

Cauza C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„A șasea directivă TVA – Interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (g) și a articolului 4 alineatul (3) litera (a) – Livrarea unui teren ocupat de o clădire demolată parțial în locul căreia trebuie ridicată o nouă construcție – Scutire de TVA”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri prevăzute de A șasea directivă – Scutire privind livrarea unor clădiri și a terenului pe care se află acestea

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 4 alin. (3) lit. (a) și art. 13 secțiunea B lit. (g)]

Articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă, trebuie interpretat în sensul că nu face parte din domeniul scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la prima dintre aceste dispoziții livrarea unui teren pe care se află încă o clădire deteriorată care trebuie demolată în vederea ridicării în locul acesteia a unei construcții noi și a cărei demolare în acest scop, asumat de vânzător, a început deja înainte de livrare. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având, în ansamblu, ca obiect livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, iar nu livrarea clădirii existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de starea de avansare a lucrărilor de demolare a vechii clădiri în momentul livrării efective a terenului.

(a se vedea punctul 44 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 noiembrie 2009(*)

„A șasea directivă TVA – Interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (g) și a articolului 4 alineatul (3) litera (a) – Livrarea unui teren ocupat de o clădire demolată parțial în locul căreia trebuie ridicată o nouă construcție – Scutire de TVA”

În cauza C-461/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 3 octombrie 2008, primită de Curte la 23 octombrie 2008, în procedura

Don Bosco Onroerend Goed BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis, J. Malenovský și T. von Danwitz (raportor), judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 septembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Don Bosco Onroerend Goed BV, de domnul W. Ambergen, belastingadviseur;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și M. Noort, precum și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de doamna G. Clohessy, SC;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou, M. van Beek și W. Wils, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”) coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Don Bosco Onroerend Goed BV (denumită în continuare „Don Bosco”), 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

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 punctul (1) din A șasea directivă supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]

4 Articolul 4 alineatul (3) din această directivă prevede:

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

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

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

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

(b) livrarea de terenuri construibile.

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

5 Articolul 13 din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, prevede:

„[...]”

B. Alte scutiri

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

[...]

(g) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a);

(h) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (b).” [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 13 secțiunea C primul paragraf litera (b) din această directivă, „[s]tatele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitare în cazurile de [...] operațiuni care se încadrează la secțiunea B literele (d), (g) și (h) anterioare”. [traducere neoficială]

Reglementarea națională

7 Articolul 11 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968), în versiunea în vigoare în 1999 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”), 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 constructibil;

2) livrării, alta decât cele prevăzute la punctul 1, către persoane care utilizează bunul imobil pentru a beneficia de dreptul total sau cvasitotal la deducerea impozitului în temeiul articolului 15, cu condiția ca operatorul care efectuează livrarea și destinatarul acesteia să fi adresat în comun o cerere în acest sens inspectorului și care respectă, pe de altă parte, condițiile stabilite prin ordin ministerial;

[...]

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

a) «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ;

b) «prima ocupare» înseamnă ocuparea unei clădiri după transformarea sau renovarea acesteia, dacă lucrările de transformare sau de renovare au dat naștere la un bun finit;

c) «teren pe care se află clădirea» înseamnă orice teren considerat în mod comun că aparține clădirii sau este destinat acesteia.

4. În vederea aplicării alineatului (1) litera a) punctul 1, «teren constructibil» 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 solului;

c) în apropierea cărora sunt sau au fost realizate aceste amenajări sau

d) pentru care a fost acordată o autorizație de construcție

în vederea ridicării construcției pe teren.”

8 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”.

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

Acțiunea principală și întrebările preliminare

10 În cursul anului 1998, Stichting Leusderend (denumit în continuare „vânzătorul”) a vândut către Don Bosco o parcelă de teren pe care se aflau două clădiri deteriorate, care în trecut adăpostiseră o coală și un internat (denumit în continuare „bunul imobil”).

11 Don Bosco intenționa să demoleze în întregime cele două clădiri în vederea construirii unor clădiri noi pe terenul astfel eliberat. În acest scop, a convenit ca vânzătorul să solicite o autorizație de demolare, să încheie un contract cu o întreprindere în vederea demolării celor două clădiri și să factureze costurile aferente acesteia. Potrivit convenției încheiate între vânzător și Don Bosco, această din urmă societate trebuia să suporte costurile respective care se adăugau la prețul de cumpărare, cu excepția costurilor de înlăturare a azbestului, care rămăneau în sarcina vânzătorului.

12 La 27 august 1999, autoritatea locală din Leusden (șterile de Jos) a eliberat vânzătorului o autorizație de demolare însoțită în special de prevederea potrivit căreia lucrările de demolare puteau fi inițiate numai după înlăturarea azbestului din clădirile respective.

13 După ce, la 21 septembrie 1999, a adresat vânzătorului un deviz privind lucrările de înlăturare a azbestului și de demolare, întreprinderea însărcinată cu aceste lucrări a deschis șantierul în dimineașă zilei de 30 septembrie 1999.

14 În aceeași zi, la amiază, bunul imobil a fost livrat către Don Bosco. În acel moment, a fost înlăturată o parte din acoperișurile drumurilor dintre clădiri, o parte din fașada laterală a unei clădiri a fost demolată cu ajutorul unei macarale hidraulice, iar tocurele ferestrelor, pervazurile și zidăria au fost parțial demolate și înlăturate.

15 Lucrările de îndepărtare a azbestului au început doar după livrarea bunului imobil, iar lucrările de demolare a construcțiilor existente au continuat numai după finalizarea lucrărilor de îndepărtare a azbestului. În continuare, la solicitarea și pe seama Don Bosco, pe parcela de teren respectivă au fost construite clădiri noi cu destinație de birouri.

16 Ca urmare a dobândirii bunului imobil, Don Bosco a primit o decizie de rectificare a taxelor pe transfer. Contestația introdusă împotriva acesteia a fost respinsă prin decizie a inspectorului fiscal.

17 Don Bosco a formulat acțiune împotriva acestei decizii susținând că, în speșă, livrarea bunului imobil era supusă TVA-ului și că, prin urmare, era scutit de taxele pe transfer în temeiul articolului 15 alineatul 1 litera a) din Legea privind impozitarea operațiunilor juridice.

18 Această acțiune a fost respinsă ca neîntemeiată de Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam), pentru motivul că livrarea bunului imobil era scutit de impozitul pe cifra de afaceri, în conformitate cu articolul 11 alineatul 1 litera a) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri.

19 Împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te Amsterdam, Don Bosco a formulat recurs

susținând că A 7 asea directivă și, în special, articolul 13 secțiunea B litera (h) și articolul 4 alineatul (3) litera (b) trebuiau interpretate în sensul că livrarea bunului imobil trebuia să fie supusă TVA-ului.

20 Instanța de trimitere ridică problema dacă livrarea unei clădiri parțial demolate în vederea construirii unei noi clădiri reprezintă livrarea aceleiași clădiri vechi, a cărei primă ocupare a avut loc anterior, sau dacă orice livrare realizată în etapa demolării acelei clădiri sau în etapa construirii noii clădiri trebuie considerată că reprezintă livrarea noii clădiri înainte de prima sa ocupare.

21 În această privință, instanța de trimitere se referă la principiul neutralității fiscale a TVA-ului și arată că supunerea la TVA a livrării unui bun imobil în perioada dintre începutul demolării vechii clădiri și prima ocupare a noii clădiri ar avea drept consecință de a permite deducerea TVA-ului facturat cu ocazia acestei demolări, a inițierii antierului și a construcției clădirii respective, astfel încât, până la prima ocupare, orice livrare ar fi „net” de TVA. În schimb, în cazul scutirii livrării unui teren pe care se află o clădire demolată parțial sau în întregime, TVA-ul aferent demolării ar face parte din prețul noii clădiri.

22 Totuși, în opinia acestei instanțe, problema neutralității TVA-ului ar fi mai puțin vizată, chiar absentă, în cazul în care dobânditorul, iar nu vânzătorul care livrează bunul imobil a cărei demolare este proiectată, dă ordinul de demolare și îi facturează costul acesteia. *A fortiori*, această situație s-ar regăsi atunci când cumpătorul, iar nu vânzătorul, a conceput planul noii construcții. Într-un asemenea caz, s-ar impune mai degrabă să se considere că vânzătorul livrează, în realitate, vechea clădire.

23 Considerând că soluționarea acțiunii principale depinde de interpretarea celei de A 7 asea directive, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 13 secțiunea B litera (g) coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din A 7 asea directivă trebuie interpretat în sensul că este supusă la plata [TVA-ului] livrarea unei clădiri care a fost parțial demolată având în vedere înlocuirea acesteia cu o nouă clădire ce urmează a fi construită?

2) Aspectul dacă ordinul de demolare a fost dat de vânzătorul sau de cumpătorul clădirii și acesta și-a facturat costul acestei demolări are vreo incidență asupra răspunsului la prima întrebare având în vedere că livrarea nu este supusă la plata [TVA-ului] decât dacă ordinul de demolare a fost dat de vânzător și dacă acesta și-a facturat costul acestei demolări?

3) Aspectul dacă planurile noii clădiri au fost realizate de vânzătorul sau de cumpătorul clădirii are vreo incidență asupra răspunsului la prima întrebare având în vedere că livrarea nu este supusă la plata [TVA-ului] decât dacă planurile noii clădiri au fost realizate de vânzător?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, [TVA-ul] se aplică oricărei livrări care are loc după momentul în care lucrările de demolare încep efectiv sau aceasta se aplică numai livrărilor care au loc la un moment ulterior, în special la momentul în care demolarea a avansat în mod substanțial?”

Cu privire la întrebările preliminare

24 Prin intermediul întrebărilor adresate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea B litera (g) din A 7 asea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că livrarea unui teren pe care se află o clădire care trebuie demolată, pentru ridicarea unei

noi construc?ii pe acest amplasament ?i a c?rei demolare a început deja înainte de livrare, este sau nu este scutit? de TVA.

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la articolul 13 din A ?asea directiv? sunt de strict? interpretare, dat fiind c? acestea constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri ?i pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil?. Totu?i, interpretarea acestor termeni trebuie s? fie conform? cu obiectivele urm?rite de scutirile respective ?i s? respecte cerin?ele principiului neutralit??ii fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, aceast? norm? de strict? interpretare nu înseamn? c? termenii utiliza?i pentru a defini scutirile prev?zute la articolul 13 men?ionat trebuie s? fie interpreta?i într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 14 iunie 2007, Haderer, C?445/05, Rep., p. I?4841, punctul 18, Hot?rârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 30, ?i Hot?rârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C?357/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 31).

26 Scutirea de TVA prev?zută la articolul 13 sec?iunea B litera (g) din A ?asea directiv? presupune, înainte de toate, ca livrarea respectiv? s? aib? ca obiect o cl?dire sau p?r?i ale unei cl?diri ?i terenul pe care se afl? cl?direa.

27 Potrivit articolului 4 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A ?asea directiv?, „cl?dire” înseamn? orice structur? fixat? pe p?mânt sau în p?mânt.

28 Având în vedere modul de redactare a acestei defini?ii a no?iunii „cl?dire”, guvernul olandez sus?ine c?, în cazul livr?rii unui teren pe care se afl? o cl?dire destinat? a fi înlocuit? ?i care este deja par?ial demolat? în acest scop, aceast? cl?dire constituie o asemenea construc?ie atât timp cât nu s?a efectuat înl?turarea sa integral?. O cl?dire demolat? par?ial ar constitui întotdeauna o cl?dire veche care a fost deja ocupat?, astfel încât livrarea acesteia ar fi scutit? de TVA în temeiul articolului 13 sec?iunea B litera (g) din A ?asea directiv?.

29 În schimb, în observa?iile sale scrise, Comisia Comunit??ilor Europene, sus?inut? în aceast? privin?? de Irlanda pe parcursul ?edin?ei, arat? c?, într-o situa?ie precum cea descris? la punctul precedent din prezenta hot?râre, terenul ar constitui elementul principal al livr?rii, în timp ce edificiul existent ar fi doar un element pur accesoriu al livr?rii. Astfel, demolarea acestuia a fost prev?zută de la început ?i, prin urmare, livrarea unui teren în scopul construirii pe acesta a unei noi cl?diri.

30 A?adar, trebuie s? se examineze dac?, pe de o parte, existen?a efectiv? a vechii cl?diri sau a unei p?r?i din aceasta la momentul livr?rii bunului imobil constituie criteriul determinant pentru aplicarea scutirii prev?zute la articolul 13 sec?iunea B litera (g) din A ?asea directiv? sau dac?, pe de alt? parte, împrejur?ri diferite de cele amintite în a doua ?i în a treia întrebare preliminar? pot fi sau trebuie luate în considerare.

31 Cu privire la acest aspect, trebuie amintit c? interpretarea dispozi?iei respective nu poate fi întemeiat? pe propunerea ini?ial? sau pe propunerea modificat? privind A ?asea directiv?, ambele prezentate de Comisie. În ceea ce prive?te livrarea de bunuri imobile, aceste propuneri con?ineau o reglementare exhaustiv? ?i, în special, o defini?ie comun? a terenurilor construibile. În plus, scutirea de TVA nu era restrâns? la livr?rile de terenuri pe care nu s?au ridicat construc?ii. Cu toate acestea, Consiliul Uniunii Europene nu a re?inut aceste propuneri ?i a optat pentru o abordare diferit?. În special, cu privire la no?iunea „teren construibil”, în final a f?cut trimitere la defini?iile din statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 martie 1996, Gemeente Emmen, C?468/93, Rec., p. I?1721, punctul 21).

32 În plus, din decizia de trimitere reiese c?, în ac?iunea principal?, vânz?torul nu doar a vândut ?i a livrat parcela de teren pe care se aflau dou? cl?diri în momentul încheierii contractului. Potrivit angajamentului asumat fa?? de Don Bosco, vânz?torul a solicitat deopotriv? o autoriza?ie de demolare ?i a încheiat, pe cheltuiala sa, un contract cu o întreprindere care a realizat în mod efectiv lucr?rile de demolare a cl?dirilor respective. S?a convenit ca vânz?torul s? factureze costurile aferente acestei demol?ri, care trebuiau ad?ugate la pre?ul de cump?rare a bunului imobil, cu excep?ia cheltuielilor de înl?turare a azbestului, care r?mâneau în sarcina vânz?torului. În schimb, din decizia de trimitere nu reiese dac? vânz?torul ar fi fost implicat în procesul de construire a noii cl?diri.

33 Prin urmare, în raporturile sale cu Don Bosco ?i în ceea ce prive?te TVA?ul, vânz?torul a efectuat livrarea bunului imobil ?i prestarea serviciilor referitoare la demolarea cl?dirilor existente.

34 În aceste împrejur?ri, este necesar s? se stabileasc? dac?, în ceea ce prive?te TVA?ul, în special în vederea interpret?rii dispozi?iilor avute în vedere de întreb?rile adresate de instan?a de trimitere, livrarea bunului imobil ?i demolarea cl?dirilor respective trebuie considerate dou? opera?iuni distincte ?i independente, care trebuie s? fie apreciate separat, sau o opera?iune complex? unic? ce cuprinde mai multe elemente (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen ?i OV Bank, C?41/04, Rec., p. I?9433, punctele 18 ?i 20, precum ?i Hot?rârea din 21 februarie 2008, Part Service, C?425/06, Rep., p. I?897, punctele 48 ?i 49).

35 Desigur, din articolul 2 din A ?asea directiv? rezult? c? fiecare livrare sau presta?ie trebuie, în mod normal, s? fie considerat? distinct? ?i independent? (a se vedea în acest sens, în special, Hot?rârea Part Service, citat? anterior, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 11 iunie 2009, RLRE Tellmer Property, C?572/07, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 17).

36 Totu?i, în anumite împrejur?ri, mai multe opera?iuni distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat ?i care ar da na?tere astfel, în mod distributiv, la impozitare sau la scutire, trebuie s? fie considerate o opera?iune unic? dac? nu sunt independente (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Part Service, punctul 51, ?i RLRE Tellmer Property, punctul 18).

37 Aceast? situa?ie se reg?se?te în special atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, Rep., p. I?2697, punctul 23, ?i Hot?rârile citate anterior Part Service, punctul 53, ?i RLRE Tellmer Property, punctul 19).

38 Astfel cum rezult? din jurispruden?a Cur?ii, atunci când o opera?iune este constituit? dintr?un fascicul de elemente ?i de acte, trebuie luate în considerare toate împrejur?rile în care se desf??oar? opera?iunea respectiv?, cu scopul de a determina dac? ne g?sim în prezen?a a dou?

sau mai multe operațiuni distincte sau a unei operațiuni unice (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârile citate anterior Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 19, și Aktiebolaget NN, punctul 21). Prin urmare, în mod contrar celor susținute de Don Bosco și de guvernul olandez, se impune luarea în considerare a prestațiilor suplimentare, astfel cum au fost menționate în cadrul celei de a doua și al celei de a treia întrebări preliminare, furnizate eventual de vânzătorul bunului imobil, pentru a se stabili dacă operațiunea în cauză este scutită de TVA.

39 Cu privire la o situație precum cea din acțiunea principală, se impune constatarea că actele efectuate de vânzător, examinate în scopul aplicării TVA-ului, sunt strâns legate între ele. Lucrările de demolare și livrarea propriu-zisă a parcelei de teren se suprapun. Aceste acte au ca obiect economic furnizarea unui teren pregătit pentru a fi construit. Cu privire la acest aspect, nu se poate considera, fără a da operațiunii un caracter artificial, că Don Bosco a dobândit de la aceeași persoană, mai întâi, clădirile vechi cu terenul pe care erau construite, care, în acea stare, nu prezenta nicio utilitate în vederea activității sale economice, iar apoi prestațiile referitoare la demolarea clădirilor, singurele adecvate pentru a conferi terenului o asemenea utilitate (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Aktiebolaget NN, citată anterior, punctul 25).

40 Prin urmare, livrarea unui teren pe care se află încă o clădire deteriorată, care trebuie demolată în vederea ridicării în locul său a unei construcții noi și a cărei demolare a început deja înainte de livrare, precum și demolarea acestei clădiri, în împrejurări precum cele descrise de instanța de trimitere, trebuie considerate că formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA-ul și care, în ansamblu, are ca obiect livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, iar nu livrarea clădirii existente.

41 În consecință, o asemenea operațiune, avută în vedere în ansamblu, nu face parte din domeniul scutirii de TVA prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă, indiferent de starea de avansare a lucrărilor de demolare a vechii clădiri în momentul livrării efective a terenului.

42 În aceste condiții, instanța de trimitere va avea obligația să verifice dacă terenul respectiv corespunde noțiunii „teren constructibil” în sensul articolului 4 alineatul (3) litera (b) și al articolului 13 secțiunea B litera (h) din A șasea directivă.

43 Cu privire la acest aspect, trebuie amintit că, având în vedere trimiterea expresă din cuprinsul articolului 4 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă la definițiile terenurilor constructibile reținute de statele membre, statele membre au obligația să definească terenurile care trebuie considerate terenuri constructibile, atât în vederea aplicării acestei dispoziții, cât și în vederea aplicării dispoziției cuprinse la articolul 13 secțiunea B litera (h) din directivă, respectând pe deplin obiectivul urmărit de cea din urmă dispoziție, 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 Hotărârea Gemeente Emmen, citată anterior, punctele 20 și 25).

44 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că nu face parte din domeniul scutirii de TVA prevăzute la prima dintre aceste dispoziții livrarea unui teren pe care se află încă o clădire deteriorată care trebuie demolată în vederea ridicării în locul acesteia a unei construcții noi și a cărei demolare în acest scop, asumat de vânzător, a început deja înainte de livrare. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA-ul, având, în ansamblu, ca obiect livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, iar nu livrarea clădirii existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de starea de avansare a lucrărilor de demolare a vechii clădiri în momentul livrării efective a terenului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 13 secțiunea B litera (g) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare coroborat cu articolul 4 alineatul (3) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că nu face parte din domeniul scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la prima dintre aceste dispoziții livrarea unui teren pe care se află încă o clădire deteriorată care trebuie demolată în vederea ridicării în locul acesteia a unei construcții noi și a cărei demolare în acest scop, asumat de vânzător, a început deja înainte de livrare. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având, în ansamblu, ca obiect livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construcții, iar nu livrarea clădirii existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de starea de avansare a lucrărilor de demolare a vechii clădiri în momentul livrării efective a terenului.

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.