) din această directivă este constituită din „prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, din prețul de cost, calculat în momentul livrării”, 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 constituită „din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator [...] de la client sau de la un terț” (a se vedea 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).
- 34 Astfel, operațiunile menționate la articolul 5 alineatele (6) și (7) din A șasea directivă constau în special din utilizarea de către o persoană impozabilă a unor bunuri în interes propriu sau în interesul personalului său ori, precum în speță, în scopuri legate de desfășurarea unei activități economice scutite de TVA. În toate aceste cazuri de asimilare unei livrări efectuate cu titlu oneros, nicio contrapartidă reală care poate servi drept bază de impozitare pentru calcularea TVA-ului nu este obținută de această persoană impozabilă din partea unui cumpărător, a unui client sau a unui terț, cu consecința că norma generală prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată nu se poate aplica (a se vedea în acest sens Hotărârea Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punctele 26 și 27).
- 35 Trebuie, în continuare, să se arate că, în ipoteza în care bunurile care fac obiectul unei utilizări în sensul articolului 5 alineatele (6) și (7) din A șasea directivă au fost cumpărate de către persoana impozabilă, baza de impozitare pentru calcularea TVA-ului pentru această utilizare este, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, constituită din prețul de cumpărare al acestor bunuri. În acest scop, prin „prețul de cumpărare al bunurilor” trebuie să se înțeleagă valoarea reziduală a bunurilor la momentul utilizării acestora (Hotărârea Fischer și Brandenstein, C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 80, precum și Hotărârea Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punctul 32).
- 36 În ceea ce privește criteriul, menționat la aceeași dispoziție, al „prețului de cumpărare al unor bunuri similare”, din interpretarea dată la punctul anterior rezultă că acest criteriu permite stabilirea bazei de impozitare pentru o utilizare în sensul articolului 5 alineatele (6) și (7) din A șasea directivă în situații în care bunurile care fac obiectul acestei utilizări nu au fost obținute de persoana impozabilă prin intermediul unei cumpărări.
- 37 În rest, din articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) rezultă clar că, numai în lipsa unui preț de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare, baza de impozitare este constituită din „prețul de cost”.

- 38 În consecință, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește o utilizare, menționată la articolul 5 alineatul (7) litera (b) din A șasea directivă, a unui imobil pe care persoana impozabilă nu l-a cumpărat, ci l-a construit, și care se caracterizează prin împrejurarea că există bunuri similare pe piață, faptul că instanța de trimitere a constatat că baza de impozitare pertinentă pentru calcularea TVA-ului pentru această utilizare este constituită din prețul de cumpărare, la momentul respectivei utilizări, al unor imobile similare este în deplină conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă.
- 39 Pentru calculul întemeiat pe această bază de impozitare, trebuie ca bunurile al căror preț de cumpărare este luat în considerare să fie imobile ale căror situare, dimensiune și alte caracteristici esențiale sunt similare cu cele ale imobilului în cauză (a se vedea prin analogie Hotărârea Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 30).
- 40 În schimb, nu are importanță aspectul dacă prețul de cumpărare al unor imobile similare cuprinde sau nu cuprinde dobânzi aferente creditelor care au fost plătite eventual cu ocazia construirii acestor imobile. Astfel, spre deosebire de criteriul prețului de cost, pe care articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă îl prevede ca bază de impozitare în situația lipsei unui preț de cumpărare, criteriul prețului de cumpărare al unor bunuri similare permite autorității fiscale să se întemeieze pe prețurile pe piață ale acestui tip de bunuri la momentul utilizării imobilului în cauză, fără a trebui să se examineze în detaliu ce elemente de valoare au condus la acest preț.
- 41 Pentru același motiv, dobânzile aferente creditelor plătite efectiv de însăși persoana impozabilă cu ocazia construirii imobilului în cauză sunt, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, lipsite de relevanță pentru stabilirea bazei de impozitare.
- 42 În sfârșit, trebuie amintit că, în nici un caz, baza de impozitare prevăzută la 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. Este de competența instanței naționale să facă verificările necesare în această privință (Hotărârea Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punctele 31-33, și Hotărârea Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 35).
- 43 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, baza de impozitare pentru calcularea TVA-ului aplicat pentru utilizarea, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (b) din această directivă, a unui imobil pe care persoana impozabilă l-a construit este constituită din prețul de cumpărare, la momentul acestei utilizări, al unor imobile ale căror situare, dimensiune și alte caracteristici esențiale sunt similare cu cele ale imobilului în cauză. În această privință, este lipsit de relevanță aspectul dacă o parte a acestui preț de cumpărare a rezultat din plata unor dobânzi aferente creditelor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 44 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

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

interpretat în sensul că, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, baza de impozitare pentru calcularea taxei pe valoarea adăugată aplicate pentru utilizarea, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (b) din această directivă, a unui imobil pe care persoana impozabilă l-a construit este constituită din prețul de cumpărare, la momentul acestei utilizări, al unor imobile ale căror situare, dimensiune și alte caracteristici esențiale sunt similare cu cele ale imobilului în cauză. În această privință, este lipsit de relevanță aspectul dacă o parte a acestui preț de cumpărare a rezultat din plata unor dobânzi aferente creditelor.

Semnături