

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

28 aprilie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – TVA – Operațiuni impozabile – Utilizare în scopul desfășurării activității economice a unor bunuri obținute «în cadrul activității» – Asimilare cu o livrare efectuată cu titlu oneros – Bază de impozitare”

În cauza C-128/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos), prin decizia din 21 februarie 2014, primită de Curte la 18 martie 2014, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Het Oudeland Beheer BV,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnii F. Biltgen, A. Borg Barthet și E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 iulie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Het Oudeland Beheer BV, de A. J. de Ruiter, belastingadviseur;
- pentru guvernul olandez, de K. Bulterman, de C. S. Schillemans și de M. Noort, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 octombrie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 alineatul (3) litera (b), a articolului 5 alineatul (7) litera (a), precum și a articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) 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 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat prin

Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finan?e, ??rile de Jos), pe de o parte, ?i Het Oudeland Beheer BV (denumit? în continuare „Oudeland”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu stabilirea bazei de impozitare a unei livr?ri, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?, efectuat? de aceast? societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 De?i A ?asea directiv? a fost abrogat? ?i înlocuit?, începând de la 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), ?inând seama de data faptelor în discu?ie în litigiul principal, acesta din urm? este guvernat în continuare de A ?asea directiv?.

4 Potrivit articolului 2 din A ?asea directiv?:

„Sunt supuse taxei pe valoarea ad?ugat?:

(1) livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare [...]” [traducere neoficial?]

5 Articolul 5 din aceast? directiv?, intitulat „Livrarea de bunuri”, prevede:

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

[...]

(3) Statele membre pot considera bunuri corporale:

[...]

(b) drepturile *in rem* care îi confer? titularului dreptul de a utiliza bunurile imobile;

[...]

(5) Statele membre pot considera livr?ri, în sensul alineatului (1), predarea anumitor lucr?ri de construc?ii.

[...]

(7) Statele membre pot considera livrare de bunuri efectuat? cu titlu oneros fiecare dintre urm?toarele tranzac?ii:

(a) utilizarea de c?tre o persoan? impozabil? în scopul desf?ur?rii activit??ii sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cump?rate sau importate în cadrul activit??ii respective, în cazul în care taxa pe valoare ad?ugat? aferent? bunurilor respective nu este deductibil? în întregime, în cazul în care acestea sunt achizi?ionate de la alt? persoan? impozabil?;

[...]” [traducere neoficial?]

6 Articolul 11 din A 7asea directiv? prevede:

„A. Pe teritoriul ??rii

(1) Baza de impozitare este constituit?:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele dec?t cele prev?zute la literele (b), (c) ?i (d), din toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, ?n schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv din subven?ii legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii;

(b) ?n cazul livr?rilor men?ionate la articolul 5 alineatele (6) ?i (7), din pre?ul de cump?rare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, ?n absen?a unui pre? de cump?rare, pre?ul de cost, stabilit ?n momentul livr?rii.

[...]” [traducere neoficial?]

7 Articolul 13 din aceast? directiv?, intitulat „Scutiri pe teritoriul ??rii”, prevede:

„B. Alte scutiri

F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc, ?n anumite condi?ii pe care acestea le stabilesc ?n scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor de mai jos ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz:

[...]

(g) livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri ?i a terenului pe care se afl? cl?direa, alta dec?t livrarea prev?zut? la articolul 4 alineatul (3) litera (a);

[...]

„C. Op?iuni

Statele membre pot acorda persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea urm?toarelor opera?iuni:

(a) leasingul sau ?nchirierea de bunuri imobile

[...]

Statele membre pot limita sfera de aplicare a acestui drept de op?iune ?i stabilesc normele de exercitare a acestuia.” [traducere neoficial?]

8 Articolul 17 din directiva men?ionat?, intitulat „Originea ?i sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia na?tere ?n momentul ?n care taxa deductibil? devine exigibil?.

(2) ?n m?sura ?n care bunurile ?i serviciile sunt utilizate ?n scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(c) taxa pe valoarea adăugată datorată 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 taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul olandez

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

„1. Sunt considerate livrări de bunuri:

[...]

c) livrarea de bunuri imobile de către persoana care le-a produs, cu excepția terenurilor pe care nu se află construcții, altele decât terenurile construibile [...]

[...]

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

[...]

2. Sunt de asemenea calificate drept livrări de bunuri constituirea, transmiterea și modificarea unor drepturi asupra unor bunuri imobile, cu excepția ipotecilor și a rentelor funciare, precum și renunțarea la astfel de drepturi și rezilierea unor astfel de drepturi, cu excepția cazului în care contraprestația rezultată, majorată cu impozitul pe cifra de afaceri, este inferioară valorii economice a acestor drepturi. Valoarea economică se ridică cel puțin la prețul de cost, inclusiv taxa pe cifra de afaceri, al bunului imobil la care se referă dreptul, astfel cum s-ar prezenta la crearea de către un terț independent în momentul operațiunii.”

10 Articolul 8 alineatele 3 și 5 din Wet OB prevede:

„3. Pentru livrările de bunuri în sensul articolului 3 alineatul 1 literele g) și h) și al articolului 3a alineatul 1, contraprestația se stabilește la suma, fără taxa pe cifra de afaceri, care ar trebui achitată pentru aceste bunuri dacă, la momentul livrării, acestea ar fi cumpărate sau produse în

starea în care se aflau la momentul respectiv.

[...]

5. Prin decret cu o sferă de aplicare generală se poate stabili în ce măsură:

[...]

b) sarcinile aferente unei proprietăți grevate de rente funciare, unor drepturi de emfiteoză, unui drept de superficie, unei servituți, unor apartamente, unor drepturi de afiliere într-o societate funciară (*lidmaatschapsrechten*) și altor drepturi similare fac parte din contraprestație;

[...]”

11 Articolul 5 din Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Decretul de punere în executare a Legii din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit în continuare „decretul de punere în executare”) prevede:

„1. Pentru constituirea, transmiterea, renunțarea sau rezilierea unui drept de emfiteoză, a unui drept de superficie sau a unei servituți, valoarea redevenței, a retribuiției sau a chiriei face parte din contraprestație, cu condiția ca aceasta să nu depășească valoarea economică a bunului vizat de dreptul respectiv. Valoarea economică cuprinde cel puțin prețul de cost, inclusiv impozitul pe cifra de afaceri, al bunului imobil la care se raportează dreptul, astfel cum ar rezulta dacă l-ar produce un terț independent în momentul operațiunii.

[...]

5. Valoarea unei redevențe, a unei retribuiții, a unei chirii sau a unei indemnizații se determină în conformitate cu anexa A la prezentul decret.

[...]”

12 Anexa A la decretul de punere în executare prevede:

[...]

„b) valoarea unei redevențe, a unei retribuiții, a unei chirii sau a unei indemnizații care trebuie achitată după o anumită perioadă constă în suma care trebuie achitată anual înmulțită cu numărul de ani în care trebuie efectuate plățile [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 La 8 martie 2004, Oudeland a încheiat, în calitate de emfiteot, un contract de emfiteoză având ca obiect o parcelă de teren și o clădire de birouri aflată în construcție situată pe acea parcelă (denumită în continuare „clădirea de birouri în cauză”), în schimbul plății unei redevențe anuale care trebuia achitată în avans (denumită în continuare „redevența anuală”). Durata acestei locațiuni a fost stabilită la 20 de ani, cuantumul anual al redevenței ridicându-se la 330 000 de euro.

14 Conform articolului 3 alineatul 2 din Wet OB, dispoziție întemeiată pe articolul 5 alineatul (3) litera (b) din Așasea directivă, constituirea unui drept de emfiteoză a fost asimilată livrării unui bun imobil în vederea perceperii taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a fost, așadar, supusă acestei taxe. Potrivit articolului 8 alineatul 5 litera b) din legea menționată coroborat cu articolul 5 alineatul 5 din decretul de punere în executare, baza de impozitare a unei livrări cum este cea în discuție în

litigiul principal include valoarea dreptului de emfiteoz?, calculat? conform anexei A litera b) din decretul de punere în executare, respectiv valoarea capitalizat? a tuturor redeven?elor. În spe??, aceast? valoare a fost stabilit? la 3 844 500 de euro.

15 Prin urmare, constituirea dreptului de emfiteoz? în discu?ie în litigiul principal a fost supus? TVA?ului. Oudeland a pl?tit aceast? tax?, în cuantum de 730 455 de euro, antreprenorului cu care a încheiat emfiteoza în cauz? ?i a efectuat deducerea acestui cuantum în declara?ia sa privind TVA?ul aferent? lunii martie a anului 2004.

16 În urma constituirii dreptului de emfiteoz?, Oudeland a asigurat finalizarea construc?iei cl?dirii de birouri în cauz? ?i a recep?ionat?o drept cl?dire finalizat?. Costurile de finalizare a acestei cl?diri s?au ridicat la 1 571 749 de euro. Din acest cuantum, Oudeland a pl?tit ?i a dedus imediat un cuantum 298 632 de euro cu titlu de TVA. În cursul finaliz?rii respectivei cl?diri a intervenit termenul de scaden?? al primei redeven?e anuale, iar Oudeland a efectuat plata acesteia.

17 Oudeland a dat spre închiriere cl?direa de birouri în cauz? începând cu 1 iunie 2004. Conform legisla?iei na?ionale aplicabile, care se întemeiaz? pe articolul 13 sec?iunea C litera (a) din A ?asea directiv?, Oudeland a optat s? renun?e, pentru o parte a respectivei cl?diri ?i cu acordul chiria?ilor acesteia, la scutirea de TVA prev?zut? pentru închirierea de bunuri imobile. Închirierea celeilalte p?r?i a imobilului era scutit? de TVA.

18 Oudeland a considerat c? închirierea cl?dirii de birouri în cauz? trebuia calificat? drept livrare în scopul desf?ur?rii activit??ii sale economice a unui bun produs în cadrul activit??ii sale, în sensul articolului 3 alineatul 1 litera h) din Wet OB ?i al articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?. Aceasta a achitat TVA?ul aferent p?r?ii din cl?dire care beneficia de scutirea de respectiva tax? ?i care nu d?dea, a?adar, dreptul la deducerea acesteia. În declara?ia sa, Oudeland stabilise baza de impozitare a livr?rii în discu?ie în litigiul principal ca reprezentând costurile totale, f?r? TVA, ale finaliz?rii construc?iei, majorate cu cuantumul redeven?ei anuale scadente deja la momentul livr?rii.

19 Administra?ia fiscal? a apreciat c? baza de impozitare care trebuia re?inut? pentru închirierea cl?dirii de birouri în cauz? trebuia s? fie constituit? din costurile aferente finaliz?rii construc?iei, majorate cu valoarea capitalizat? a totalit??ii redeven?elor. O decizie de rectificare pentru perioada cuprins? între 1 ?i 30 iunie 2004 a fost notificat? Oudeland, pentru un cuantum egal cu diferen?a dintre baza de impozitare calculat? de Oudeland ?i cea stabilit? de aceast? administra?ie. În pofida reclama?iei prezentate de Oudeland, aceast? decizie a fost men?inut?.

20 Întrucât ac?iunea formulat? de Oudeland împotriva deciziei de respingere a reclama?iei sale a fost declarat? nefondat? printr?o decizie a Rechtbank te 's?Gravenhage (Tribunalul Haga, ??rile de Jos), Oudeland a declarat apel împotriva acestei decizii la Gerechtshof te 's?Gravenhage (Curtea de Apel Haga, ??rile de Jos).

21 Aceast? instan?? de apel a statuat c?, în conformitate cu articolul 8 alineatul 3 din Wet OB, baza de impozitare a livr?rilor, în sensul articolului 3 alineatul 1 litera h) din aceast? lege, includea pre?ul de cost al terenului de?inut de Oudeland în temeiul contractului de emfiteoz? încheiat ?i c?, în aceast? privin??, trebuia avut? în vedere valoarea pentru Oudeland a acestui teren la momentul livr?rii prev?zute la articolul 3 alineatul 1 litera h) din Wet OB. În plus, potrivit instan?ei men?ionate, aceast? valoare nu putea fi asimilat? celei reprezentate de teren în acel moment pentru un proprietar, ci trebuia s? se limiteze la cuantumul redeven?ei anuale pl?tite înainte de finalizarea cl?dirii de birouri în cauz?.

22 Gerechtshof te 's?Gravenhage (Curtea de Apel Haga) a anulat, în consecin??, decizia

Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunalul Haga), decizia administrației fiscale prin care a fost respinsă reclamația Oudeland, precum și decizia de rectificare notificată acestei societăți.

23 Secretarul de stat pentru finanțe a declarat recurs la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos) împotriva hotărârii pronunțate în apel.

24 Litigiul dintre părți privește modul în care trebuie să se stabilească baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă. În timp ce Oudeland apreciază că numai cuantumurile plătite până la data livrării, și anume sumele reprezentate de redevențele anuale scadente la acea dată, precum și costurile pentru finalizarea clădirii de birouri în cauză fac parte din această bază de impozitare, secretarul de stat pentru finanțe se întemeiază, pentru a stabili valoarea dreptului de emfiteoză, pe valoarea capitalizată a totalității redevențelor.

25 Instanța de trimitere ridică problema dacă, în conformitate cu Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), din baza de impozitare trebuie excluse elemente ale prețului de cost pentru care a fost achitat TVA-ul, și anume valoarea dreptului de emfiteoză și costurile de finalizare a clădirii de birouri în cauză, și dacă acest lucru este valabil și în cazul în care o persoană impozabilă a dedus imediat și integral, în temeiul dispozițiilor dreptului național, TVA-ul astfel plătit.

26 Dacă elementele prețului de cost menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre trebuie incluse în baza de impozitare prevăzută la articolul 8 alineatul 3 din Wet OB coroborat cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, instanța de trimitere dorește să afle în ce mod trebuie stabilită această bază în ceea ce privește dreptul de emfiteoză și, mai precis, în ce mod valoarea redevențelor datorate succesiv în temeiul acestui drept se integrează în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă.

27 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că prețul de cost al terenului sau al altor materii sau materiale pentru care persoana impozabilă a plătit TVA-ul la achiziție, care a avut loc în speță prin constituirea unui drept *in rem* de folosință asupra unui bun imobil, nu trebuie inclus în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă? Situația este diferită în cazul în care persoana impozabilă a dedus acest TVA aferent achiziției, în temeiul prevederilor naționale, indiferent dacă acestea sunt contrare sau nu sunt contrare dispozițiilor din A șasea directivă în această privință?

2) Într-o situație cum este cea din speță, în care terenul a fost dobândit împreună cu clădirea în construcție prin constituirea unui drept *in rem* în sensul articolului 5 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea redevenței, și anume valoarea sumelor care trebuie achitate anual, pentru perioada sau pentru restul perioadei dreptului *in rem*, trebuie inclusă în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească

dacă articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A se asea directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea unui drept *in rem* care îi oferă titularului său dreptul de utilizare a unui bun imobil și costurile de finalizare a clădirii de birouri construite pe terenul în cauză pot fi incluse în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A se asea directivă în cazul în care persoana impozabilă a achitat deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri, dar a și dedus imediat și integral această taxă.

29 Potrivit articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A se asea directivă, statele membre pot considera livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros 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 în cauză nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă.

30 Această posibilitate permite statelor membre să își organizeze legislația fiscală astfel încât întreprinderile care, din cauza faptului că exercită o activitate scutită de TVA, sunt în imposibilitatea de a deduce TVA-ul pe care l-au plătit la achiziționarea bunurilor lor de întreprindere să nu suporte un dezavantaj în raport cu concurenții care exercită aceeași activitate prin intermediul unor bunuri pe care le-au obținut fără plata TVA-ului, producându-le ei înșiși sau, în mod mai general, obținându-le în cadrul activității lor (Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 26).

31 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 42 din concluzii, aplicabilitatea articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A se asea directivă este supusă îndeplinirii a trei condiții cumulative.

32 În primul rând, bunul în cauză trebuie să fie un „bun produs, construit, extras, prelucrat, [...] în cadrul activității [unei persoane impozabile]”. Curtea a statuat că, pentru ca posibilitatea de asimilare cu o livrare efectuată cu titlu oneros să fie utilizată în așa fel încât să elimine în mod efectiv orice inegalitate în materie de TVA între persoanele impozabile care și-au dobândit bunurile de la o altă persoană impozabilă și cele care le-au obținut în cadrul activității lor, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A se asea directivă acoperă nu numai bunurile integral produse, construite, extrase sau prelucrate de însuși întreprinderea respectivă, ci și acele bunuri produse, construite, extrase sau prelucrate de un terț prin intermediul unor materii puse la dispoziție de întreprinderea menționată, întrucât această asimilare trebuie să se extindă la totalitatea bunurilor finalizate sau îmbunătățite de terț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punctele 27 și 28, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, punctul 28).

33 În al doilea rând, persoana impozabilă trebuie să fi utilizat aceste bunuri în scopul desfășurării activității sale economice.

34 În al treilea rând, dobândirea respectivului bun de la o altă persoană impozabilă nu trebuie să deschidă primei persoane impozabile dreptul la o deducere completă a TVA-ului.

35 Odată făcute aceste precizări, trebuie subliniat că, în speță, după ce a dobândit, pe de o parte, prin încheierea unui contract de emfiteoză, un drept asupra parcelei de teren în cauză și asupra clădirii de birouri în construcție situate pe acest teren, a plătit TVA-ul aferent acestei achiziții și a dedus respectiva taxă în declarația sa privind TVA-ul din luna martie a anului 2004 și, pe de altă parte, după ce a finalizat construcția acestei clădiri, a plătit TVA-ul aferent costurilor pentru finalizarea sa și a dedus taxa menționată, Oudeland a dat spre închiriere respectiva clădire de birouri, renunțând numai în parte la scutirea de TVA prevăzută pentru închirierea de bunuri imobile.

36 Întrucât închirierea de către Oudeland a imobilului astfel finalizat a fost considerată o utilizare în scopul desfășurării activităților comerciale a unui bun obținut în cadrul acestei activități și întrucât acest imobil a fost utilizat în parte în alte scopuri decât operațiuni imposabile, această închiriere a fost astfel asimilată cu o livrare în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă și a fost supusă TVA-ului.

37 Conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, baza de impozitare este constituită, în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din directiva menționată, din „prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, din prețul de cost, stabilit în momentul livrării”.

38 Curtea a precizat în această privință că din articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) rezultă clar că numai în lipsa unui preț de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare, baza de impozitare este constituită din „prețul de cost” (Hotărârea din 23 aprilie 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punctul 37).

39 În această privință, instanța de trimitere arată că în speță este cert că prețul de cumpărare al unui bun analog clădirii de birouri în cauză lipsește. În consecință, trebuie avut în vedere prețul de cost.

40 Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă elemente ale prețului de cost cu privire la care a fost achitat TVA-ul, și anume valoarea emfiteozei și costurile de finalizare a clădirii de birouri în cauză, trebuie excluse din baza de impozitare, în condițiile în care persoana impozabilă a dedus imediat și integral, în temeiul dispozițiilor dreptului național aplicabil, TVA-ul astfel plătit pentru constituirea dreptului de emfiteoză și pentru finalizarea acestei clădiri.

41 În această privință, Curtea a precizat că posibilitatea de asimilare cu o livrare efectuată cu titlu oneros nu poate fi utilizată pentru a încasa un quantum al TVA-ului aferent valorii bunurilor pentru care această persoană impozabilă achitase deja, în cadrul unei impozități anterioare, TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 32).

42 Astfel, o asemenea impozitare repetată ar fi incompatibilă atât cu caracteristica esențială a TVA-ului, potrivit căreia acesta se aplică cu privire la valoarea adăugată a bunurilor sau a serviciilor în cauză, taxa datorată cu ocazia unei tranzacții fiind calculată în urma deducerii taxei care a fost plătită cu ocazia tranzacției anterioare (a se vedea în special Hotărârea din 16 decembrie 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, punctul 14, Hotărârea din 17 septembrie 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, punctul 34, precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, EU:C:2004:252, punctul 33), 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Gemeente

Vlaardingén, C-299/11, EU:C:2012:698, punctul 32).

43 Astfel cum a subliniat în esență avocatul general la punctul 49 din concluzii, în cazul în care TVA-ul achitat pe elementele prețului de cost a fost ulterior dedus, impozitarea care rezultă din asimilarea cu o livrare efectuată cu titlu oneros nu conduce la o taxare repetată a aceleiași valori. Astfel, numai atunci când TVA-ul aferent acestor elemente rămâne în sarcina persoanei impozabile, ca urmare a faptului că aceasta nu le-a dedus, elementele respective nu trebuie luate în considerare în baza de impozitare în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă.

44 În această privință, Curtea a statuat că în niciun caz baza de impozitare prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă nu poate cuprinde o valoare pentru care persoana impozabilă a plătit deja TVA-ul înainte să fi putut să îl deducă ulterior (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punctul 42 și jurisprudența citată).

45 Rezultă că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 50 din concluzii, pot fi incluse în baza de impozitare menționată la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă valori pentru care persoana impozabilă a achitat deja TVA-ul, dar l-a dedus.

46 În consecință, având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea unui drept *in rem* care îi oferă titularului său dreptul de utilizare a unui bun imobil și costurile de finalizare a unei clădiri de birouri construite pe terenul în cauză pot fi incluse în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă în cazul în care persoana impozabilă a achitat deja TVA-ul aferent acestei valori și acestor costuri, dar l-a și dedus imediat și integral.

Cu privire la a doua întrebare

47 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, într-o situație precum cea din cauza principală, în care un teren și o clădire în construcție pe acest teren au fost dobândite prin constituirea unui drept *in rem* care dă titularului său dreptul de a utiliza aceste bunuri imobile, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că valoarea acestui drept *in rem* care trebuie luat în considerare în baza de impozitare a unei livrări în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din această directivă corespunde valorii sumelor care trebuie plătite anual cu titlu de contraprestație, pe toată durata emfiteozei care instituie acest drept *in rem*, sau valorii sumelor care trebuie plătite pe durata rămasă din această emfiteoză.

48 În primul rând, trebuie amintit că, astfel cum s-a precizat la punctele 38 și 39 din prezenta hotărâre, numai în lipsa unui preț de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare, baza de impozitare este constituită din „prețul de cost” și că în speță lipsește prețul de cumpărare al unui bun analog clădirii de birouri în cauză.

49 În consecință, baza de impozitare a livrării în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă este constituită, în cauza principală, din prețul de cost.

50 În al doilea rând, din înseși termenii articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă reiese că prețul de cost, precum și prețurile de cumpărare ale bunurilor sau ale unor bunuri similare trebuie stabilite la momentul la care se efectuează livrarea în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din această directivă.

51 În al treilea rând, trebuie amintit c?, în temeiul dispozi?iei na?ionale care pune în aplicare posibilitatea prev?zut? la articolul 5 alineatul (3) litera (b) din A ?asea directiv?, constituirea dreptului de emfiteoz? a fost asimilat? în spe?? cu livrarea unui bun. În ceea ce prive?te constituirea unui drept de emfiteoz? cu o durat? de 20 de ani, cum este cel în discu?ie în litigiul principal, conform dispozi?iilor dreptului na?ional aplicabil, contrapresta?ia pentru aceast? livrare se stabile?te pe baza unei sume anuale fixe înmul?ite cu num?rul de ani în care trebuie efectuate pl??ile, cuantumul astfel ob?inut fiind ulterior corectat sau capitalizat la momentul constituirii acestui drept, conform dispozi?iilor reglement?rii na?ionale. În spe??, constituirea unui drept de emfiteoz? a determinat o singur? plat? a TVA?ului datorat pentru cuantumul total al contrapresta?iei astfel stabilite.

52 Trebuie precizat c? modalit??ile de determinare a acestei contrapresta?ii nu fac obiectul întreb?rilor adresate de instan?a de trimitere, valoarea respectivei contrapresta?ii nefiind contestat? în cadrul litigiului principal.

53 Întrucât din r?spunsul dat la prima întrebare rezult? c? achitarea TVA?ului aferent valorii dreptului de emfiteoz? nu se opune lu?rii în considerare a acestei valori în baza de impozitare a livr?rii în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?, în m?sura în care aceast? tax? a fost dedus? imediat ?i integral ?i nu s?a contestat c? respectiva valoare constituie unul dintre elementele pre?ului de cost, trebuie s? se stabileasc? dac? trebuie luat? în considerare valoarea integral? a dreptului de emfiteoz?, astfel cum sus?ine guvernul olandez, sau o parte a acesteia.

54 În aceast? privin??, trebuie s? se arate c? emfiteoza este limitat? în timp ?i c?, a?a cum s?a men?ionat la punctul 51 din prezenta hot?râre, valoarea contrapresta?iei pentru constituirea dreptului de emfiteoz? se stabile?te în func?ie de durata convenit? a contractului de emfiteoz?.

55 Dac? livrarea, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?, nu intervine la momentul constituirii dreptului de emfiteoz?, ci ulterior, valoarea acestui drept care trebuie luat? în considerare în baza de impozitare corespunde valorii reziduale a acestuia la momentul livr?rii (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 17 mai 2001, Fischer ?i Brandenstein, C?322/99 ?i C?323/99, EU:C:2001:280, punctul 80, precum ?i Hot?rârea din 8 mai 2013, Marinov, C?142/12, EU:C:2013:292, punctul 32).

56 Aceast? valoare rezidual? a dreptului de emfiteoz? se stabile?te în func?ie de durata r?mas? din emfiteoz? ?i cuprinde valoarea sumelor anuale care mai trebuie pl?tite pentru aceasta, corectate sau capitalizate potrivit aceleia?i metode cu cea utilizat? pentru a stabili valoarea dreptului de emfiteoz?.

57 Aceast? interpretare este confirmat? de finalitatea posibilit??ii de asimilare pe care articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? o recunoa?te statelor membre, astfel cum s?a amintit la punctul 30 din prezenta hot?râre.

58 Astfel, dac?, la momentul în care se efectueaz? livrarea, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?, un concurent ar trebui, pe durata r?mas? a emfiteozei încheiate de Oudeland, s? încheie un contract de emfiteoz? având ca obiect acela?i bun, pentru a utiliza cl?direa de birouri în cauz? pentru aceea?i activitate cu cea desf??urat? de Oudeland, pre?ul de cost al dreptului de emfiteoz? ar corespunde pentru respectivul client valorii acestui drept la momentul acestei încheieri ?i, a?adar, valorii reziduale a acestuia.

59 A considera, asemenea guvernului olandez, c? trebuie s? se ia în considerare valoarea integral? a emfiteozei care corespunde contrapresta?iei la momentul constituirii acesteia ar

însemna s? se fac? abstrac?ie de faptul, men?ionat de avocatul general la punctul 70 din concluzii, c? valoarea emfiteozei scade, în general, odat? cu trecerea timpului ?i ar conduce la ignorarea regulii potrivit c?reia pre?ul de cost trebuie stabilit la momentul la care se efectueaz? livrarea, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?.

60 De asemenea, sumele redeven?elor anuale scadente deja reprezint?, desigur, sumele pl?tite de Oudeland în temeiul dreptului de emfiteoz?, dar aceste sume nu reprezint? valoarea acestui drept la momentul livr?rii, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din această directiv?.

61 Având în vedere considera?iile de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c?, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, în care un teren ?i o cl?dire în construc?ie pe acest teren au fost dobândite prin constituirea unui drept *in rem* care d? titularului s?u dreptul de a utiliza aceste bunuri imobile, articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? valoarea acestui drept *in rem* care trebuie luat? în considerare în baza de impozitare a unei livr?ri în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din această directiv? corespunde valorii sumelor care trebuie pl?tite anual cu titlu de contrapresta?ie, pe durata r?mas? din contractul de emfiteoz? care instituie acest drept *in rem*, corectate sau capitalizate potrivit aceleia?i metode cu cea utilizat? pentru a stabili valoarea de constituire a dreptului de emfiteoz?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

62 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

1) **Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (d) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul c? valoarea unui drept *in rem* care îi ofer? titularului s?u dreptul de utilizare a unui bun imobil ?i costurile de finalizare a cl?dirii de birouri construite pe terenul în cauz? pot fi incluse în baza de impozitare a unei livr?ri în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? în cazul în care persoana impozabil? a achitat deja TVA?ul aferent acestei valori ?i acestor costuri, dar l?a ?i dedus imediat ?i integral.**

2) **Într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, în care un teren ?i o cl?dire în construc?ie pe acest teren au fost dobândite prin constituirea unui drept *in rem* care d? titularului s?u dreptul de a utiliza aceste bunuri imobile, articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (b) din A ?asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul c? valoarea acestui drept *in rem* care trebuie luat? în considerare în baza de impozitare a unei livr?ri în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din această directiv? corespunde valorii sumelor care trebuie pl?tite anual cu titlu de contrapresta?ie, pe durata r?mas? din contractul de emfiteoz? care instituie acest drept *in rem*, corectate sau capitalizate potrivit aceleia?i metode cu cea utilizat? pentru a stabili valoarea de constituire a dreptului de emfiteoz?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.