

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 noiembrie 2012(*)

„Fiscalitate – TVA – Operațiuni impozabile – Utilizare în scopul desfășurării activității economice a unor bunuri obținute «în cadrul activității» – Asimilare unei livrări efectuate cu titlu oneros – Terenuri aparținând persoanei impozabile și transformate de un terț”

În cauza C-299/11,

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 13 mai 2011, primită de Curte la 15 iunie 2011, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Gemeente Vlaardingen,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, M. Ilešić (raportor), E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gemeente Vlaardingen, de G. J. A. van Kalmthout, avocat;
- pentru guvernul olandez, de C. Wissels, de J. Langer și de M. K. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de P. van Nuffel, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 septembrie 2012,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „Așasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de o parte, și Gemeente Vlaardingen (Municipalitatea Vlaardingen, denumită în continuare „municipalitatea”), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) determinată de integrarea de către Vlaardingen, într-o activitate economică pe care o desfășoară, a unor bunuri imobile care îi aparțin și care au făcut obiectul unor lucrări de îmbunătățire efectuate de un terț.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Așasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, prin 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, înănd seama de data faptelor în cauză, litigiul principal este reglementat de Așasea directivă.

4 Potrivit articolului 2 din Așasea 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.

(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) 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.

[...]” [traducere neoficială]

6 Titlul V din Aseia 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 Aseia directivă 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 predarea anumitor lucrări de construcții ca o livrare, în sensul alineatului (1).

[...]

(7) Statele membre pot considera ca o 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, dacă 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);

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la alineatul (8), prestarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care [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 prevedea:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

[...]

(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, din prețul de cost,

calculat la momentul livrării;

[...]” [traducere neoficială]

9 Potrivit articolului 13 secțiunea B din aceeași directivă:

„[...] [S]tatele membre scutesc [...]

[...]

(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 construite prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (b).” [traducere neoficială]

10 Articolele 18 și 74 din Directiva 2006/112 corespund, în esență, articolului 5 alineatul (7) și articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din Așea directivă.

Dreptul olandez

11 Articolul 3 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de Omzetbelasting 1968), în versiunea aplicabilă în cauza principală (denumită în continuare „Wet OB”), are următorul conținut:

„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 construite [...]

[...]

h) utilizarea în scopul desfășurării unei activități economice 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 pentru terenurile pe care nu s-au ridicat construcții, altele decât terenurile construite [...]

[...]”

12 Articolul 8 alineatul 3 din Wet OB prevede:

„Pentru livrările de bunuri în sensul articolului 3 alineatul 1 literele g) și h) [...], este considerată remunerație suma, fără taxa pe valoarea adăugată, care ar trebui achitată pentru bunuri în cazul în care, la momentul livrării, acestea ar fi cumpărate sau produse în starea în care se află la momentul respectiv.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Vlaardingen este proprietara unei infrastructuri sportive din care fac parte și unele terenuri aflate în aer liber. Vlaardingen închiriază aceste terenuri unor asociații sportive, aplicând scutirea de TVA prevăzută în favoarea unor astfel de asociații.

14 În cursul anului 2003, aceasta a încredințat unor întreprinzători sarcina de a acoperi respectivele terenuri de sport, care erau acoperite cu gazon natural, cu un înveliș artificial. După recepționarea acestor lucrări în anul 2004, aceasta a continuat să închirieze aceleași terenuri, cu aplicarea scutirii de TVA, asociațiilor sportive cărora le închiria anterior.

15 După achitarea facturilor corespunzătoare lucrărilor menționate, a căror valoare totală se ridică la 1 547 440 de euro, sumă care cuprindea un TVA de 293 993 de euro, Vlaardingen nu a putut beneficia de o deducere a acestei valori a TVA-ului, activitatea sa cu privire la terenurile în cauză, și anume închirierea acestora unor asociații sportive, fiind scutită de TVA.

16 În urma unei verificări a situației fiscale a Vlaardingen, autoritatea competentă a notificat acestei municipalități o rectificare, în ceea ce privește TVA-ul pentru anul 2004, în valoare de 116 099 de euro. Utilizarea de către Vlaardingen a terenurilor pentru activitatea sa de închiriere trebuia, în opinia acestei autorități, să fie considerată ca „utilizarea în scopul desfășurării unei activități economice a bunurilor [...] realizate la comandă, cu punerea la dispoziție a materialelor necesare, inclusiv a terenului”, în sensul articolului 3 alineatul 1 litera h) din Wet OB.

17 În scopul calculării TVA-ului, autoritatea menționată s-a întemeiat atât pe costurile de transformare a terenurilor respective, cât și pe valoarea terenului pe care sunt instalate acestea:

Costuri pentru transformarea terenurilor:	1 547 440 de euro
Valoarea terenurilor:	+ 610 940 de euro
Baza de impozitare:	2 158 380 de euro
19 % TVA pentru 2 158 380 de euro:	410 092 de euro
Deducere a TVA-ului plătit pentru transformare:	- 293 993 de euro
TVA datorat:	116 099 de euro.

18 Vlaardingen a contestat această impozitare la Rechtbank te 's-Gravenhage. Utilizarea acestor terenuri, prevăzute în prezent cu un înveliș artificial în scopul desfășurării activității sale de închiriere, nu poate, în opinia acesteia, să fie supus TVA-ului.

19 Rechtbank te 's-Gravenhage a respins acțiunea Vlaardingen. În apel, Gerechtshof 's-Gravenhage, prin decizia din 26 ianuarie 2009, a anulat decizia pronunțată în primă instanță, precum și decizia de rectificare contestată. Prin urmare, acesta a estimat că articolul 3 alineatul 1 litera h) din Wet OB este incompatibil cu articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, în măsura în care, în temeiul acestei dispoziții a Wet OB, este considerat o livrare de bunuri simplul fapt de a dispune de bunuri produse de terți. Staatssecretaris van Financiën a formulat un recurs împotriva acestei decizii la Gerechtshof 's Gravenhage.

20 Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 5 alineatul (7) teza introductivă și litera (a) din A șasea directivă coroborat cu articolul 5 alineatul (5) și cu articolul 11 secțiunea A teza introductivă și alineatul (1) litera (b) din aceasta

trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o persoană impozabilă utilizează un bun imobil în scopul desfășurării unor activități scutite de TVA, un stat membru poate percepe TVA dacă:

- bunul imobil menționat constă într-o lucrare (de construcții) realizată cu titlu oneros de un terț, pe un teren aflat în proprietatea persoanei impozabile și la cererea acesteia, iar
- persoana impozabilă a utilizat acest teren anterior în (același) scop scutit de TVA al activității sale economice și nu a beneficiat anterior de nicio deducere de TVA pentru acest teren,

cu consecința luării în considerare a (valorii) acestui teren aflat în proprietatea persoanei impozabile în scopul percepției TVA-ului.”

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, terenurile în discuție în cauza principală apar în Vlaardingen și sunt închiriate de aceasta din urmă unor asociații sportive. Această închiriere constituie o activitate economică scutită de TVA.

22 De asemenea, nu se contestă că lucrările de transformare a acestor terenuri au dat naștere unei impozitări cu titlu de TVA, în sarcina Vlaardingen, a acestor lucrări. Fără a fi nevoie să se stabilească dacă această impozitare rezultă din regula enunțată la articolul 5 alineatul (5) din A șasea directivă sau mai degrabă din una dintre celelalte reguli prevăzute de aceasta din urmă, în orice caz, din dosarul prezentat Curții reiese că, inițial, nu posibilitatea de asimilare unei livrări efectuate cu titlu oneros prevăzută la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din directiva menționată este cea care a condus la impozitarea menționată cu titlu de TVA, a cărei legalitate nu este contestată în cele din urmă de Vlaardingen.

23 Această posibilitate de asimilare prevăzută la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă a condus, în schimb, la o decizie de rectificare, contestată de Vlaardingen, potrivit căreia această municipalitate trebuia să plătească, în afară de TVA-ul aferent lucrărilor de transformare a terenurilor sale de sport, un TVA aferent valorii terenului pe care sunt instalate aceste terenuri de sport.

24 Prin urmare, întrebarea adresată trebuie înțeleasă ca urmărind să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării unei activități economice scutite de TVA a unor terenuri al căror proprietar este și pe care le-a transformat prin intermediul unui terț poate face obiectul unei impozitări cu titlu de TVA care are drept bază suma valorii terenului pe care sunt instalate aceste terenuri de sport și a costurilor de transformare a acestora.

25 Articolul 5 alineatul (7) litera (a) menționat privea situații în care mecanismul de deducere prevăzută, în general, de A șasea directivă nu putea să se aplice. În măsura în care bunurile sunt utilizate în scopul desfășurării unei activități economice taxate în aval, o deducere a taxei care a grevat aceste bunuri în amonte se impune pentru a evita o dublă impunere. Atunci când, în schimb, bunuri dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite, nu poate exista o deducere a taxei care a grevat aceste bunuri în amonte (a se vedea printre altele Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24, Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 28, și Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punctul 44). Astfel cum au arătat guvernul olandez și Comisia Europeană, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă privea în special această ipoteză în care o deducere, în aval, a unei valori a TVA-ului plătite în amonte este exclusă, activitatea economică exercitată în

aval fiind scutit? de TVA.

26 În special, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 45 din concluzii, dispozi?ia men?ionat? permitea statelor membre s? î?i organizeze legisla?ia fiscal? astfel încât întreprinderile care, din cauza faptului c? exercit? o activitate scutit? de TVA, sunt în imposibilitatea de a deduce TVA-ul pe care l-au pl?tit la achizi?ionarea bunurilor lor de întreprindere nu suport? un dezavantaj în raport cu concuren?ii care exercit? aceea?i activitate prin intermediul unor bunuri pe care le-au ob?inut f?r? plata TVA-ului, producându-le ei în?i?i sau, în mod mai general, ob?inându-le „în cadrul activit??ii [lor]”. Pentru ca ace?ti concuren?i s? fie supu?i aceleia?i sarcini fiscale precum cea care greveaz? întreprinderile care ?i-au dobândit bunurile de la un ter?, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? oferea posibilitatea statelor membre s? considere utilizarea în scopul desf??ur?rii activit??ilor scutite ale întreprinderii a unor bunuri ob?inute în cadrul activit??ii o livrare de bunuri efectuat? cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) ?i al articolului 5 alineatul (1) din această directiv? ?i s? supun?, a?adar, utilizarea respectiv? TVA-ului.

27 Pentru ca această posibilitate, care a fost reluat? la articolul 18 din Directiva 2006/112, s? poat? fi folosit? într-un mod care s? elimine efectiv orice inegalitate în materie de TVA între persoanele impozabile care au achizi?ionat bunurile de la o alt? persoan? impozabil? ?i cele care le-au ob?inut în cadrul activit??ii lor economice, trebuie, astfel cum au sus?inut guvernul olandez ?i Comisia, s? se în?eleag? termenii „bunuri produse, construite, extrase, prelucrate, [...] în cadrul activit??ii respective” în sensul c? acoper? nu numai bunurile integral produse, construite, extrase sau prelucrate de întreprinderea respectiv? îns??i, ci ?i pe cele produse, construite, extrase sau transformate de un ter? prin intermediul unor materii puse la dispozi?ie de întreprinderea men?ionat?.

28 Astfel, o persoan? impozabil? care utilizeaz? în scopul desf??ur?rii unei activit??i scutite de TVA bunurile al c?ror proprietar este ?i pe care le-a finalizat sau le-a îmbun?t??it prin intermediul unui ter? ar putea, în lipsa asimil?rii prev?zute la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?, s? se afle într-o situa?ie în care numai lucr?rile efectuate de acest ter? ar face obiectul unei impozit?ri cu titlu de TVA. Pentru ca o astfel de persoan? impozabil? s? fie, în conformitate cu finalitatea articolului 5 alineatul (7) litera (a) men?ionat, supus? aceleia?i sarcini fiscale precum concuren?ii care exercit? aceea?i activitate scutit? prin intermediul unor bunuri pe care le-au dobândit integral de la un ter?, asimilarea prev?zută de dispozi?ia men?ionat? trebuie s? se poat? extinde la totalitatea bunurilor finalizate sau îmbun?t??ite de ter? ?i, astfel, s? conduc? la o impozitare cu titlu de TVA având ca baz? valoarea integral? a bunurilor men?ionate.

29 În consecin??, se permite ca autorit??ile unui stat membru care folosesc posibilitatea de asimilare cu o livrare efectuat? cu titlu oneros prev?zută la articolul 5 alineatul (7) litera (a) men?ionat s? considere c? sarcina fiscal? care greveaz?, cu titlu de TVA, asupra unei persoane impozabile care închiriaz? unor asocia?ii sportive terenuri de sport pe care le-a acoperit cu o suprafa?? artificial? trebuie avut? în vedere pe acela?i nivel cu cea care ar greva asupra unui concurent care închiriaz? unor asocia?ii sportive terenuri de sport cu o suprafa?? artificial? cump?rate integral de la un ter?.

30 A?adar, autorit??ile men?ionate trebuie, în conformitate cu regula enun?ată la articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv?, care a fost reluat? la articolul 74 din Directiva 2006/112, s? calculeze TVA-ul datorat de persoana impozabil? respectiv? pe baza unei valori care este determinat? la momentul utiliz?rii terenurilor de sport transformate, cu alte cuvinte, la momentul punerii lor în func?iune în scopul desf??ur?rii activit??ii scutite ?i care corespunde pre?ului pe pia?? al terenurilor de sport care ofer? o situa?ie, o dimensiune ?i un înveli? similar cu terenurile în cauz?. Având în vedere aceste criterii, suma valorii terenului pe care se afl?

terenurile de sport respective și a costurilor transformării acestora din urmă poate constitui o bază de impozitare adecvată.

31 În aceste condiții, un asemenea mecanism de impozitare nu poate conduce la o încălcare a principiilor stabilite în materie de TVA, care trebuie în orice împrejurare, a se adăra și la utilizarea posibilității de asimilare menționate, să fie respectate de statul membru în cauză.

32 În această privință, trebuie amintit că face parte din caracteristicile esențiale ale TVA-ului faptul că acesta se aplică asupra valorii adăugate a bunurilor și a serviciilor în cauză, taxa datorată cu ocazia unei tranzacții fiind calculată după deducerea celei care a fost plătită cu ocazia tranzacției precedente (a se vedea în special Hotărârea din 16 decembrie 1992, Beaulande, C-208/91, Rec., p. I-6709, punctul 14, Hotărârea din 17 septembrie 1997, UCAL, C-347/95, Rec., p. I-4911, punctul 34, precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 33). În consecință, posibilitatea de asimilare cu o livrare efectuată cu titlu oneros, astfel cum este interpretată la punctele precedente din prezenta hotărâre, nu poate fi utilizată pentru a percepe un TVA asupra valorii bunurilor pe care persoana impozabilă respectiv le-a pus la dispoziția terțului care le-a finalizat sau le-a îmbunătățit, în condițiile în care această persoană impozabilă achitase deja, în cadrul unei impozitări anterioare, TVA-ul asupra valorii menționate. După cum a subliniat Comisia, o astfel de impozitare repetată ar fi incompatibilă atât cu caracteristica esențială a TVA-ului, amintită mai sus, cât și cu finalitatea posibilității de asimilare menționate, care constă, desigur, în a permite statelor membre să supună TVA-ului utilizarea unor bunuri în scopul desfășurării unor activități scutite de TVA, dar nu înseamnă în niciun caz autorizarea statelor respective să supună în mai multe rânduri TVA-ului aceeași parte a valorii acestor bunuri.

33 În speță, revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă Vlaardingen, anterior rectificării ce face obiectul cauzei principale, a achitat TVA-ul aferent valorii terenului pe care sunt instalate terenurile de sport în cauză. Dacă s-ar dovedi că aceasta este situația, ar trebui să se concluzioneze că o rectificare precum cea care a privit Vlaardingen, care are ca bază de impozitare integralitatea valorii terenului respectiv, depășește posibilitatea prevăzută la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă și este contrară economiei generale a acesteia din urmă.

34 În cazul în care s-ar dovedi că Vlaardingen, anterior rectificării ce face obiectul cauzei principale, nu achitase un TVA aferent valorii terenului pe care sunt instalate terenurile sale de sport, ar trebui, în plus, să se asigure, înainte ca impozitarea cu titlu de TVA cuprinsă în rectificarea menționată să poată fi considerată compatibilă cu articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, că asemenea terenuri nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (h) din această directivă.

35 Astfel, potrivit articolului 13 secțiunea B litera (h) menționată, livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, sunt scutite de TVA.

36 În consecință, numai în ipoteza în care terenurile de sport în discuție în cauza principală pot fi calificate drept terenuri pe care s-au ridicat construcții sau terenuri construibile în sensul articolului 4 alineatul (3) litera (b) menționat, utilizarea lor în scopul desfășurării activității economice este imposibilă cu titlu de TVA. Este suficient să se arate, în această privință, că atunci când, în temeiul posibilității prevăzute la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, utilizarea în scopul desfășurării activității economice a unor terenuri pe care nu s-au ridicat construcții și care nici nu sunt construibile este considerată o livrare efectuată cu titlu oneros a unor astfel de terenuri, această asimilare are drept consecință să facă aplicabil articolul 13 secțiunea B litera (h) din A șasea directivă și de a se opune oricărei impozitări cu titlu de TVA.

37 În speță, revine instanței de trimitere să controleze dacă utilizarea în scopul desfășurării activității economice a terenurilor de sport care au o suprafață artificială poate în mod valabil să fie considerată o livrare de terenuri pe care s-au ridicat construcții sau construibile.

38 Având în vedere ceea ce precede, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că utilizarea de către o persoană imposibilă în scopul desfășurării unei activități economice scutite de TVA a unor terenuri al căror proprietar este și pe care le-a transformat prin intermediul unui terț poate face obiectul unei impozitări cu titlu de TVA care are drept bază suma valorii terenului pe care sunt instalate aceste terenuri de sport și a costurilor de transformare a acestora, atât timp cât persoana imposibilă respectivă nu a achitat deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri și cu condiția ca terenurile în cauză să nu intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (h) din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 întâi) 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că utilizarea de către o persoană imposibilă în scopul desfășurării unei activități economice scutite de taxa pe valoarea adăugată a unor terenuri al căror proprietar este și pe care le-a transformat prin intermediul unui terț poate face obiectul unei impozitări cu titlu de taxă pe valoarea adăugată care are drept bază suma valorii terenului pe care sunt instalate aceste terenuri de sport și a costurilor de transformare a acestora, atât timp cât persoana imposibilă respectivă nu a achitat deja taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei valori și acestor costuri și cu condiția ca terenurile în cauză să nu intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (h) din directiva menționată.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.