

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 constructibil – 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 (împotriva 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, advocaat;
- 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

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 construc?ii:

- a) care face sau a f?cut obiectul unor lucr?ri;
- b) care face sau a f?cut obiectul unor amenaj?ri în vederea utiliz?rii exclusive a terenului;
- c) în vecin?tatea c?ruia sunt sau au fost realizate aceste amenaj?ri sau
- d) pentru care a fost acordat? o autoriza?ie de construc?ie

în vederea construirii unor cl?diri pe teren.”

6 Articolul 2 alineatul 1 din Legea privind impozitarea opera?iunilor juridice (Wet op belastingen van rechtsverkeer) prevede c? „«[t]axele pe transfer» sunt un impozit colectat ca urmare a dobândirii de bunuri imobile situate în ??rile de Jos sau de drepturi aferente acestora”.

7 Potrivit articolului 15 alineatul 1 litera a) din această lege, în condi?iile stabilite prin m?suri generale de administrare, este scutit? de taxele pe transfer dobândirea „prin intermediul livr?rii, în sensul articolului 11 alineatul 1 litera a) punctul 1 din [Legea privind TVA] [...], supus? impozitului pe cifra de afaceri, cu excep?ia 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 ?i întrebarea preliminar?

8 La 13 noiembrie 2006, Woningstichting a încheiat cu comuna Maasdriel (denumit? în continuare „vânz?torul”) un contract de vânzare având ca obiect o parcel? de teren. La acea dat?, pe teren se afla o cl?dire care fusese utilizat? ca bibliotec? (denumit? în continuare „cl?direa existent?”), în vecin?tatea c?reia se g?sea o parcare public? amenajat?.

9 Contractul de vânzare prevedea c? „bunul achizi?ionat va fi livrat în stare amenajat?”, din moment ce Woningstichting inten?iona s? construiasc? pe acel teren locuin?e ?i, eventual, spa?ii pentru birouri cu locuri de parcare. P?r?ile au convenit ca vânz?torul s? î?i asume sarcina demol?rii cl?dirii ?i a înl?tur?rii covorului asfaltic din parcare. Pre?ul convenit a fost de 1 380 000 de euro (f?r? TVA), la care s-au ad?ugat costurile de demolare, estimate la suma de 22 000 de euro (f?r? TVA).

10 În lunile ianuarie ?i februarie 2007, vânz?torul a efectuat demolarea complet? a cl?dirii ?i evacuarea molozului astfel rezultat.

11 Livrarea terenului c?tre Woningstichting a fost realizat? la momentul transferului de proprietate, intervenit prin actul notarial din 2 martie 2007. La acea dat?, parcare era înc? utilizat?, asfaltul nu fusese înc? înl?turat, iar Woningstichting nu ob?inuse înc? autoriza?ia de construc?ie necesar? realiz?rii proiectului s?u, care se afla în stadiul de planuri ?i desene.

12 În conformitate cu dreptul olandez, în vederea evit?rii dublei impuneri, în cazul în care dobândirea unor bunuri imobile este supus? TVA-ului, ea este scutit? de taxele pe transfer calculate asupra pre?ului de vânzare. Livrarea unui teren construibil este supus? TVA-ului. În schimb, livrarea unui teren pe care nu s-au ridicat construc?ii este scutit? de TVA ?i r?mâne supus? taxelor pe transfer.

13 Woningstichting a pl?tit vânz?torului TVA-ul aferent livr?rii în discu?ie, considerând c? aceasta avea ca obiect un teren constructibil ?i, prin urmare, era supus? acestei taxe, astfel încât nu erau datorate taxele pe transfer.

14 Cu toate acestea, inspectorul fiscal a considerat c? livrarea avea ca obiect un teren pe care nu erau ridicate construc?ii, care era scutit?, ca atare, de TVA ?i era deci supus? pl??ii taxelor pe transfer. Prin urmare, Woningstichting a primit o decizie de rectificare privind taxele pe transfer. Întrucât contesta?ia pe care a introdus-o la inspectorul fiscal, formulat? împotriva deciziei de rectificare, a fost respins?, Woningstichting a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii la Rechtbank te Arnhem (Tribunalul Districtual din Arnhem). Aceast? instan?? a respins ac?iunea.

15 Împotriva acestei hot?râri, Woningstichting a declarat apel la Gerechtshof te Arnhem (Curtea de Apel din Arnhem), care a fost respins de aceast? instan??.

16 F?când trimitere la Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rep., p. I-11079), Gerechtshof te Arnhem s-a pronun?at în sensul c? vânz?torul livrase un teren pe care nu erau ridicate construc?ii, deoarece, la momentul livr?rii, cl?direa fusese demolat? în întregime, iar p?r?ile conveniser? c? vânz?torul urma s? înl?ture dup? livrare covorul asfaltic al parc?rii. De asemenea, aceast? instan?? a statuat c? parcela nu putea fi considerat? teren constructibil, deoarece demolarea cl?dirii ?i înl?turarea covorului asfaltic al parc?rii nu puteau fi considerate „lucr?ri” în sensul articolului 11 alineatul 4 litera a) din Legea privind TVA. În plus, p?r?ile nu conveniser? asupra altor lucr?ri. Pe de alt? parte, aceast? instan?? a considerat c?, întrucât amenaj?rile existente utile noii construc?ii se g?seau în vecin?tatea parcelei în discu?ie, acestea nu reprezentau amenaj?ri în sensul articolului 11 alineatul 4 litera c) din legea men?ionat?.

17 Împotriva acestei hot?râri, Woningstichting a formulat recurs la Hoge Raad der Nederlanden.

18 Instan?a de trimitere arat? c?, potrivit propriei jurispruden?e, articolul 11 alineatul 4 litera a) din Legea privind TVA trebuie interpretat în sensul c?, în cazul demol?rii complete a unei cl?diri, terenul astfel eliberat trebuie considerat teren constructibil doar atunci când, ulterior demol?rii, pe teren au fost întreprinse lucr?ri pentru a permite construirea unor cl?diri noi. Aceast? instan?? arat? c?, potrivit jurispruden?ei în discu?ie, demolarea nu poate fi calificat? ca reprezentând „lucr?ri” în sensul articolului 11 alineatul 4 litera a) din legea men?ionat? nici în cazul în care este efectuat? pentru a permite construirea ulterioar? de cl?diri pe terenul eliberat în acest mod. Astfel, instan?a de trimitere subliniaz? c?, în pofida inten?iei p?r?ilor de a utiliza terenul pentru construc?ii noi, lucr?rile de demolare, prin ele însele, nu au ca efect s? permit? încadrarea acestui teren în domeniul no?iunii „teren constructibil”.

19 În aceast? privin??, instan?a de trimitere arat? c?, în Hot?rârea din 28 martie 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec., p. I-1721, punctele 20 ?i 25), ?i în Hot?rârea Don Bosco Onroerend Goed, citat? anterior (punctul 43), Curtea s-a pronun?at deja în sensul c? „[statele membre] au obliga?ia s? defineasc? terenurile care trebuie considerate terenuri constructibile [...], respectând pe deplin obiectivul urm?rit [de A ?asea directiv?], care vizeaz? scutirea de TVA numai în privin?a livr?rilor de terenuri pe care nu s-au ridicat construc?ii care nu sunt destinate s? suporte un edificiu”.

20 ?inând seama de aceast? jurispruden?? a Cur?ii, instan?a de trimitere dore?te s? afle dac? libertatea statelor membre în definirea no?iunii „teren constructibil” permite unui stat membru s? scuteasc? de TVA livrarea unui teren pe care nu erau ridicate construc?ii, chiar dac? aceste lucr?ri au fost efectuate pentru a permite ridicarea unor construc?ii 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 construite 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 construite 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 constructibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.

27 Rezultă că livrarea de terenuri construite 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 constructibil” 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 construite”, statele membre au obligatia 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 percepției 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 împrejururilor aferente operațiunii în discuție în litigiul principal și care prezintă importanță la data livrării, inclusiv intenția părților, cu condiția să fie susținut de elemente obiective, pentru a stabili dacă operațiunea în discuție în litigiul principal are sau nu are ca obiect un teren constructibil.

36 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată c? 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 rezultat dintr-o apreciere globală a împrejururilor aferente acestei operațiuni și care prezintă importanță la data livrării, inclusiv intenția părților, în cazul în care este susținut 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 rezultat dintr-o apreciere globală a împrejururilor aferente acestei operațiuni și care prezintă importanță la data livrării, inclusiv intenția părților, în cazul în care este susținut 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

* Limba de procedură: olandeza.