

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

10 septembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – A șasea directivă TVA – Articolul 5 alineatul (7) litera (a) – Operațiuni impozabile – Noțiunea «livrare efectuată cu titlu oneros» – Prima ocupare de către o autoritate locală a unui bun imobil construit pentru aceasta pe un teren care îi aparține – Activități desfășurate în calitate de autoritate publică și în calitate de persoană impozabilă”

În cauza C-92/13,

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 1 februarie 2013, primită de Curte la 25 februarie 2013, în procedura

Gemeente 's-Hertogenbosch

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnii M. Safjan (raportor) și J. Malenovský, și doamnele A. Prechal și K. Jürimäe, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 ianuarie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gemeente 's-Hertogenbosch, de S. Beelen, belastingadviseur;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman, de C. Schillemans și de M. Noort, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou și de K. Karavasili, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 aprilie 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 alineatul (7) litera (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

adugat?: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gemeente 's Hertogenbosch (comuna 's Hertogenbosch, Țările de Jos, denumit în continuare „Gemeente”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adugată (denumit în continuare „TVA”) achitate în amonte de Gemeente pentru costurile de construcție a unei noi clădiri comunale.

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 adugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Cu toate acestea, din decizia de trimitere reiese că, ținând seama de data faptelor în cauză, litigiul principal este reglementat în continuare 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), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(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.

(3) Statele membre pot considera, de asemenea, ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la alineatul (2) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări; statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a acestui criteriu în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări [...]

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

(b) livrarea de terenuri construibile.

«Teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.

[...]

(5) Autoritățile [...] locale [...] nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

[...]

Statele membre pot considera activitățile [autorităților locale] care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28 activități în care acestea sunt implicate ca autorități publice.” [traducere neoficială]

6 Titlul V, „Tranzacții impozabile”, din Așasea directivă cuprindea articolele 5-7 din această directivă, intitulate „Livrarea de bunuri”, „Prestarea de servicii” și, respectiv, „Importuri”.

7 Articolul 5 din directiva menționată avea următorul cuprins:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]

(5) Statele membre pot considera livrare, în sensul alineatului (1), predarea anumitor lucrări de construcție.

[...]

(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, dacă [TVA-ul] aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

[...]” [traducere neoficială]

8 Articolul 6 din aceeași directivă prevedea:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

[...]

(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când [TVA-ul] aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;

[...]

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.

[...]” [traducere neoficială]

9 Potrivit articolului 17 din A se asea directivă:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(c) [TVA-ul] datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

[...]

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul olandez

10 Articolul 3 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 „Wet OB”), este redactat după cum urmează:

„1. Sunt considerate livrări de bunuri

[...]

c) livrarea de imobile de către cel care le-a produs, cu excepția terenurilor pe care nu s-au ridicat construcții, altele decât terenurile construibile [...]

[...]

h) utilizarea, în scopul desfășurării unei activități economice a întreprinderii, a bunurilor produse în cadrul propriei întreprinderi, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil sau nu este deductibil în întregime, dacă acestea ar fi fost achiziționate de la un întreprinzător; sunt considerate bunuri produse în propria întreprindere și cele realizate la comandă, cu punerea la dispoziție a materialelor necesare, inclusiv a terenului; prezenta literă h) nu se aplică terenurilor pe care nu s-au ridicat construcții, altele decât terenurile construibile [...]

[...]”

11 Potrivit articolului 11 din Wet OB:

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

a. livrarea de bunuri imobile și cesiunea de drepturi asupra acestor bunuri, cu excepția:

1°. livrării unei clădiri sau a unei părți a unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări sau la maximum doi ani după prima ocupare, precum și a livrării unui teren construibil;

[...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 Gemeente efectuează operațiuni ca autoritate publică și ca persoană impozabilă. În ceea ce privește operațiunile pe care le efectuează în calitate de persoană impozabilă, unele dintre acestea sunt supuse TVA-ului, în timp ce altele sunt scutite de impozit în temeiul articolului 11 din Wet OB.

13 Gemeente a comandat construirea, pe un teren care îi aparține, a unei noi clădiri de birouri a cărei construcție a început în cursul anului 2000. S-a prevăzut că această clădire urma să fie utilizată de Gemeente:

— în proporție de 94 % din suprafața acestei clădiri pentru desfășurarea activității sale ca autoritate publică;

— în proporție de 5 % din suprafață pentru activități desfășurate de Gemeente în calitate sa de persoană impozabilă, pentru prestări de servicii care dau dreptul la deducerea TVA-ului;

— în proporție de 1 % din suprafața menționată pentru activități desfășurate de Gemeente în calitate sa de persoană impozabilă, pentru prestări de servicii care nu dau dreptul la deducerea TVA-ului.

14 Clădirea menționată a fost ocupată pentru prima dată de Gemeente la 1 aprilie 2003.

15 Pe facturile referitoare la construcția clădirii, adresate Gemeente în luna iulie 2002, figura suma de 287 999 de euro cu titlu de TVA. În declarația fiscală depusă de Gemeente la administrația fiscală se indica suma de 32 de euro cu titlu de TVA de recuperat.

16 Administrația fiscală a acceptat această declarație, însă ulterior Gemeente și-a modificat poziția și a solicitat rambursarea cuantumului total al TVA-ului plătit în amonte. În susținerea cererii sale, Gemeente a arătat că clădirea construită reprezenta un bun produs în cadrul întreprinderii sale, în sensul articolului 3 alineatul 1 litera h din Wet OB, care corespunde articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă.

17 Ca urmare a acestei contestații, administrația fiscală a decis să majoreze cuantumul TVA-ului restituit în beneficiul Gemeente la suma de 17 279 de euro, și anume 6 % din suma de 287 999 de euro solicitată cu titlu de TVA plătit în amonte.

18 Gemeente a atacat această din urmă decizie la Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel 's-Hertogenbosch). Instanța menționată a considerat că Gemeente utilizase clădirea în cauză în scopul desfășurării activității sale economice în sensul articolului 3 alineatul 1 litera h din Wet OB, dar numai în măsura în care era destinat activităților desfășurate de Gemeente în calitate de persoană impozabilă, și anume în proporție de 6 % din afectarea totală a clădirii, în timp ce restul de 94 % corespundea unei utilizări consacrate activităților desfășurate de Gemeente ca autoritate publică și nu intra, ca atare, nici sub incidența Wet OB, nici sub incidența celei de A șasea directive.

19 Împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, Gemeente a formulat recurs la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă). În recursul introdus, Gemeente susține că bunurile și serviciile în cauză au fost achiziționate în vederea executării viitoare a unei prestații supuse TVA-ului, și anume faptul de a dispune, după livrarea clădirii și în scopul desfășurării activității sale economice, de un bun produs „în cadrul propriei întreprinderi”. Această prestație ar trebui considerată ca fiind o livrare supusă TVA-ului în temeiul articolului 3 alineatul 1 litera h din Wet OB coroborat cu articolul 11 alineatul 1 litera a punctul 1° din această lege.

20 Instanța de trimitere face referire la Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), potrivit căreia articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, care permite asimilarea anumitor operațiuni unei livrări efectuate cu titlu oneros, să se aplice de asemenea bunurilor produse, construite, extrase sau prelucrate de un terț prin intermediul unor materii puse la dispoziție de întreprinderea care a plătit TVA-ul în amonte.

21 Cu toate acestea, particularitatea cauzei principale ar consta în faptul că, în speță, un terț impozabil a produs, la comanda Gemeente, un bun imobil pe care aceasta îl utilizează în proporție de 94 % în scopul desfășurării activităților sale ca autoritate publică. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în pofida faptului că autoritățile locale nu sunt, în principiu, supuse la plata TVA-ului, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, care oferă posibilitatea deducerii TVA-ului plătit în amonte, ar fi totuși aplicabil, întrucât Gemeente utilizează clădirea parțial, chiar dacă în proporții limitate, pentru efectuarea de prestări de servicii în calitate de persoană impozabilă.

22 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 5 alineatul (7) prima teză și litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că trebuie considerat o livrare efectuată cu titlu oneros situația în care o autoritate locală ocupă pentru prima dată un imobil construit pe propriul teren, la cererea sa, și pe care îl va utiliza în

proporție de 94 % pentru desfășurarea de activități ca autoritate publică și în proporție de 6 % pentru desfășurarea de activități în calitate de persoană impozabilă – dintre care 1 % pentru prestarea de servicii scutite de impozit care nu dau dreptul la deducere”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, autoritățile locale nu sunt considerate, în principiu, persoane supuse la plata TVA-ului pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice.

24 Trebuie subliniat că articolul 5 alineatul (7) litera (a) și articolul 6 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată se referă la operațiuni care sunt sau pot fi asimilate cu o livrare sau cu prestări de servicii efectuate cu titlu oneros.

25 În ceea ce privește, mai întâi, articolul 6 alineatul (2) litera (a) din această directivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 17 și 51 din concluzii, posibilitatea, întemeiată pe această dispoziție, de a afecta bunuri patrimoniului utilizat ca persoană impozabilă sau patrimoniului utilizat ca persoană neimpozabilă nu se poate aplica într-o situație în care o persoană impozabilă desfășoară, precum în cauza principală, atât activități economice supuse TVA-ului, cât și activități neeconomice care nu sunt supuse acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punctele 37 și 38).

26 În consecință, este necesar să se constate că articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă nu este aplicabil într-o situație precum cea din litigiul principal.

27 În continuare, conform articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros, supus TVA-ului, 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, dacă TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă.

28 În această privință, este necesar să se precizeze că termenii acestei dispoziții, și anume „bunurile produse, construite, extrase, prelucrate, [...] în cadrul activității [unei persoane impozabile]”, acoperă nu numai bunurile integral produse, construite, extrase sau prelucrate de însăși întreprinderea respectivă, ci și acele bunuri produse, construite, extrase sau prelucrate de un terț prin intermediul unor materii puse la dispoziție de întreprinderea menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punctul 27).

29 Astfel, imobilul construit de un terț pe un teren care aparține unei autorități locale, precum cel în discuție în cauza principală, este acoperit de termenii menționați la punctul anterior.

30 Posibilitatea unui stat membru de a considera livrare efectuată cu titlu oneros utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a unui astfel de bun există doar în cazul în care achiziționarea acestui din urmă bun de la o altă persoană impozabilă nu ar conferi primei persoane impozabile dreptul de a deduce în totalitate TVA-ul.

31 Rezultă din articolul 3 alineatul 1 din Wet OB că Regatul Țărilor de Jos a utilizat această posibilitate.

32 Astfel cum a subliniat în esență avocatul general la punctul 62 din concluzii, condiția de aplicare a articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, menționată la punctul 30 din

prezenta hotărâre, este îndeplinit într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care, din cauza faptului că imobilul în cauză era utilizat și în alte scopuri decât pentru operațiuni impozabile, nu ar fi fost posibilă deducerea în totalitate a TVA-ului plătit în amonte dacă clădirea ar fi fost achiziționată în întregime de la o altă persoană impozabilă.

33 În consecință, în cazul în care o autoritate locală ocupă pentru prima dată un imobil construit pe propriul teren, la cererea sa, și pe care îl va utiliza pentru desfășurarea activităților sale economice în proporție de 94 % ca autoritate publică și în proporție de 6 % în calitate de persoană impozabilă, dintre care 1 % pentru prestarea de servicii scutite de impozit care nu dau dreptul la deducere, această situație trebuie considerată ca fiind inclusă în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, în măsura în care statul membru în cauză a utilizat posibilitatea prevăzută de această dispoziție.

34 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 72 și 73 din concluzii, întregul TVA plătit de Gemeente 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.

35 Această utilizare este supusă ea însăși TVA-ului, iar cuantumul TVA-ului pe care îl datorează Gemeente 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, terenul și imobilul, înțelegându-se că TVA-ul nu trebuie să fi fost perceput anterior asupra elementelor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, punctele 28-33).

36 În sfârșit, în temeiul articolului 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă, în măsura în care bunurile în cauză sunt utilizate în scopul operațiunilor impozabile, adică în proporție de 5 % din suprafața clădirii în situația în discuție în litigiul principal, persoana impozabilă are, în principiu, dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează TVA-ul achitat pentru utilizarea menționată la punctul anterior. Pentru proporția care corespunde utilizării bunurilor respective în scopul operațiunilor scutite de impozit sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi posibilă deducerea TVA-ului.

37 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că acesta este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care o autoritate locală ocupă pentru prima dată un imobil construit pe propriul teren, la cererea sa, și pe care îl va utiliza în proporție de 94 % din suprafață pentru desfășurarea activităților sale ca autoritate publică și în proporție de 6 % din această suprafață pentru desfășurarea activităților sale în calitate de persoană impozabilă, dintre care 1 % pentru prestarea de servicii scutite de impozit care nu dau dreptul la deducerea TVA-ului. Cu toate acestea, utilizarea ulterioară a imobilului pentru activitățile autorităților locale poate da dreptul la deducerea taxei plătite pentru utilizarea prevăzută de această dispoziție numai în proporția care corespunde utilizării sale în scopul operațiunilor impozabile, în temeiul articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 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 patra) declară:

Articolul 5 alineatul (7) litera (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 trebuie interpretat în sensul că acesta este aplicabil într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care o autoritate locală ocupă pentru prima dată un imobil construit pe propriul teren, la cererea sa, și pe care îl va utiliza în proporție de 94 % din suprafață pentru desfășurarea activităților sale ca autoritate publică și în proporție de 6 % din această suprafață pentru desfășurarea activităților sale în calitate de persoană impozabilă, dintre care 1 % pentru prestarea de servicii scutite de impozit care nu dau dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, utilizarea ulterioară a imobilului pentru activitățile autorității locale poate da dreptul la deducerea taxei plătite pentru utilizarea prevăzută de această dispoziție numai în proporția care corespunde utilizării sale în scopul operațiunilor impozabile, în temeiul articolului 17 alineatul (5) din această directivă.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.