

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 10 aprilie 2014(1)

Cauza C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

[cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad (Curtea de Jos)]

„TVA – Operațiuni impozabile – Livrare efectuată cu titlu oneros – Luarea în posesie de către o autoritate publică locală a unui bun imobil construit pentru aceasta pe un teren propriu – Activități desfășurate în calitate de autoritate publică de persoane impozabile”

1. O autoritate publică locală [care, potrivit articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă TVA(2), nu trebuie considerată persoană impozabilă cu privire la activitățile sau operațiunile realizate în calitate de autoritate publică] a comandat construirea unei noi clădiri de birouri pe un teren aflat în proprietatea sa. Pentru aceste lucrări de construcții s-a facturat TVA. Clădirea este utilizată în principal pentru activitățile sale de autoritate publică, dar și pentru activități economice, atât impozabile, cât și scutite de TVA. Pentru motive care se pare că sunt legate de introducerea unui fond de compensare a TVA-ului, prin care poate să fie exonerată de taxa în amonte, autoritatea locală dorește ca luarea în posesie a clădirii să fie asimilată unei livrări impozabile către sine însăși (denumită în continuare „livrarea către sine”). Autoritățile fiscale nu sunt de acord cu aceasta. Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă din Curtea de Jos) dorește să știe dacă o astfel de asimilare cu o livrare către sine este compatibilă cu A șasea directivă.

Cadrul normativ

A șasea directivă

2. Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse 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].

3. Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din respectiva directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Printre aceste activități se află toate cele ale producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, precum și „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate” [traducere neoficială].

4. Potrivit articolului 4 alineatul (5), în mod normal statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau

operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu aceste activități sau operațiuni. Cu toate acestea, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile ar determina denaturări semnificative ale concurenței. Totodată, sunt considerate persoane impozabile și atunci când se angajează în oricare dintre activitățile enumerate în anexa D la Aseia directivă (care sunt, toate, de natură comercială sau economică).

5. În conformitate cu articolul 5 alineatul (1), „«livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Potrivit articolului 5 alineatul (5), statele membre pot considera că predarea anumitor lucrări de construcții reprezintă o astfel de livrare. Articolul 5 alineatul (6) prevede că „[u]tilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu [...] sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice” sunt considerate de asemenea livrări cu titlu oneros atunci când TVA-ul aferent intrărilor era deductibil total sau parțial.

6. Articolul 5 alineatul (7) litera (a) prevede că 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” [traducere neoficială].

7. Articolul 6 alineatul (1) definește prestarea de servicii ca fiind „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5” [traducere neoficială]. Potrivit articolului 6 alineatul (2) litera (a), această noțiune cuprinde „utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în activitatea acestora de către persoanele plătitoare de impozite sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât cele de activitate, dacă taxa pe valoarea adăugată pe bunurile în cauză este integral sau parțial deductibilă” [traducere neoficială]. Articolul 6 alineatul (3) permite statelor membre în unele situații să asimileze unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros prestarea de către o persoană impozabilă a unui serviciu în scopul desfășurării activității sale economice, atunci când TVA-ul aferent unui astfel de serviciu nu este deductibil în întregime în cazul în care serviciul este prestat de o altă persoană impozabilă.

8. Operațiunile (fictive) la care se referă articolul 5 alineatele (6) și (7) și articolul 6 alineatele (2) și (3) sunt denumite uneori livrări către sine.

9. În conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c), baza de impozitare este constituită, în cazul operațiunilor 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, prețul de cost, calculat în momentul livrării, iar în cazul prestațiilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor.

10. Potrivit articolului 17 alineatul (1), dreptul de deducere ia naștere în momentul în care impozitul deductibil devine exigibil. Articolul 17 alineatul (2) precizează că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează, *inter alia*, TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile sau serviciile care îi sunt sau urmează să fi livrate, respectiv prestate de către o altă persoană impozabilă [articolul 17 alineatul (2) litera (a)] și TVA-ul datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3)] [articolul 17 alineatul (2) litera (c)].

11. În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau dreptul la deducerea TVA-ului, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, articolul 17 alineatul (5) prevede că „deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni” [traducere neoficială] (condițiile de aplicare fiind indicate la articolul 19). Pro rata de deducere se stabilește pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă. Articolul 20 prevede că deducerile se regularizează atunci când este cazul, în special dacă deducerea este mai mare sau mai mică decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă sau dacă intervine vreo modificare a factorilor utilizați pentru stabilirea sumei deductibile. În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de 5 ani. Pentru bunurile imobile, această perioadă se poate extinde până la 20 de ani.

Jurisprudența privind livrările către sine în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă

12. În Hotărârea Gemeente Vlaardingen(3), în care o autoritate publică locală a încheiat un contract cu un întreprinzător extern pentru înlocuirea gazonului natural al unor terenuri de sport aflate în proprietatea sa cu un înveliș artificial (denumite în continuare „materiale puse la dispoziție”), Curtea a arătat, *inter alia*:

„25 Articolul 5 alineatul (7) litera (a) menționat privea situații în care mecanismul de deducere prevăzut, 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). [...] [A]rticolul 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 scutită de TVA.

26 În special, [...] dispoziția menționată [articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă] permitea 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 nu suportă 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]». Pentru ca acești concurenți să fie supuși aceleiași sarcini fiscale precum cea care grevează întreprinderile care și-au dobândit bunurile de la un terț, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă oferea posibilitatea statelor membre să considere utilizarea în scopul desfășurării activităților scutite ale întreprinderii a unor bunuri obținute în cadrul activității o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) și al articolului 5 alineatul (1) din această directivă și să supună, așadar, utilizarea respectivă TVA-ului.

27 Pentru ca această posibilitate [...] să poată fi folosită într-un mod care să elimine efectiv orice inegalitate în materie de TVA între persoanele impozabile care au achiziționat bunurile de la o altă persoană impozabilă și cele care le-au obținut în cadrul activității lor economice, trebuie [...] să se înțeleagă termenii «bunuri produse, construite, extrase, prelucrate, [...] în cadrul activității respective» în sensul că acoperă nu numai bunurile integral produse, construite, extrase sau prelucrate de întreprinderea respectivă însăși, ci și pe cele produse, construite, extrase sau transformate de un terț prin intermediul unor materii puse la dispoziție de întreprinderea

menționat?”

13. Curtea a hotărât că 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, atât timp cât persoana impozabilă 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” (care se acordă pentru „livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile).

14. Înainte de aceasta, la punctul 33 din Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki(4), Curtea a afirmat, în legătură cu activitățile unei autorități locale care nu sunt scutite de TVA în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, că „[a]rticolul 5 alineatul (6) și articolul 6 alineatul (2) nu se aplică decât atunci când bunurile în cauză se utilizează în scopuri private, iar nu atunci când bunurile sunt destinate unei alte utilizări în cadrul unei activități scutite de TVA”.

Jurisprudența privind afectarea bunurilor cu folosință mixtă

15. Jurisprudența constantă a Curții privind afectarea unui bun cu folosință mixtă atât patrimoniului destinat activității economice, cât și patrimoniului privat a fost rezumată cel mai recent în Hotărârea Van Laarhoven(5).

„25 [...] în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopuri profesionale, cât și private, persoana interesată poate alege, în vederea plății TVA-ului, fie să afecteze bunul în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet din sistemul TVA-ului, fie să nu îl integreze în întreprinderea sa decât în limita utilizării profesionale efective (Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles/Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 23 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 21).

26 Dacă persoana impozabilă alege să trateze bunuri de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca bunuri ale întreprinderii sale, TVA-ul datorat pentru achiziționarea acestor bunuri este, în principiu, integral și imediat deductibil (a se vedea Hotărârile citate anterior Charles și Charles/Tijmens, punctul 24, precum și Wollny, punctul 22)[(6)].

27 Cu toate acestea, într-un astfel de caz, dreptul de deducere complet și imediat a TVA-ului achitat la achiziționare implică obligația corelativă de a plăti TVA-ul pentru utilizarea privată a bunului întreprinderii (a se vedea Hotărârile Charles și Charles/Tijmens, punctul 30, și Wollny, punctul 24, citate anterior). În acest scop, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă asimilează utilizarea în scop privat unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, astfel încât, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din aceeași directivă, persoana impozabilă trebuie să plătească TVA-ul pentru cheltuielile aferente acestei utilizări (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, Rec., p. I-4101, punctele 42 și 43).”

16. Avantajul pe care îl prezintă faptul de a proceda astfel pentru persoana impozabilă a fost explicat după cum urmează la punctul 74 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Charles și Charles/Tijmens:

„[...] deși consumul său personal este supus TVA-ului, după cum este cel al oricărui alt consumator privat, persoana impozabilă poate obține în unele cazuri anumite avantaje fiscale în

temeiul articolului 5 alineatul (6) și al articolului 6 alineatul (2) întrucât, *inter alia*:

- deducerea este imediată, pe când impozitarea se amână și se efectuează în perioada de utilizare privată, oferind astfel un posibil avantaj în materie de flux de trezorerie;
- TVA-ul se aplică asupra costului bunurilor sau serviciilor utilizate, care, probabil, este mai scăzut decât prețul la care ar fi putut fi achiziționate în calitate de persoană fizică de la un alt întreprinzător;
- în cazul bunurilor de capital, inclusiv al bunurilor imobile, costul suportat de persoana impozabilă pentru prestarea «serviciului» de utilizare a bunurilor sau a imobilelor (iar astfel și taxa aferentă ieșirilor) poate fi deosebit de scăzut în raport cu costul de achiziție (iar astfel și cu taxa în amonte care este deductibilă), astfel încât sarcina fiscală corespunzătoare utilizării private va fi în fapt redusă – un avantaj care este probabil să crească odată cu proporția utilizării private.”

17. Totuși, în Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (denumită în continuare „Hotărârea VNLTO”)(7), Curtea a considerat, în esență, că principiile care guvernează posibilitatea de a afecta bunurile de capital atât patrimoniului destinat activităților economice, cât și patrimoniului privat (adică atât patrimoniului utilizat ca persoană impozabilă, cât și celui utilizat ca persoană fizică) nu se pot transpune într-o situație în care o persoană impozabilă desfășoară atât activități economice supuse TVA-ului, cât și activități neeconomice care nu sunt supuse acestei taxe. În consecință, articolul 6 alineatul (2) litera (a) și articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă nu se aplică utilizării de bunuri și de servicii afectate întreprinderii pentru alte operațiuni decât operațiunile taxabile ale persoanei impozabile, TVA-ul datorat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii, care are legătură cu astfel de operațiuni, nefiind deductibil.

18. Spre deosebire de situația de fapt din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, care privea „un bun imobil afectat patrimoniului întreprinderii înainte de a fi afectat, în parte, unei utilizări private, prin definiție în cu totul alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice a persoanei impozabile”, situația din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea VNLTO privea „alte operațiuni decât operațiunile taxabile ale VNLTO, care constau în asigurarea apărării intereselor generale ale membrilor acesteia din urmă și care, în speță, nu se poate considera că reprezintă alte scopuri decât cel al desfășurării activității economice a întreprinderii, dat fiind că acestea constituie obiectul de activitate principal al acestei asociații”(8).

Dreptul olandez

19. Potrivit articolului 3 alineatul (1) din Wet op de Omzetbelasting (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, astfel cum era în vigoare în anul 2002), constituie livrări de bunuri, *inter alia*:

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

[...]

(h) utilizarea în scopul desfășurării unei activități economice a 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 construibile [...]” (9)

20. Articolul 11 alineatul (1) litera (a) punctul 1 din aceeași lege prevede că sunt scutite de TVA, pe de o parte, livrările de bunuri imobile și transferurile de drepturi asupra unor astfel de bunuri, cu excepția livrărilor de clădiri sau de părți de clădiri împreună cu terenul pe care sunt construite, realizate în termen de doi ani de la luarea lor în posesie, și, pe de altă parte, livrările de terenuri construibile.

21. Potrivit articolului 3 alineatul (1) litera (a) din Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (Decretul privind aplicarea impozitului pe cifra de afaceri, astfel cum era în vigoare în 2002), autoritățile publice sunt considerate persoane impozabile în privința livrărilor de bunuri imobile(10).

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (Legea privind fondul de compensare a TVA-ului) a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2003. Prin articolul 2 s-a înființat un fond de compensare a TVA-ului în cadrul Ministerului de Finanțe. Potrivit articolului 3, persoanele juridice de drept public au dreptul la o contribuție din acest fond pentru finanțarea impozitului pe cifra de afaceri datorat de acestea pentru bunurile și serviciile utilizate în alte scopuri decât pentru activități economice. Articolul 13 alineatul (1) litera (a) exclude dreptul la această contribuție pentru livrările efectuate înainte de intrarea în vigoare a legii.

Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

23. Gemeente 's-Hertogenbosch (Primăria din 's-Hertogenbosch, denumită în continuare „Gemeente”) este o autoritate publică locală și, ca atare, potrivit articolului 4 alineatul (5) din A-țasea directivă, nu este considerată o persoană impozabilă pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autoritate publică. Însă aceasta se angajează și în anumite activități și operațiuni economice, atât impozabile, cât și scutite.

24. Prin urmare, în principiu are dreptul la deducerea taxei achitate în amonte pentru bunurile și serviciile achiziționate în vederea desfășurării activităților sale economice, dar nu și pentru cele achiziționate în vederea desfășurării activităților sale de autoritate publică sau a activităților sale economice scutite.

25. În anul 2000, Gemeente a comandat construirea unei clădiri de birouri pe un teren propriu(11). În declarația sa privind TVA-ul pentru luna iulie 2002 (înainte de introducerea fondului de compensare a TVA-ului), a indicat o taxă în amonte de 287 999 de euro pentru lucrările de construcții. Aceasta a luat în posesie clădirea la 1 aprilie 2003 (după introducerea fondului).

26. Clădirea a fost utilizată de Gemeente după cum urmează: 94 % pentru activitățile desfășurate în calitate de autoritate publică (activități care nu sunt supuse TVA-ului și, prin urmare, nu atrag deducerea taxei în amonte), 5 % pentru activitățile economice impozabile (care sunt supuse TVA-ului și atrag deducerea taxei în amonte), iar 1 % pentru activități economice scutite (care sunt supuse TVA-ului și nu atrag deducerea taxei în amonte)(12).

27. Din observațiile depuse de Gemeente rezultă că aceasta a ales inițial, în conformitate cu jurisprudența Curții privind afectarea bunurilor cu folosință mixtă(13), să afecteze clădirea patrimoniului său destinat activităților economice, pentru a beneficia de deducerea integrală a TVA-ului în amonte în timpul construirii acesteia. Totuși, ulterior a concluzionat, pe baza Hotărârii VNLTO(14), că o astfel de afectare nu era posibilă în cazul său și a renunțat la această abordare.

28. Gemeente dorește în continuare să deducă întreaga taxă în amonte de 287 999 de euro aferentă livrărilor de bunuri achiziționate în anul 2002, dar acum se întemeiază în esență pe

faptul c? luarea în posesie a cl?dirii în anul 2003 a constituit o livrare c?tre sine, imposibil? în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Wet op de Omzetbelasting ?i cu articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?; în consecin??, sus?ine aceasta, opera?iunile în amonte din anul 2002 au fost efectuate în vederea unei opera?iuni în aval imposibile ?i au generat un drept de deducere integral? imediat?.

29. Autorit?ile fiscale nu sunt de acord cu aceast? analiz?. Ele consider? c? se poate deduce doar 6 % din taxa în amonte aplicat? în anul 2002, care corespunde procentului de activit??i desf??urate de Gemeente supuse TVA?ului.

30. Hoge Raad, care judec? litigiul în recurs, are în vedere patru posibile interpret?ri ale prevederilor din A ?asea directiv?(15), dar f?r? a ?ti cu certitudine care dintre acestea este corect?. Prin urmare, adreseaz? Cur?ii urm?toarea întrebare:

„Articolul 5 alineatul (7) prima teză ?i litera (a) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? trebuie considerat? o livrare cu titlu oneros situa?ia în care o autoritate local? ocup? pentru prima dat? un imobil construit pe propriul teren, la cererea sa, ?i pe care îl va utiliza în propor?ie de 94 % pentru desf??urarea de activit??i ca autoritate public? ?i în propor?ie de 6 % pentru desf??urarea de activit??i în calitate de persoan? imposibil? – dintre care 1 % pentru prestarea de servicii scutite de impozit care nu dau dreptul la deducere?”

Diversele puncte de vedere

31. Pe lâng? analiza proprie f?cut? de Hoge Raad, astfel cum este expus? în decizia de trimitere, au depus observa?ii scrise Gemeente, guvernele elen ?i olandez, precum ?i Comisia, toate aceste p?r?i prezentând observa?ii orale în cadrul ?edin?ei din 22 ianuarie 2014.

32. În esen??, Cur?ii îi sunt propuse dou? posibile abord?ri generale.

33. Prima dintre acestea (pe care o vom denumi „abordarea bazat? pe livrare c?tre sine” ?i care cuprinde trei dintre abord?rile posibile propuse de Hoge Raad) porne?te de la premisa c? situa?ia care face obiectul litigiului principal este reglementat? de articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?. Aceast? premis? este adoptat? de asemenea de guvernele elen ?i olandez, reprezentând ?i temeiul opiniei sus?inute în prezent de Gemeente.

34. Cea de a doua abordare (pe care o vom denumi „abordarea bazat? pe afectare”) porne?te de la premisa c? în anul 2002 Gemeente a afectat cl?direa atât patrimoniului destinat activit??ii economice, cât ?i patrimoniului privat, stabilind astfel regimul de TVA aplicabil ulterior, precum ?i de la faptul c? articolul 5 alineatul (7) litera (a) nu se aplic?. Aceast? abordare este puternic sus?inut? de Comisie ?i se pare c? a fost cea adoptat? ini?ial de Gemeente. S?ar putea îns? ca aceasta s? nu fie total independent? de abordarea bazat? pe livrare c?tre sine; în unele împrejur?ri ar putea fi posibil? combinarea celor dou? abord?ri (a se vedea punctul 39 de mai jos).

35. Potrivit abord?rii bazate pe *livrare c?tre sine*, trebuie s? se considere c? Gemeente a „realizat” ea îns??i cl?direa (întrucât a contribuit la construc?ia final? cu terenul ?i cu fa?ada ini?ial?, achizi?ionând celelalte bunuri ?i servicii de la ter?i) în anul 2002 ?i c? astfel ?i?a „livrat” cl?direa la luarea în posesie a acesteia în anul 2003, dup? cum prevede articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?.

36. În prima variant? a acestei abord?ri propuse de Hoge Raad, TVA?ul facturat pentru livr?rile din anul 2002 trebuie s? fie dedus în propor?ie de 6 %, ceea ce reprezint? procentul în care cl?direa a fost utilizat? în final pentru activit??i economice. Prin urmare, ar trebui s? nu se ia în considerare livrarea c?tre sine din anul 2003 la aplicarea ?i la deducerea TVA?ului, întrucât a privit

doar același procent (neglijabil) de utilizare a clădirii pentru activități economice. Acest variant nu este susținut de niciuna dintre părți în observațiile prezentate Curții.

37. Potrivit celei de a doua dintre cele trei variante propuse de Hoge Raad, TVA-ul pentru livrările din anul 2002 ar trebui să dedus în întregime datorită utilizării acestora pentru realizarea unei operațiuni în aval impozabile, și anume livrare către sine din anul 2003, pentru care TVA-ul ar trebui să fie totodată pe deplin exigibil. Apoi, 5 % din TVA-ul pentru livrarea către sine (corespunzător proporției de 5 % de activitate economic impozabilă) ar trebui să fie deductibil, iar 95 % (corespunzător proporției de 94 % de activitate în calitate de autoritate publică plus 1 % activitate economic scutită), nedeductibil. Acest variantă corespunde poziției adoptate de Gemeente în prezent. Comisia o acceptă de asemenea ca o posibilă interpretare, dar nu o susține. Totuși, în opinia Comisiei, dacă această variantă a abordării bazate pe livrarea către sine va fi considerată corectă, trebuie să fie combinată cu abordarea bazată pe afectare prin asimilarea utilizării ulterioare a clădirii de către Gemeente pentru activitățile sale de autoritate publică unei utilizări în alte scopuri decât pentru desfășurarea de „activități economice” de către Gemeente în sensul prevăzut de Așasea directivă, iar astfel ca fiind o prestare de servicii impozabilă cu titlu oneros în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) litera (a) din aceasta.

38. Potrivit celei de a treia variante propuse de Hoge Raad, livrarea către sine din anul 2003 trebuie considerată o livrare impozabilă doar în măsura în care clădirea a fost utilizată pentru activități economice, și anume 6 %; în consecință, doar acest procent din taxa în amonte pentru livrările din anul 2002 trebuie să fie deductibil. Acest variantă corespunde, în linii mari, opiniei guvernelor elen și olandez.

39. Potrivit *abordării bazate pe afectare*, trebuie să se considere că Gemeente a achiziționat bunurile livrate în anul 2002 de la terți și că le-a afectat (împreună cu clădirea care le încorporează) patrimoniului destinat activităților economice, permițând deducerea integrală a TVA-ului în amonte. Întrucât a utilizat apoi clădirea în proporție de 94 % în scopuri pentru realizarea căroră a achiziționat ca persoană neimpozabilă, iar astfel ca un consumator final, Gemeente ar trebui să își factureze TVA-ul nedeductibil pentru costurile antrenate de punerea la dispoziție a clădirii în vederea realizării acestor scopuri, în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (a) din Așasea directivă. În ceea ce privește restul de 6 % rămas din deducerea inițială, ar trebui să existe o distincție între proporția de 1 % de utilizare pentru operațiuni economice scutite și proporția de 5 % de utilizare pentru operațiuni impozabile. Comisia consideră în subsidiar că această abordare trebuie să fie aplicată în urma livrării către sine din anul 2003 în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a) dacă se va considera că a avut loc o astfel de livrare (a se vedea punctul 37 de mai sus).

40. Abordarea bazată pe afectare nu este avută în vedere ca atare de Hoge Raad, care consideră totuși că este posibil ca articolul 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă să nu se poată aplica deloc, întrucât nu există nicio prevedere referitoare la vreun mecanism de deducere pentru autoritățile publice care să aibă legătură cu acest articol; dacă ar fi existat, desigur că ar fi fost deschisă calea pentru abordarea bazată pe afectare. Însă această abordare este cea preferată de Comisie și corespunde, se pare, principalului argument invocat inițial de Gemeente. Problema – subliniată în special de guvernul olandez, dar recunoscută și de Gemeente – este dacă, în urma pronunțării Hotărârii VNLTO, este posibilă aplicarea jurisprudenței Curții privind afectarea atât patrimoniului destinat activităților economice, cât și patrimoniului privat în împrejurări cum sunt cele din litigiul principal. Comisia consideră că nu există o astfel de problemă(16).

Aprecieri

Importanța fondului de compensare a TVA-ului

41. Din observațiile depuse în prezenta cauză rezultă că motivele invocate de Gemeente pentru susținerea interpretării pe care o propune în prezent sunt legate de introducerea fondului de compensare a TVA-ului la 1 ianuarie 2003. TVA-ul nedeductibil achitat în anul 2003 putea fi compensat din acest fond, în timp ce nu aceasta a fost situația pentru taxele similar achitate în anul 2002. Prin urmare, pare să fie în interesul Gemeente ca TVA-ul facturat pentru livrările din anul 2002 să fie deductibil în totalitate, iar TVA-ul nedeductibil să fie facturat doar în anul 2003.
42. Totuși, din informațiile existente la dosar, inițial nu era clar în ce măsură existența fondului de compensare a TVA-ului ar putea fi relevantă pentru analizarea întrebării preliminare. Putea fi posibil ca această compensare din fond să fie echivalentă cu deducerea, modificându-se astfel funcționarea sistemului obișnuit de aplicare a TVA-ului.
43. Această ambiguitate s-a risipit în mare parte în cadrul ședinței. După cum înțelegem în prezent situația, administrația publică centrală asigură finanțarea administrației publice locale din țările de Jos în esență prin Gemeentefonds (denumit în continuare „fondul pentru autoritățile locale”), din care autoritățile locale au dreptul să își acopere cheltuielile, în limite determinate prin anumite criterii, inclusiv dimensiunile și populația lor. Până la sfârșitul anului 2002, autoritățile locale au primit contribuții forfetare din acest fond pentru toate cheltuielile lor, inclusiv pentru TVA, când a fost cazul. Fondul de compensare a TVA-ului a fost separat de fondul pentru autoritățile locale în 2003 – iar, ca urmare, TVA-ul este acum tratat separat de cheltuielile exonerate de TVA – pentru a garanta că întreg TVA-ul pentru livrările de bunuri achiziționate în cadrul activităților de autoritate publică, acestea nefiind astfel supuse TVA-ului, și numai acest TVA poate face obiectul compensării. Acest sistem, după cum a precizat în cadrul ședinței guvernul olandez și după cum a susținut și Comisia, nu este o măsură fiscală, ci una bugetară, menită pur și simplu să asigure finanțarea adecvată a cheltuielilor administrației publice locale și să elimine confuziile legate de costurile serviciilor interne și ale celor prestate de furnizori externi.
44. Dacă această interpretare este corectă, considerăm că este improbabilă apariția unor distorsiuni evidente ale sistemului de TVA în situația în care Gemeente ar fi autorizate să considere livrările din anul 2002 ca achiziții pentru o livrare către sine imposibilă în anul 2003, iar nu și în situația în care nu ar fi autorizate să procedeze astfel. În primul caz, TVA-ul datorat pentru aceste achiziții ar fi deductibil în anul 2002, iar astfel nu ar fi luat în considerare în vederea compensării din fondul pentru autoritățile locale în anul respectiv, în timp ce TVA-ul datorat pentru o livrare către sine ar putea face obiectul compensării din fondul de compensare a TVA-ului în anul 2003. În cel de al doilea caz, costul cu TVA-ul ar fi luat în considerare la calcularea compensării din fondul pentru autoritățile locale în 2002 și nu ar exista TVA datorat în anul 2003.
45. În aceste împrejurări, nu vom mai analiza importanța fondului de compensare a TVA-ului și considerăm că nici Curtea nu este necesar să facă acest lucru. Totuși, dacă instanța națională ar considera că recurgerea la fondul de compensare a TVA ar putea genera confuzie în sistemul de TVA, aceasta ar trebui să ia în considerare acest efect și, dacă este necesar, să mai adreseze Curții încă o întrebare preliminară privind orice chestiune legată de acest aspect.

Rezultatul final

46. Gemeente a fost obligată să factureze TVA-ul în amonte în anul 2002 pentru livrările de bunuri achiziționate în scopul final de a utiliza o clădire de birouri în proporție de 94 % pentru activitățile de autoritate publică (care nu sunt supuse TVA-ului și, prin urmare, nu atrag deducerea taxei în amonte), 5 % pentru activitățile imposibile (care sunt supuse TVA-ului și

atrag deducerea taxei în amonte), iar 1 % pentru activități scutite (care sunt supuse TVA-ului și nu atrag deducerea taxei în amonte).

47. Prin urmare, în final, un rezultat în concordanță cu sistemul din A 700a directivă trebuie să fie unul în care dreptul de deducere există cu privire la 5 % din utilizarea clădirii în scopul unor operațiuni taxate în aval, dar nu și cu privire la restul(17).

48. Se pare că Hoge Raad și toți cei care au prezentat observații Curții sunt de acord în legătură cu acest rezultat final.

49. Dificultatea constă în identificarea modalității corecte de a atinge acest rezultat pe baza diverselor prevederi din A 700a directivă și a jurisprudenței Curții prin care au fost interpretate, chestiune asupra căreia nu există același consens.

Relevanța Hotărârii VNLTO

50. Prima întrebare trebuie să fie, în opinia noastră, dacă abordarea bazată pe afectare este exclusiv în lumina Hotărârii VNLTO a Curții(18). Dacă răspunsul este afirmativ, această abordare nu mai trebuie să fie analizată. Dacă răspunsul este negativ, este necesar totuși să se stabilească dacă abordarea bazată pe livrarea către sine se poate aplica și, dacă este posibil, să se analizeze în ce măsură cele două abordări sunt compatibile.

51. Interpretând Hotărârea VNLTO, considerăm că ar fi dificil să contrazicem opinia exprimată de Gemeente și de guvernul olandez potrivit căreia Curtea a statuat efectiv că, atunci când activitățile economice ale unei persoane impozabile includ atât operațiuni (fie impozabile, fie scutite) care sunt supuse TVA-ului, cât și operațiuni aflate în afara sferei sale de aplicare, opțiunea și mecanismul indicat în jurisprudența privind afectarea bunurilor de capital cu folosință mixtă nu se aplică. Deși motivarea hotărârii putea să fie mai completă și mai clară, aceasta pare să se bazeze pe analiza mult mai completă realizată de avocatul general Mengozzi la punctele 20-57 din concluziile sale prezentate în respectiva cauză. Totodată suntem total de acord că sintagma „pentru nevoile private [...] sau [utilizarea] în alte scopuri decât cele ale întreprinderii” de la articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A 700a directivă nu se referă în mod evident la utilizarea în scopuri legate de activitățile economice, dar care nu sunt supuse TVA-ului.

52. Hotărârea VNLTO privește o asociație de întreprinderi agricole, finanțată prin cotizații ale membrilor, care promovează interesele sectorului agricol în anumite zone din Țările de Jos. Această activitate, fiind finanțată în general prin cotizații, iar nu prin taxe precise, nu era efectuată cu titlu oneros și, prin urmare, nu era supusă TVA-ului. Totuși, VNLTO a prestat membrilor și serviciilor inclusiv servicii individuale, pentru care a emis facturi și care au constituit livrări cu titlu oneros supuse TVA-ului. Chestiunea abordată de Curte a fost dacă articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A 700a directivă s-ar putea aplica în cazul utilizării, în cazul operațiunilor care nu sunt supuse TVA-ului, a bunurilor și serviciilor achiziționate de VNLTO și destinate activităților sale economice. Răspunsul a fost negativ. Operațiunile în cauză nu au putut fi considerate operațiuni neeconomice, „dat fiind că acestea constituie obiectul de activitate principal al acestei asociații”(19).

53. Prezenta cauză privește o autoritate locală care nu trebuie considerată o persoană impozabilă cu privire la activitățile sau operațiunile realizate în calitate de autoritate publică și care, prin urmare, nu sunt supuse TVA-ului. Aceste activități par să constituie „obiectul de activitate principal” al acesteia. În plus, aceasta oferă servicii atât impozabile, cât și scutite, dar care sunt supuse TVA-ului și cu privire la care trebuie să fie considerată o persoană impozabilă.

54. Considerăm că același principiu trebuie să se aplice în ambele cazuri.

55. Nu vin să schimbe această opinie argumentele Comisiei în sensul că Hotărârea VNLTO privește servicii, în timp ce prezenta cauză privește bunuri de capital, că, în cazul Hotărârii VNLTO, activitățile sau operațiunile relevante nu erau supuse TVA-ului fiindcă nu exista o contraprestație exactă, pe când în prezenta cauză motivul este acela că Gemeente nu trebuie considerat o persoană impozabilă și că, prin Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki(20), Curtea a admis faptul că autoritățile publice dispun de opțiunea de a afecta bunurile de capital patrimoniului destinat activităților economice.

56. În primul rând, raționamentul și hotărârea Curții în cauza VNLTO se referă în mod clar la „bunuri și servicii” și nu putem găsi niciun indiciu că, prin „bunuri”, aceasta a înțeles doar „alte bunuri decât bunurile de capital”, în timp ce avocatul general Mengozzi a ajuns prin analiza sa la concluzia clară(21) că articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă nu era aplicabil în circumstanțele cauzei respective, nici măcar în privința bunurilor de capital. În al doilea rând, nu suntem de acord că motivul pentru care activitățile sau operațiunile nu sunt supuse TVA-ului poate fi relevant atunci când se stabilește dacă acestea constituie „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității întreprinderii”; ceea ce contează, potrivit Hotărârii VNLTO, este dacă acestea se încadrează în „obiectul de activitate principal” al entității în cauză. În sfârșit, nu găsim niciun indiciu în Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki din care să rezulte confirmarea de către Curte a opiniei potrivit căreia autoritățile publice nu dispun de opțiunea de a afecta bunurile de capital cu folosință mixtă patrimoniului destinat activităților economice. Punctul 34 din această hotărâre, citat de Comisie, este formulat în termeni generali și răspunde la o obiecție generală formulată de guvernul finlandez, în timp ce la punctul 33 Curtea a afirmat în mod clar că „[a]rticolul 5 alineatul (6) și articolul (6) alineatul (2) se aplică doar atunci când bunurile în cauză sunt afectate unei utilizări private, iar nu atunci când bunurile sunt afectate unei altfel de utilizări în cadrul unei activități scutite”.

57. Prin urmare, suntem de părere că, în circumstanțele prezentei cauze, Gemeente dispunea de facultatea de a afecta clădirea de birouri activității sale ca persoană impozabilă și de a considera apoi utilizarea acesteia pentru activități de autoritate publică ca fiind o livrare de servicii cu titlu oneros impozabil.

Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă

58. În continuare, este necesar să analizăm dacă se aplică articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă, iar dacă răspunsul este afirmativ, care sunt efectele aplicării sale.

59. Această prevedere oferă statelor membre o opțiune. Totuși, suntem de acord cu guvernul olandez că, din momentul în care un stat membru și-a exercitat această opțiune – cum este cazul guvernului olandez –, regimul TVA-ului în cauză trebuie să se aplice în fiecare situație care îndeplinește criteriile prevăzute în această dispoziție, în conformitate cu modul în care ele au fost transpuse în dreptul național. Pe de altă parte, desigur, acesta nu se poate aplica în împrejurări care nu îndeplinesc criteriile respective.

60. Interpretând articolul 3 alineatul (1) litera (h) din Wet op de Omzetbelasting din perspectiva articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A șasea directivă și a jurisprudenței relevante, considerăm că, dacă o persoană impozabilă, în mod cumulativ, (i) produce bunuri în cursul activității sale (sau pune la dispoziție materiale, inclusiv terenul, pentru producția de bunuri la comandă) și (ii) utilizează bunurile produse pentru realizarea activității sale economice și (iii) în cazul în care TVA-ul pentru aceste bunuri nu ar fi fost deductibil în totalitate dacă acestea au fost achiziționate în întregime de la o altă persoană impozabilă, atunci utilizarea lor pentru activități economice

trebuie să fie considerat? o livrare impozabil?.

61. Aceste trei condi?ii sunt cumulative: dac? sunt îndeplinite toate, utilizarea pentru activit?i economice trebuie să fie asimilat? unei livr?ri impozabile; în caz contrar, acest lucru nu este posibil.

62. Se pare c?, *prima facie*, aceste condi?ii sunt îndeplinite în cazul Gemeente. Cl?direa de birouri a fost construit? la comand?, utilizându?se (*inter alia*) terenul ?i o fa?ad? puse la dispozi?ie de Gemeente – situa?ie comparabil? cu cea din cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea Gemeente Vlaardingen. În opinia noastr?, trebuie totodat? să se considere c? aceasta a fost construit? în cadrul activit?iilor economice ale Gemeente ?i c? a fost utilizat? pentru activit?iile economice respective; sensul expresiei „activit?i economice” de la articolul 5 alineatul (7) din A ?asea directiv? trebuie să fie acela?i ca în cazul articolului 6 alineatul (2), fiind vorba despre un context similar referitor la livrarea c?tre sine. ?i, întrucât cl?direa era utilizat? ?i în alte scopuri decât pentru opera?iuni impozabile, TVA?ul în amonte nu ar fi fost deductibil în totalitate dac? cl?direa a fost achizi?ionat? în întregime de la o alt? persoan? impozabil?.

63. Se pune atunci întrebarea dac? aceast? analiz? *prima facie* este infirmat? prin faptul c? acea cl?dire a fost utilizat? doar în propor?ie de 6 % pentru activit?iile economice desf?urate de Gemeente ca persoan? impozabil?.

64. În opinia noastr?, r?spunsul este negativ. Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? are drept scop eliminarea denatur?rilor concuren?ei care decurg din faptul c?, atunci când taxa în amonte nu este deductibil? în totalitate, cei care produc propriile lor bunuri s?ar bucura de un avantaj fa?? de cei care trebuie să ob?in? acelea?i bunuri de la ter?i, în afar? de cazul în care ambele bunuri achizi?ionate în amonte sunt impozitate în acela?i mod. Acest risc nu depinde de valorile concrete. A?adar, m?rimea avantajului nu este un factor determinant. În orice caz, acesta nu ar putea fi evaluat procentual: avantajul reprezentat de 6 % dintr?o sum? mare datorat? ca TVA poate fi mai mare decât cel oferit de 94 % dintr?o sum? mai mic?.

65. În consecin??, consider?m c? luarea în posesie de c?tre Gemeente a cl?dirii de birouri (indiferent când a avut loc aceasta), în urma construirii sale cu utilizarea elementelor puse la dispozi?ie de Gemeente, trebuie să fie asimilat? unei livr?ri c?tre sine impozabil?, în sensul articolului 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?.

66. Totu?i, este esen?ial să avem în vedere c? o astfel de asimilare este exclus? atunci când bunurile livrate sunt pur ?i simplu achizi?ionate în întregime de la o alt? persoan? impozabil?, iar apoi utilizate pentru anumite activit?i, oricare ar fi acestea. În cadrul sistemului comun de TVA, niciun motiv nu poate justifica tratarea uneia ?i aceleia?i livr?ri mai întâi ca o achizi?ie (cu impozitarea sa în întregime ?i cu deducerea integral? a taxei în amonte), iar ulterior ca o livrare c?tre sine (cu impozitarea sa în întregime ?i, dup? caz, f?r? deducere sau cu deducere par?ial?), în loc de tratarea sa ca o livrare unic?, cu impozitarea sa în întregime ?i, dup? caz, f?r? deducere sau cu deducere par?ial?. Astfel, dac? regimul fiscal în discu?ie în cadrul litigiului principal ar privi doar livr?rile de bunuri ?i servicii efectuate de întreprinz?torul extern cu care a contractat Gemeente, indiferent de elementele cl?dirii finale puse la dispozi?ie de Gemeente îns??i, articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv? nu ar fi aplicabil(22).

67. O astfel de asimilare este oportun? (?i obligatorie) doar dac? ?i în m?sura în care sunt îndeplinite toate condi?iile de la articolul 5 alineatul (7) litera (a) din A ?asea directiv?. Prin urmare, acesta nu se poate aplica în mod exclusiv livr?rilor de bunuri ?i servicii efectuate de întreprinz?torul sau întreprinz?torii exteriori cu care a contractat Gemeente. Livrarea c?tre sine trebuie să priveasc? întreaga livrare, incluzând în mod necesar terenul ?i fa?ada existent?. În caz contrar, nu ar exista o contribu?ie din partea Gemeente, iar întreaga opera?iune ar fi guvernat? de

normele obișnuite. În consecință, valoarea TVA-ului care trebuie să se considere că îl datorează Gemeente pentru livrarea către sine trebuie să fie calculată pe baza prețului total de cumpărare (iar, în lipsa acestuia, pe baza prețului de cost din momentul livrării) al fiecărui element în parte din teren și din clădire, în conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din Așasea directivă – cu condiția ca TVA-ul să nu fi fost deja perceput pentru aceste elemente(23).

68. Presupunând că articolul 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă poate și trebuie să se aplice în cazul livrării clădirii în întregul său, suntem de acord cu Gemeente că practic cea de a doua variantă a acestei abordări propuse de Hoge Raad (a se vedea punctul 37 de mai sus) ar trebui să se aplice, opinie care este acceptată și de Comisie, chiar dacă nu este susținută de aceasta.

69. Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă se referă la „utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice” a bunurilor produse, în esență, de către aceasta. În astfel de situații, utilizarea respectivă poate să fie (iar într-un stat membru care și-a exercitat opțiunea trebuie să fie) asimilată unei livrări făcute cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) din aceeași directivă, iar astfel ca fiind supus TVA-ului. Dispoziția nu are în vedere nici utilizarea unor astfel de bunuri în scopuri care sunt parțial legate de activitățile economice ale persoanei impozabile și parțial în afara domeniului de aplicare a sistemului de TVA, nici asimilarea unei astfel de utilizări unei livrări făcute parțial cu titlu oneros și parțial cu titlu gratuit. Într-adevăr, scopurile în care este utilizată o livrare nu sunt relevante, în principiu, pentru stabilirea caracterului impozabil sau neimpozabil al livrării (deși acestea sunt relevante în privința chestiunii dacă poate exista un drept de deducere a TVA-ului aplicat pentru livrare).

70. Astfel, atunci când există o livrare către sine de felul celei prevăzute la articolul 5 alineatul (7) litera (a), această livrare este în mod necesar o operațiune impozabilă în totalitatea sa, în afară de cazul în care beneficiază, în întregime sau parțial, de o scutire de TVA.

71. În prezenta cauză nu există niciun indiciu privind existența vreunei scutiri aplicabile livrării către sine a clădirii de birouri.

72. Prin urmare, aceasta trebuie să fie asimilată unei operațiuni în aval efectuate de Gemeente care este impozabilă în totalitate. În consecință, tot TVA-ul în amonte pentru livrările de bunuri achiziționate de Gemeente în vederea acestei operațiuni în aval impozabile trebuie să poată face obiectul deducerii potrivit articolului 17 alineatul (2) din Așasea directivă.

73. Totuși, în ceea ce privește livrarea către sine propriu-zisă, Gemeente trebuie să plătească TVA pentru întreaga valoare a operațiunii. Apoi, în temeiul articolului 17 alineatele (2) și (5) din Așasea directivă, în măsura în care clădirea este utilizată pentru operațiuni impozabile efectuate de Gemeente (5 % în cazul de față), aceasta poate deduce taxa în amonte din taxa în aval pe care trebuie să o declare autorităților fiscale. Pentru restul de 95 %, care corespunde utilizării pentru alte operațiuni, nu este posibilă nicio deducere.

74. În concluzie, interpretarea pe care o propunem ar produce următorul rezultat în prezenta cauză: luarea în posesie a clădirii de către Gemeente în anul 2003 trebuie să fie asimilată unei livrări făcute cu titlu oneros, iar baza de impozitare trebuie să fie calculată, în conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă, pentru întreaga valoare a livrării, inclusiv a terenului, dacă TVA-ul nu a fost deja perceput pentru acesta din urmă. Gemeente poate să deducă TVA-ul în amonte pentru toate bunurile pe care le-a achiziționat în acest scop, inclusiv, dacă este cazul, pentru livrarea terenului, atunci când achită TVA-ul pe care îl datorează pentru livrarea asimilată unei operațiuni cu titlu oneros. Atunci când utilizează clădirea pentru livrări subsecvente în cursul activității sale, aceasta poate să deducă din taxa în

aval pentru aceste livrări, în temeiul articolului 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă, doar procentul din TVA pe care îl datorează pentru livrarea asimilată unei operațiuni cu titlu oneros în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a), care corespunde utilizării clădirii pentru operațiuni impozabile, și anume, în circumstanțele din litigiul principal, 5 %.

Concluzie

75. În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, apreciem că răspunsul Curții la întrebarea adresată de Hoge Raad ar trebui să fie următorul:

„Articolul 5 alineatul (7) litera (a) din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie să fie interpretat în sensul că se aplică într-o situație în care o autoritate publică locală ia în posesie o clădire pe care a construit-o pe propriul teren și pe care urmează să o utilizeze în proporție de 94 % pentru activitățile sale de autoritate publică, iar în proporție de 6 % pentru activitățile sale desfășurate în calitate de persoană impozabilă, din care 1 % pentru activități scutite, care nu dau dreptul la deducere.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – 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”). A șasea directivă era în vigoare la data faptelor care fac obiectul litigiului principal, dar a fost între timp înlocuită, fără modificări substanțiale, 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).

3 – Hotărârea din 8 noiembrie 2012 (C-299/11).

4 – Citată la punctul 25 din Hotărârea Gemeente Vlaardingen, la punctul 12 de mai sus.

5 – Hotărârea din 16 februarie 2012 (C-594/10). A se vedea și Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 39 și urm.).

6 – Această poziție a fost schimbată prin articolul 168a alineatul (1) din Directiva 2006/112, introdus începând cu 1 ianuarie 2011 prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 de modificare a anumitor dispoziții ale Directivei 2006/112 (JO 2010, L 10, p. 14), din care rezultă în special: „În cazul unui bun imobil care face parte din patrimoniul întreprinderii unei persoane impozabile și care este folosit de către persoana impozabilă atât în scopuri profesionale, cât și pentru folosința sa personală sau cea a personalului său sau, mai general, în alte scopuri decât cele profesionale, TVA-ul pe cheltuielile aferente respectivului bun imobil este deductibil [...] numai în proporția care corespunde utilizării sale în scopuri profesionale de către persoana impozabilă”. Potrivit articolului 168a alineatul (2), statele membre pot aplica aceeași regulă în privința altor bunuri. Totuși, *ratione temporis*, noile reglementări nu produc efecte asupra prezentei cauze.

7 – Citată la punctul 25 din Hotărârea Gemeente Vlaardingen (punctul 12 de mai sus), punctele 26-40. A se vedea și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, Rep., p. I-1597, punctele 26-31).

- 8 – Punctul 39 din hotărâre.
- 9 – Articolul 3 alineatul (1) litera (h) se întemeiază pe articolul 5 alineatul (7) litera (a) din Așasea directivă.
- 10 – În conformitate cu articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din Așasea directivă.
- 11 – Potrivit Gemeente, aceasta a implicat demolarea unei clădiri existente, cu excepția fațadei sale, urmată de executarea unei noi construcții în spatele fațadei.
- 12 – Se pare că această împărțire a fost convenită de Gemeente și de autoritățile fiscale.
- 13 – A se vedea punctul 15 de mai sus.
- 14 – A se vedea punctul 17 de mai sus.
- 15 – A se vedea punctele 35-38 de mai jos,
- 16 – A se vedea punctul 55 și urm. de mai jos.
- 17 – A se vedea și Hotărârea Securența, citată la nota de subsol 7, punctul 37.
- 18 – A se vedea punctele 17 și 18 de mai sus.
- 19 – Hotărârea VNLTO, citată la punctul 25 din Hotărârea Gemeente Vlaardingen (punctul 12 de mai sus), punctul 39.
- 20 – Citată la punctul 25 din Hotărârea Gemeente Vlaardingen (punctul 12 de mai sus).
- 21 – Punctul 57 din concluzii.
- 22 – A se vedea și nota de subsol 10 din Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza Gemeente Vlaardingen and, citată la nota de subsol 3, și, a *contrario*, punctul 27 din hotărârea pronunțată în cauza respectivă.
- 23 – A se vedea Hotărârea Gemeente Vlaardingen, citată la nota de subsol 3, punctul 30 și urm.