



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

17 ianuarie 2013*

„Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolul 135 alineatul (1) litera (k) coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (3) — Teren pe care nu s-au ridicat construcții — Teren construibil — Noțiuni — Lucrări de demolare în vederea ridicării unei construcții viitoare — Scutire de TVA”

În cauza C-543/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 9 septembrie 2011, primită de Curte la 24 octombrie 2011, în procedura

Woningstichting Maasdriel

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul E. Jarašiūnas, președinte de cameră, doamna C. Toader (raportor) și domnul C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 noiembrie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Woningstichting Maasdriel, de H. de Kat, avocat;
- pentru guvernul olandez, de J. Langer și de C. Wissels, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de P. van Nuffel, 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 135 alineatul (1) litera (k) coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (3) din 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Woningstichting Maasdriel (denumită în continuare „Woningstichting”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, referitor la scutirea de taxe pe transfer aferente unei operațiuni de dobândire a unui bun imobil, scutire care, potrivit dreptului olandez, se află în legătură cu supunerea acestei operațiuni taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 12 alineatele (1) și (3) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

[...]

(b) livrarea de terenuri construibile.

[...]

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

- 4 Articolul 135 alineatul (1) litera (k) din această directivă prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[...]”

Dreptul olandez

- 5 Articolul 11 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Legea privind TVA”), prevede:

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

a) livrarea de bunuri imobile și 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;

[...]

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 vecinătatea căruia sunt sau au fost realizate aceste amenajări sau

d) pentru care a fost acordată o autorizație de construcție

în vederea construirii unor clădiri pe teren.”

- 6 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”.

- 7 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 TVA] [...], supusă 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 TVA]”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 8 La 13 noiembrie 2006, Woningstichting a încheiat cu comuna Maasdriel (denumită în continuare „vânzătorul”) un contract de vânzare având ca obiect o parcelă de teren. La acea dată, pe teren se afla o clădire care fusese utilizată ca bibliotecă (denumită în continuare „clădirea existentă”), în vecinătatea căreia se găsea o parcare publică amenajată.
- 9 Contractul de vânzare prevedea că „bunul achiziționat va fi livrat în stare amenajată”, din moment ce Woningstichting intenționa să construiască pe acel teren locuințe și, eventual, spații pentru birouri cu locuri de parcare. Părțile au convenit ca vânzătorul să își asume sarcina demolării clădirii și a înlăturării covorului asfaltic din parcare. Prețul convenit a fost de 1 380 000 de euro (fără TVA), la care s-au adăugat costurile de demolare, estimate la suma de 22 000 de euro (fără TVA).

- 10 În lunile ianuarie și februarie 2007, vânzătorul a efectuat demolarea completă a clădirii și evacuarea molozului astfel rezultat.
- 11 Livrarea terenului către Woningstichting a fost realizată la momentul transferului de proprietate, intervenit prin actul notarial din 2 martie 2007. La acea dată, parcare era încă utilizată, asfaltul nu fusese încă înlăturat, iar Woningstichting nu obținuse încă autorizația de construcție necesară realizării proiectului său, care se afla în stadiul de planuri și desene.
- 12 În conformitate cu dreptul olandez, în vederea evitării dublei impuneri, în cazul în care dobândirea unor bunuri imobile este supusă TVA-ului, ea este scutită de taxe pe transfer calculate asupra prețului de vânzare. Livrarea unui teren construibil este supusă TVA-ului. În schimb, livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții este scutită de TVA și rămâne supusă taxelor pe transfer.
- 13 Woningstichting a plătit vânzătorului TVA-ul aferent livrării în discuție, considerând că aceasta avea ca obiect un teren construibil și, prin urmare, era supusă acestei taxe, astfel încât nu erau datorate taxele pe transfer.
- 14 Cu toate acestea, inspectorul fiscal a considerat că livrarea avea ca obiect un teren pe care nu erau ridicate construcții, care era scutită, ca atare, de TVA și era deci supusă plății taxelor pe transfer. Prin urmare, Woningstichting a primit o decizie de rectificare privind taxele pe transfer. Întrucât contestația pe care a introdus-o la inspectorul fiscal, formulată împotriva deciziei de rectificare, a fost respinsă, Woningstichting a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Rechtbank te Arnhem (Tribunalul Districtual din Arnhem). Această instanță a respins acțiunea.
- 15 Împotriva acestei hotărâri, Woningstichting a declarat apel la Gerechtshof te Arnhem (Curtea de Apel din Arnhem), care a fost respins de această instanță.
- 16 Făcând trimitere la Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rep., p. I-11079), Gerechtshof te Arnhem s-a pronunțat în sensul că vânzătorul livrase un teren pe care nu erau ridicate construcții, deoarece, la momentul livrării, clădirea fusese demolată în întregime, iar părțile conveniseră că vânzătorul urma să înlătore după livrare covorul asfaltic al parcarii. De asemenea, această instanță a statuat că parcela nu putea fi considerată teren construibil, deoarece demolarea clădirii și înlăturarea covorului asfaltic al parcarii nu puteau fi considerate „lucrări” în sensul articolului 11 alineatul 4 litera a) din Legea privind TVA. În plus, părțile nu conveniseră asupra altor lucrări. Pe de altă parte, această instanță a considerat că, întrucât amenajările existente utile noii construcții se găseau în vecinătatea parcelei în discuție, acestea nu reprezentau amenajări în sensul articolului 11 alineatul 4 litera c) din legea menționată.
- 17 Împotriva acestei hotărâri, Woningstichting a formulat recurs la Hoge Raad der Nederlanden.
- 18 Instanța de trimitere arată că, potrivit propriei jurisprudențe, articolul 11 alineatul 4 litera a) din Legea privind TVA trebuie interpretat în sensul că, în cazul demolării complete a unei clădiri, terenul astfel eliberat trebuie considerat teren construibil doar atunci când, ulterior demolării, pe teren au fost întreprinse lucrări pentru a permite construirea unor clădiri noi. Această instanță arată că, potrivit jurisprudenței în discuție, demolarea nu poate fi calificată ca reprezentând „lucrări” în sensul articolului 11 alineatul 4 litera a) din legea menționată nici în cazul în care este efectuată pentru a permite construirea ulterioară de clădiri pe terenul eliberat în acest mod. Astfel, instanța de trimitere subliniază că, în pofida intenției părților de a utiliza terenul pentru construcții noi, lucrările de demolare, prin ele însele, nu au ca efect să permită încadrarea acestui teren în domeniul noțiunii „teren construibil”.
- 19 În această privință, instanța de trimitere arată că, în Hotărârea din 28 martie 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec., p. I-1721, punctele 20 și 25), și în Hotărârea Don Bosco Onroerend Goed, citată anterior (punctul 43), Curtea s-a pronunțat deja în sensul că „[statele membre] au obligația să

definească terenurile care trebuie considerate terenuri construibile [...], respectând pe deplin obiectivul urmărit [de A șasea directivă], care vizează scutirea de TVA numai în privința livrărilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu”.

- 20 Ținând seama de această jurisprudență a Curții, instanța de trimitere dorește să afle dacă libertatea statelor membre în definirea noțiunii „teren construibil” permite unui stat membru să scutească de TVA livrarea unui teren pe care nu erau ridicate construcții, chiar dacă aceste lucrări au fost efectuate pentru a permite ridicarea unor construcții noi pe acel teren. De asemenea, instanța de trimitere dorește să afle dacă, pentru a stabili dacă livrarea în discuție privește „terenuri pe care nu s-au realizat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu”, în sensul Hotărârii Gemeente Emmen, citată anterior, aceasta se poate limita la a lua în considerare împrejurările care intervin începând cu momentul în care a apărut terenul pe care nu erau ridicate construcții, fără a ține seama de lucrările de demolare prealabile.
- 21 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA [...] coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (3) din aceasta trebuie interpretat în sensul că livrarea unui teren pe care nu erau ridicate construcții, rezultat în urma demolării unei construcții existente în vederea ridicării unei construcții noi, nu poate fi în niciun caz scutită de TVA?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (3) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA, prevăzută de prima dispoziție, privește o operațiune, precum cea în discuție în litigiul principal, de livrare a unui teren pe care nu erau ridicate construcții ulterior demolării clădirii care se afla pe acesta și pe care, la data acelei livrări, nu fuseseră realizate alte lucrări de amenajare a terenului decât demolarea, deși terenul în discuție era destinat ridicării de construcții.
- 23 Considerând că, în speță, nu fuseseră efectuate lucrări de amenajare în sensul dreptului olandez, guvernul olandez se opune oricărei luări în considerare a intenției părților în vederea stabilirii caracterului constând în „inexistența construcțiilor” sau a caracterului „construibil” al terenului în discuție în litigiul principal.
- 24 În schimb, potrivit Woningstichting și Comisiei Europene, condițiile enumerate în legislația olandeză prin care se urmărește definirea terenurilor construibile sunt foarte restrictive și nu acoperă toate situațiile în care un teren ar putea fi considerat că este destinat ridicării de construcții. Acestea consideră deopotrivă că, având în vedere elementele din dosar, reiese cu claritate că terenul în discuție în litigiul principal poate fi considerat în mod obiectiv ca fiind destinat ridicării de construcții.
- 25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 135 din Directiva TVA 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. Interpretarea acestor termeni trebuie să fie însă conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 135 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Behher Heerhugowaard, C-326/11, punctul 20 și jurisprudența citată).

- 26 Potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă, este scutită de TVA. Potrivit articolului 12 alineatul (3) din această directivă, în sensul alineatului (1) litera (b), „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.
- 27 Rezultă că livrarea de terenuri construibile este supusă TVA-ului și că aceasta nu se încadrează în categoria scutirilor prevăzute la articolul 135 din Directiva TVA, care sunt de strictă interpretare.
- 28 Articolul 11 alineatul 4 litera (a) din Legea privind TVA transpune aceste dispoziții ale Directivei TVA în dreptul olandez și definește „terenul construibil” ca fiind îndeosebi orice teren pe care nu s-au ridicat construcții care face sau a făcut obiectul unor lucrări în vederea construirii de clădiri.
- 29 Potrivit jurisprudenței naționale citate de instanța de trimitere, noțiunea „lucrări” utilizată în dispoziția menționată este interpretată în sensul că nu cuprinde lucrările de demolare, chiar dacă este evident că acestea au fost efectuate în vederea ridicării unei noi construcții.
- 30 În această privință, în primul rând, trebuie amintit că, prin definirea terenurilor care trebuie considerate „terenuri construibile”, statele membre au obligația să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, care vizează scutirea de TVA numai în privința livrărilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții care nu sunt destinate să suporte un edificiu (a se vedea în acest sens Hotărârile Gemeente Emmen, punctele 20 și 25, și Don Bosco Onroerend Goed, punctul 43, citate anterior).
- 31 În vederea respectării principiului neutralității fiscale, principiu fundamental al sistemului comun de TVA, care se opune, pe de o parte, ca livrările de bunuri asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia perceperii TVA-ului (Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10143, punctul 67 și jurisprudența citată), este, prin urmare, necesar ca toate terenurile pe care nu s-au ridicat construcții destinate să suporte un edificiu și deci destinate ridicării de construcții să se încadreze în această definiție națională.
- 32 În al doilea rând, trebuie amintit 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 să fie susținută de elemente obiective (Hotărârea J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, citată anterior, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 33 Astfel, după cum Curtea a constatat deja că printre asemenea elemente se numără stadiul de avansare a lucrărilor de transformare efectuate de vânzător la data livrării (Hotărârea J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, citată anterior, punctul 34), și finalizarea de către vânzător înainte de această dată a lucrărilor de demolare realizate în vederea ridicării unei construcții viitoare sau angajamentul vânzătorului de a realiza asemenea lucrări de demolare în vederea ridicării unei construcții viitoare pot fi încadrate în rândul unor asemenea elemente.
- 34 În speță, trebuie să se observe că, astfel cum rezultă din decizia de trimitere, în cauza principală nu se contestă că, la data livrării, fuseseră realizate lucrările de demolare a clădirii sau că, în privința parcerii, vor fi realizate în vederea ridicării unei construcții noi.
- 35 În orice caz, instanța de trimitere are obligația să efectueze o apreciere globală a împrejurărilor aferente operațiunii în discuție în litigiul principal și care prezintă importanță la data livrării, inclusiv intenția părților, cu condiția să fie susținută de elemente obiective, pentru a stabili dacă operațiunea în discuție în litigiul principal are sau nu are ca obiect un teren construibil.

- 36 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (3) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de TVA prevăzută de prima dispoziție nu privește o operațiune, precum cea în discuție în litigiul principal, de livrare a unui teren pe care nu erau ridicate construcții ulterior demolării clădirii care se afla pe acesta și pe care, la data acelei livrări, nu fuseseră realizate alte lucrări de amenajare a terenului decât demolarea, din moment ce rezultă dintr-o apreciere globală a împrejurărilor aferente acestei operațiuni și care prezintă importanță la data livrării, inclusiv intenția părților, în cazul în care este susținută de elemente obiective, că, la acea dată, terenul în discuție era destinat efectiv ridicării de construcții, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 37 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 opta) declară:

Articolul 135 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 12 alineatele (1) și (3) din această directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea de taxa pe valoarea adăugată prevăzută de prima dispoziție nu privește o operațiune, precum cea în discuție în litigiul principal, de livrare a unui teren pe care nu erau ridicate construcții ulterior demolării clădirii care se afla pe acesta și pe care, la data acelei livrări, nu fuseseră realizate alte lucrări de amenajare a terenului decât demolarea, din moment ce rezultă dintr-o apreciere globală a împrejurărilor aferente acestei operațiuni și care prezintă importanță la data livrării, inclusiv intenția părților, în cazul în care este susținută de elemente obiective, că, la acea dată, terenul în discuție era destinat efectiv ridicării de construcții, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Semnături