

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)
4 decembrie 1990*

W. M. van Tiem
împotriva
Staatssecretaris van Financiën

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate de: Hoge Raad - (Țările de Jos)]

Rectificare a impozitului pe cifra de afaceri – A șasea directivă privind TVA
Cauza C-186/89

În cauza C-186/89,
având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din tratat, de către Hoge Raad der Nederlanden (Camera a treia), de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

W. M. van Tiem

și

Staatssecretaris van Financiën,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 4 alineatul (2) și 5 alineatul (3) 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnii J. C. Moitinho de Almeida, președinte de cameră, F. Grévisse și M. Zuleeg, judecători,

avocat general: domnul W. Van Gerven

grefier: domnul J. A. Pompe, grefier adjunct

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

- pentru Guvernul Țărilor de Jos, de către domnul J. J. Heinemann, îndeplinind funcția de secretar general la Ministerul Afacerilor Externe,
- pentru Guvernul Regatului Unit, de către doamna J. A. Gensmantel, Treasury Solicitor,
- pentru Comisie, de către domnii D. Calleja și B. J. Drijber, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: olandeza.

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale guvernului olandez, reprezentat de către domnul T. Heukels, în calitate de agent, și ale Comisiei în ședința din 28 iunie 1990,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 25 septembrie 1990, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin hotărârea din 24 mai 1989 primită la Curte la 29 mai 1989, Hoge Raad din Țările de Jos a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, trei întrebări preliminare privind interpretarea articolului 4 alineatul (2) și a articolului 5 alineatul (3) 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „a șasea directivă”).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între domnul van Tiem și Secretarul de Stat de la Ministerul Finanțelor din Țările de Jos, în urma unei rectificări a impozitului pe cifra de afaceri.

3 Din dosarul cauzei reiese că domnul van Tiem a cumpărat, la 29 septembrie 1980, în nume propriu, un teren pentru construcții. Pentru această achiziție, i-a fost emisă o factură cu suma de 10 677,97 HFL cu titlul de impozit pe cifra de afaceri.

4 La aceeași dată, domnul van Tiem a acordat societății Tiem's Electro Technisch Installatiebureau BV dreptul de suprafață pentru acest teren pentru o durată de 18 ani, cu plata sumei anuale de 3 000 HFL (impozitul pe cifra de afaceri inclus). Conform articolelor 758, 759 și 765 din codul civil olandez, „dreptul de suprafață este un drept real care permite titularului său să aibă construcții, lucrări și plantații pe un fond care aparține altcuiva”.

5 La 20 octombrie 1980, domnul van Tiem a solicitat autorității fiscale naționale ca începând de la 29 septembrie 1980 să plătească impozitul pe cifra de afaceri ca urmare a acordării dreptului de suprafață, fără a beneficia de nicio scutire.

6 La 18 decembrie 1980, administrația fiscală a aprobat această cerere, considerând că se referea la locațiunea bunului imobil în cauză.

7 În declarația de impunere privind plata impozitului pe cifra de afaceri pentru primul trimestru din 1981, domnul van Tiem a dedus suma impozitului pe cifra de afaceri care îi fusese facturată la achiziționarea terenului.

8 Administrația fiscală olandeză a anulat această deducere prin rectificarea impozitului pe cifra de afaceri cu o sumă de 10 678 HFL, reprezentând valoarea impozitului pe care domnul van Tiem o achitase la cumpărarea terenului.

9 Notificat cu privire la litigiu, Gerechtshof din Arnhem a confirmat rectificarea considerând că domnul van Tiem nu a acționat ca antreprenor în sensul articolului 7 din Wet op de

omzetbelasting 1968 (legea olandeză cu privire la impozitul pe cifra de afaceri) la constituirea dreptului de suprafață, astfel încât acesta nu putea solicita o compensare a impozitului pe cifra de afaceri facturat la achiziționarea terenului.

10 Această hotărâre a Gerechtshof a făcut obiectul unui recurs în anulare în fața Hoge Raad din partea domnului van Tiem. Acesta din urmă a susținut că acordarea dreptului de suprafață trebuia considerată, în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din Wet op de omzetbelasting, ca exploatarea unui bun corporal în vederea obținerii de venituri din aceasta având un caracter permanent astfel încât el însuși trebuia să fie considerat antreprenor și să poată pretinde o compensare.

11 În hotărârea sa de trimitere în fața Curții, Hoge Raad remarcă, pe de o parte, că expresia „operație care include exploatarea unui bun corporal sau necorporal” care figurează în legislația olandeză este împrumutată din articolul 4 alineatul (2) din a șasea directivă și, pe de altă parte, că legislatorul olandez a făcut uz de posibilitatea, urmărită la articolul 5 alineatul (3) din a șasea directivă, de a considera bun corporal drepturile reale care dau titularului lor capacitatea de folosință a bunurilor imobile, considerând, la articolul 3 alineatul (2) din Wet op de omzetbelasting, constituirea unui drept real asupra unui bun imobil ca livrarea unui bun.

12 În aceste împrejurări, Hoge Raad a decis să suspende judecarea cauzei până când Curtea se va pronunța preliminar asupra următoarelor întrebări:

„(1) Dispoziția prevăzută la articolul 4 alineatul (2) ultima teză trebuie interpretată în sensul că cedarea de către proprietarul unui bun imobil a folosinței acestui bun unei alte persoane, pentru o perioadă determinată și cu plata periodică a unei sume, acordând celeilalte persoane, pentru perioada și cu suma în cauză, un drept real care dă titularului său capacitatea de folosință asupra bunului imobil, precum dreptul de suprafață, este o activitate care include exploatarea unui bun corporal pentru a obține din aceasta venituri având un caracter permanent, totul în sensul dispoziției urmărite din directivă?

2) În măsura în care un stat membru a făcut uz de posibilitatea oferită la articolul 5 alineatul (3) litera (b) din a șasea directivă de a considera ca bunuri corporale drepturile reale care dau titularului lor capacitatea de folosință a bunurilor imobile, alineatul (1) din articolul menționat trebuie interpretat în sensul că noțiunea de transfer care este utilizată în cazul respectiv include și constituirea unui astfel de drept?

3) Răspunsul la prima întrebare este diferit în ipoteza și în măsura în care răspunsul la a doua întrebare este afirmativ?”

13 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor și a cadrului legislativ din acțiunea principală, a derulării procedurii, precum și a observațiilor scrise prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Elementele din dosar nu sunt reluate mai jos decât în măsura în care sunt necesare pentru raționamentul Curții.

Cu privire la prima întrebare

14 Prin prima întrebare, instanța națională urmărește, în esență, să afle dacă acordarea unui drept de suprafață asupra unui bun imobil de către proprietarul acestui bun unei alte persoane acordând acesteia capacitatea de folosință a bunului imobil pentru o perioadă determinată și cu plata unei

remunerații trebuie considerată ca o activitate economică definită la articolul 4 alineatul (2) din a șasea directivă.

15 Conform articolului 4 alineatul (2), activitățile economice cuprind „toate activitățile de producere, comercializare sau de prestare de servicii...”. În termenii ultimei teze din acest articol, „se consideră activitate economică mai ales o operațiune care presupune exploatarea unui bun corporal sau necorporal cu scopul obținerii de venituri cu caracter permanent”.

16 Pentru a răspunde la întrebarea adresată, este vorba, deci, de a stabili dacă concesiunea unui drept de suprafață asupra unui bun imobil poate fi privită ca o „exploatare” a acestui bun în sensul dispozițiilor menționate anterior.

17 În această privință, este necesar să se sublinieze, în primul rând, că articolul 4 din a șasea directivă conferă un câmp de aplicare foarte vast taxei pe valoarea adăugată cuprinzând toate stadiile producției, distribuției și prestării de servicii (a se vedea Hotărârile Curții din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, punctul 7, 235/85, Rep. p. 1487, și din 15 iunie 1989, Stichting, punctul 10, 348/87, Rep. p. 1737).

18 Este necesar să se precizeze, în al doilea rând, că acest concept de „exploatare” se referă, conform cerințelor principiului neutralității sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, la toate operațiunile indiferent de forma lor juridică, care vizează obținerea de venituri cu caracter permanent din bunul respectiv.

19 Prin urmare, este necesar să se constate că faptul prin care proprietarul unui bun imobil acordă unui terț un drept de suprafață asupra acestui bun trebuie privit ca o exploatare a bunului dacă această concesiune este autorizată, are loc pe baza unei remunerații și în cursul unei perioade determinate. Această condiție trebuie considerată ca îndeplinită din moment ce, precum în cazul vizat de litigiul în acțiunea principală, dreptul de suprafață este acordat pentru o durată de 18 ani, în schimbul unei remunerații anuale.

20 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că acordarea unui drept de suprafață asupra unui bun imobil de către proprietarul acestui bun unei alte persoane acordând acesteia capacitatea de folosință a bunului imobil pentru o perioadă determinată și cu plata unei remunerații trebuie considerată ca o activitate economică care presupune exploatarea unui bun corporal în vederea obținerii de venituri cu caracter permanent în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză, din a șasea directivă.

Cu privire la a doua întrebare

21 A doua întrebare adresată de Hoge Raad urmărește să se afle dacă, atunci când un stat membru a făcut uz de posibilitatea oferită la articolul 5 alineatul (3) litera (b) din a șasea directivă de a considera ca bunuri corporale drepturile reale care dau titularului lor capacitatea de folosință a bunurilor imobile, noțiunea de transfer care este utilizată la alineatul (1) din articolul menționat presupune și constituirea unui drept real de folosință.

22 Trebuie amintit faptul că articolul 5 alineatul (1) din a șasea directivă definește una dintre operațiunile impozabile, și anume livrarea unui bun. Aceasta constă în „transferul capacității de a dispune de un bun corporal asemenea unui proprietar”. Alineatul (3) din același articol prevede că

statele membre pot considera ca bunuri corporale în sensul alineatului (1) „drepturile reale care dau titularului lor capacitatea de folosință a bunurilor imobile”.

23 Opțiunea care este astfel lăsată statelor membre permite să se considere constituirea unui drept de folosință asupra unui imobil ca transfer în sensul articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă.

24 Este, prin urmare, necesar să se răspundă la a doua întrebare că, în măsura în care un stat membru a făcut uz de posibilitatea oferită la articolul 5 alineatul (3) litera (b) din a șasea directivă de a considera ca bunuri corporale drepturile reale care dau titularului lor capacitatea de folosință asupra bunurilor imobile, noțiunea de transfer care este utilizată la alineatul (1) din articolul menționat trebuie interpretată în sensul că acesta conține și constituirea unui astfel de drept real.

Cu privire la a treia întrebare

25 Conform obiectivului celei de-a șasea directive, care urmărește, între altele, să formeze sistemul comun al TVA pe o definiție uniformă a „persoanelor impozabile”, această calitate trebuie apreciată exclusiv pe baza criteriilor enunțate la articolul 4 din a șasea directivă.

26 Rezultă că sfera de aplicare a articolului 4 din a șasea directivă nu poate fi modificat de circumstanța în care un stat membru a făcut sau nu uz de opțiunea de a asimila constituirea unui drept de suprafață livrării unui bun prevăzute la articolul 5 alineatul (3) din a șasea directivă.

27 În consecință, este necesar să se răspundă la cea de-a treia întrebare că răspunsul la prima întrebare nu variază în funcție de răspunsul la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

28 Cheltuielile efectuate de Guvernul Țărilor de Jos, de Guvernul Regatului Unit și de Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura pendinte din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a treia),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Hoge Raad der Nederlanden, prin Hotărârea din 24 mai 1989, declară:

1) Acordarea unui drept de suprafață asupra unui bun imobil de către proprietarul acestui bun unei alte persoane acordând acesteia capacitatea de folosință asupra bunului imobil pentru o perioadă determinată și cu plata unei remunerații trebuie considerată ca o activitate economică care presupune exploatarea unui bun corporal în vederea obținerii de venituri cu caracter permanent în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză, din a șasea directivă.

2) În măsura în care un stat membru a făcut uz de posibilitatea oferită la articolul 5 alineatul (3) litera (b) din a șasea directivă de a considera ca bunuri corporale drepturile reale care dau titularului lor capacitatea de folosință asupra bunurilor imobile, noțiunea de transfer care este utilizată la alineatul (1) din articolul menționat trebuie interpretată în sensul că acesta presupune și constituirea unui astfel de drept real.

3) Răspunsul la prima întrebare nu variază în funcție de răspunsul la cea de-a doua întrebare.

Moitinho de Almeida

Grévisse

Zuleeg

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 4 decembrie 1990.

Grefier
J.-G. Giraud

Președintele Camerei a treia
J. C. Moitinho de Almeida