

**Cauza 268/83**

**D. A. Rompelman și E. A. Rompelman-Van Deelen**

**împotriva**

**Minister van Financiën**

(Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„Armonizarea taxei pe valoarea adăugată – A Șasea directivă – Noțiunea de persoană plătitoare de impozit”

**HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)**

din 14 februarie 1985<sup>1</sup>

În cauza 268/83

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Hoge Raad der Nederlanden de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

**D. A. Rompelman și E. A. Rompelman-Van Deelen**, din Amsterdam,

și

**Minister van Financiën** (ministrul de finanțe),

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 4 alineatul (2) a doua teză 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 stabilire (JO L 145, 13.6.1977, p. 1),

**CURTEA (Camera a doua),**

---

<sup>1</sup>Limba de procedură: olandeza.

compusă din domnii O. Due, președinte de cameră, P. Pescatore și K. Bahlmann, judecători,

avocat general: Sir Gordon Slynn

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal

\*

pronunță prezenta

## HOTĂRÂRE

1 Prin hotărârea din 30 noiembrie 1983, primită la Curte la 7 decembrie 1983, Hoge Raad der Nederlanden a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, o întrebare preliminară privind interpretarea articolului 4 alineatul (2) a doua teză din A Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire (JO L 145, p. 1) – denumită în continuare „A Șasea directivă”.

2 Întrebarea a fost adresată în cadrul unui litigiu pendinte în fața Hoge Raad, între domnul și doamna Rompelman, cu domiciliul în Amsterdam și Minister van Financiën (ministrul de finanțe), care viza dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) percepută pentru perioada cuprinsă între primul și al treilea trimestru 1979.

3 Prin două contracte redactate la 25 noiembrie 1978, soții Rompelman, reclamanți în acțiunea principală, au dobândit un drept de creanță cu privire la coproprietatea viitoare a două loturi dintr-un imobil în construcție de la 1 septembrie 1978, precum și un drept de uzufruct pentru terenul aferent. În cadrul proiectului de imobil, cele două loturi au fost menționate ca „săli de expoziție”.

4 Prin scrisoarea din 26 iunie 1979 trimisă inspectorului pentru impozite, reclamanții în acțiunea principală au declarat că aceste săli de expoziție vor fi închiriate unor contractanți, pentru care atât locatorul, cât și locatarul vor prezenta la momentul oportun, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (b) din Wet op de omzetbelasting (Legea din 28 decembrie

---

\* având în vedere observațiile prezentate

— pentru reclamanții Rompelman, de către L. Wolfsbergen,

— pentru guvernul olandez de către domnul I. Verkade, în calitate de agent,

— pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul J. F. Buhl, în calitate de agent, asistat de către F. W. G. M. van Brunschot,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 15 noiembrie 1984,

1978 privind impozitul pe cifra de afaceri, Staatsblad 677) — denumită în continuare „legea” —, o cerere de derogare de la scutirea de la plata impozitului pe cifra de afaceri prevăzută în caz de închiriere. De asemenea, aceștia au cerut ca, în temeiul articolului 15 alineatul (3) din lege, să poată deduce taxa pe valoarea adăugată în amonte inclusă în plățile în tranșe ale prețului de achiziție datorate ca urmare a evoluției lucrărilor.

5 La 18 octombrie 1979, reclamanții în acțiunea principală au redactat o declarație privind impozitul pe cifra de afaceri pentru primele trei trimestre din 1979, în care au cerut rambursarea impozitului plătit în amonte pentru o sumă de 14 186,46 HFL. Având în vedere că actul notarial de transfer de proprietate a fost executat abia la 31 octombrie 1979, locațiile în cauză nu au fost închiriate la momentul acestei declarații.

6 Această cerere fiind respinsă de către inspectorul pentru impozite pe motiv că exploatarea efectivă a loturilor dobândite nu începuse încă, reclamanții în acțiunea principală au contestat această decizie de respingere în fața Gerechtshof din Amsterdam.

7 Gerechtshof a confirmat decizia inspectorului. Soții Rompelman au introdus un recurs în casație pe lângă Hoge Raad împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof.

8 În primul rând, Hoge Raad constată că, conform reclamanților în acțiunea principală, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din lege, contractantul poate deduce impozitul pe cifra de afaceri pe care alți contractanți i-au facturat-o în cursul perioadei care intră sub incidența declarației de impozit și că, în conformitate cu legea, oricine dobândește calitatea de contractant doar la o dată ulterioară nu poate deduce impozitul pe cifra de afaceri care i-a fost facturată atunci când nu era încă contractant. Astfel, legea nu se opune, în speță, reducerii impozitului plătit în amonte în măsura în care se invocă faptul că această calitate de contractant se dobândește o dată cu primul act întocmit în scopul exploatării bunului.

9 În al doilea rând, Hoge Raad constată că Gerechtshof a hotărât că reclamanții în acțiunea principală nu dețineau calitatea de contractant deoarece, dacă activitatea de contractant include, bineînțeles, exploatarea unui bun, prin exploatarea unui bun în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din lege, este necesar să se înțeleagă utilizarea efectivă a acestui bun în raporturile sociale, ceea ce presupune existența respectivului bun; în speță, reclamanții în acțiunea principală au dobândit doar un drept de creanță și nu un drept real.

10 Constatând că, în definitiv, chestiunea conținutului noțiunii de exploatare a unui bun în sensul prevăzut la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din lege depinde de interpretarea dispoziției de la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din A Șasea directivă, Hoge Raad a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Se poate vorbi deja de exploatare în sensul articolului 4 alineatul (2) a doua teză din A Șasea directivă în momentul în care o persoană cumpără un bun viitor cu intenția de a-l închiria la momentul oportun?”

11 Reclamanții în acțiunea principală consideră că se poate vorbi de exploatarea unui bun de la dobândirea unui drept asupra acestui bun. Un astfel de act pregătit trebuie considerat ca făcând parte din desfășurarea activității comerciale, având în vedere că acesta este necesar pentru îndeplinirea respectivei activități.

12 Guvernul Țărilor de Jos susține că momentul de la care este necesar să se considere că a început activitatea economică precede data de la care bunul începe să producă venituri în mod regulat. Aceasta presupune că, în speță, persoana care închiriază un bun imobil a început exploatarea acestui bun în momentul în care l-a cumpărat ca proprietate viitoare. Cu toate acestea, în măsura în care o investiție poate, dar nu obligatoriu, duce la exploatarea unui bun, trebuie să considerăm că se poate vorbi de exploatarea unui bun atunci când intenția investitorului este confirmată, în plus, de circumstanțe care trebuie definite în mod mai obiectiv. O declarație de intenție trebuie concretizată prin alte fapte și circumstanțe.

13 Conform Comisiei, exploatarea unui imobil debutează, în general, cu primul act pregătit, și anume, la momentul primei tranzacții careia i s-au putut aplica impuneri la stadiul anterior, în conformitate cu articolul 17 alineatul (1) din A Șasea directivă. Primele tranzacții efectuate în cadrul unor activități economice constau în achiziționarea unor active și, prin urmare, în cumpărarea de bunuri. Orice altă concepție este contrară scopului regimului TVA deoarece, în cursul perioadei scurse între plata TVA datorate pentru prima tranzacție și restituirea acesteia, ia naștere o sarcină fiscală, care se aplică astfel bunului; regimul TVA vizează tocmai scutirea deplină a operatorului economic de povara acestei sarcini.

14 Întrebarea adresată de instanța națională vizează, în esență, să afle dacă dobândirea unui drept de creanță referitor la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra unei părți a unui imobil a cărui construcție nu a fost finalizată încă, cu intenția de a o închiria la momentul oportun poate fi considerată ca o activitatea economică în sensul articolului 4 alineatul (1) din A Șasea directivă.

15 Înainte de a răspunde la întrebarea adresată, este oportun să se reamintească pe scurt elementele și caracteristicile, relevante în speță, ale regimului TVA în ceea ce privește principiul său, mecanismul deducerilor și noțiunea de persoană plătitoare de impozit.

16 Astfel cum a evidențiat Curtea în Hotărârea sa din 5 mai 1982 (Schul, cauza 15/81, Rec. p. 1409), un element de bază al regimului TVA constă în faptul că pentru fiecare tranzacție se aplică o taxă pe valoarea adăugată doar după ce s-a scăzut valoarea TVA, aplicate direct costului diferitelor elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor, iar mecanismul deducerilor este modificat astfel încât numai persoanele plătitoare de impozit sunt autorizate

să deducă din TVA pe care sunt obligate să o plătească, TVA aplicată deja bunurilor și serviciilor în amonte.

17 În acest cadru general se înscrie, pe de o parte, articolul 4 alineatul (1) din directivă, în temeiul căruia se definește ca persoană plătitoare de impozit „orice persoană care desfășoară în mod independent, în orice loc, activități economice menționate la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. Alineatul (2), menționat anterior, adăugă că „activitățile economice prevăzute la alineatul (1) includ orice activități desfășurate de producător, comerciant sau prestator de servicii”. Se consideră în special „ca activitate economică o operațiune care presupune exploatarea unui bun corporal sau necorporal în scopul obținerii de venituri cu caracter permanent”.

18 Articolul 17 din A Șasea directivă prevede, pe de o parte, la alineatul (1) că „dreptul la deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă” și la alineatul (2) autorizează persoana plătitoare de impozit, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor sale impozitate, „să deducă din taxa pe care este obligată să o plătească taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru bunurile care îi sunt sau îi vor fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau îi vor fi prestate de altă persoană plătitoare de impozit”.

19 Din caracteristicile reamintite astfel se poate concluziona că regimul deducerilor vizează scutirea deplină a contractantului de povara TVA datorate sau plătite în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată garantează, prin urmare, perfecta neutralitate cu privire la sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate anterior să fie supuse TVA.

20 Pe baza acestor elemente ale sistemului comun, este necesar să se examineze problema de a ști dacă dobândirea unui drept de creanță referitor la cedarea viitorului drept de proprietate asupra unui imobil a cărui construcție nu a fost finalizată încă, în schimbul plății în tranșe a prețului de cumpărare în funcție de stadiul de finalizare a imobilului trebuie deja considerată ca debutul exploatării unui bun corporal și, prin urmare, ca bun sau serviciu utilizat pentru nevoile operațiunilor impozitate, în speță ale închirierii.

21 În ceea ce privește impozitarea închirierii de bunuri imobile, este necesar să se reamintească faptul că articolul 13 partea B litera (b) din A Șasea directivă prevede, în principiu, o scutire de la plata TVA în acest caz. Cu toate acestea, având în vedere faptul că reclamantii în acțiunea principală s-au folosit, se pare, de dreptul lor de a opta pentru impozitarea închirierii bunurilor imobile prevăzută la litera C de la același articol, închirierea bunului imobil trebuie considerată în speță ca o operațiune supusă impozitării.

22 În ceea ce privește chestiunea de a ști când debutează exploatarea unui bun imobil, este necesar să se sublinieze, în primul rând, faptul că activitățile economice prevăzute la articolul 4 alineatul (1) pot consta în mai multe tranzacții consecutive, astfel cum sugerează deja chiar textul de la alineatul (2) de la acest articol, făcând referire la „toate activitățile unui producător, comerciant sau prestator de servicii”. Printre aceste tranzacții, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea activelor și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie deja imputate activităților economice.

23 În această privință, nu este necesar să se facă distincție între diferitele forme juridice ale acestor activități pregătitoare, în special între, pe de o parte, un drept de creanță referitor la proprietatea viitoare și, pe de altă parte, chiar achiziționarea proprietății. De asemenea, principiul neutralității TVA în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii necesită ca primele cheltuieli de investiții efectuate pentru nevoile și în vederea creării unei întreprinderi să fie considerate ca activități economice. Contravine acestui principiu faptul că activitățile menționate anterior debutează numai în momentul în care un bun imobil este exploatat efectiv, și anume atunci când se obține venitul impozabil. Orice altă interpretare a articolului 4 din A Șasea directivă obligă operatorul economic la plata costului TVA în cadrul activității sale economice, fără a-i da posibilitatea de a o deduce, în conformitate cu articolul 17 și face diferența, în mod arbitrar, între cheltuielile de investiții înainte și pe parcursul exploatării efective a unui bun imobil. Chiar în cazul în care, după exploatarea efectivă a unui bun imobil, se prevede o restituire a impozitului plătit în amonte pentru activitățile pregătitoare, se aplică o sarcină financiară bunului pe parcursul termenului, uneori considerabil, între primele cheltuieli de investiție și exploatarea propriu-zisă. Orice persoană care efectuează astfel de operațiuni de investiții strâns legate și necesare pentru exploatarea ulterioară a unui bun imobil trebuie, prin urmare, să fie considerată persoană plătitoare de impozit în sensul articolului 4.

24 În ceea ce privește chestiunea de a ști dacă articolul 4 trebuie interpretat în sensul că intenția declarată de a închiria un bun viitor este suficientă pentru a considera că bunul dobândit urmează a fi utilizat pentru o operațiune care face obiectul impozitării și că, prin urmare, trebuie considerată, pe această bază, ca persoană plătitoare de impozit o persoană care a făcut o astfel de investiție, trebuie evidențiat, în primul rând, că celui care solicită deducerea de TVA îi revine sarcina de a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile pentru a beneficia de aceasta și, în special, dacă îndeplinește criteriile unei persoane plătitoare de impozit. Prin urmare, articolul 4 nu se opune ca administrația fiscală să impună ca intenția declarată să fie confirmată de elemente obiective, precum capacitatea specifică a locațiilor proiectate pentru o exploatare comercială.

25 Prin urmare, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată Curții că dobândirea unui drept de creanță cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra unei părți a unui imobil a cărui construcție nu a fost finalizată încă, cu intenția de a o închiria la momentul oportun, poate fi considerată ca o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (1) din A Șasea directivă, înțelegându-se că această dispoziție nu se opune faptului ca administrația fiscală să impună ca intenția declarată să fie confirmată de elemente obiective, precum capacitatea specifică a locațiilor proiectate pentru o exploatare comercială.

## Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a doua),

pronunțându-se cu privire la întrebarea adresată de către Hoge Raad der Nederlanden, prin hotărârea din 30 noiembrie 1983, hotărăște:

**Dobândirea unui drept de creanță cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra unei părți a unui imobil a cărui construcție nu a fost finalizată încă, cu intenția de a o închiria la momentul oportun, poate fi considerată ca o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (1) din A Șasea directivă, înțelegându-se că această dispoziție nu se opune faptului ca administrația fiscală să impună ca intenția declarată să fie confirmată de elemente obiective, precum capacitatea specifică a locațiilor proiectate pentru o exploatare comercială.**

Due

Pescatore

Bahlmann

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 14 februarie 1985.

Grefier

Președintele Camerei a doua

P. Heim

O. Due