HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

7 noiembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Livrarea de terenuri pe care se află exclusiv fundații de construcții cu destinația de locuință – Calificare – Articolul 12 – Noțiunile de «teren construibil» și «clădire sau părți ale unei clădiri» – Criteriul «primei ocupări» a unei clădiri”

În cauza C-594/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca), prin decizia din 20 septembrie 2023, primită de Curte la 26 septembrie 2023, în procedura

Skatteministeriet

împotriva

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby,

Strandkanten Sæby ApS,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), președinta Camerei a cincea, și domnul J. Passer, judecător,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

* Limba de procedură: daneza.

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby și Strandkanten Sæby ApS, de C. Bachmann, advokat;

– pentru guvernul danez, de C. Maertens, în calitate de agent, asistată de S. Horsbøl Jensen, advokat;

– pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vláčil, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și U. Nielsen, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 12 alineatul (1) literele (a) și (b), precum și a articolului 135 alineatul (1) literele (j) și (k) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca), pe de o parte, și Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (denumită în continuare „NSS”) și Strandkanten Sæby ApS, pe de altă parte, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (TVA) care trebuie achitată pentru livrarea de terenuri pe care se află fundații de construcții cu destinația de locuință.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată

«activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 12 din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

6 Articolul 135 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(j) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a);

(k) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (b);

[…]”

7 Potrivit articolului 371 din Directiva TVA:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, scuteau operațiunile enumerate în anexa X partea B pot continua să scutească respectivele operațiuni, în condițiile aplicabile în statul membru în cauză la data respectivă.”

8 Printre operațiunile prevăzute în această listă figurează, la punctul 9, „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale acesteia ori a terenului pe care este construită, efectuată înainte de prima ocupare a acestora, și livrarea de teren de construcție, în temeiul articolului 12”.

Dreptul danez

Legea privind TVA-ul

9 În temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 9) din lovbekendtgørelse nr. 966 med senere ændringer (Legea de consolidare nr. 966, cu modificările ulterioare) din 14 octombrie 2005, în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2010 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), livrarea unui bun imobil era, fără excepție, scutită de TVA. Articolul 13 alineatul 1 punctul 9) din Legea privind TVA-ul era întemeiat pe clauza numită de „standstill”, prevăzută la articolul 371 din Directiva TVA.

10 Începând cu 1 ianuarie 2011, această scutire a fost abrogată în parte, articolul 13 alineatul 1 punctul 9) din Legea privind TVA-ul, astfel cum a fost modificată prin lov nr. 520 (Legea nr. 520) din 12 iunie 2009 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul modificată”), având următorul cuprins:

„Următoarele bunuri și servicii sunt scutite de TVA:

[…]

9) livrarea de bunuri imobile. Cu toate acestea, sunt excluse de la scutire:
   (a) livrarea unei clădiri noi sau a unei clădiri noi și a terenului pe care se află clădirea;
   (b) livrarea de terenuri construibile, amenajate sau nu, în special livrarea de terenuri pe care s-au ridicat construcții.”

11 Articolul 13 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul cu modificările ulterioare prevede:

„[Skatteministeren (ministrul finanțelor, Danemarca)] poate stabili norme detaliate privind delimitarea noțiunii de bun imobil în sensul alineatului 1 punctul 9).”

12 Potrivit articolului 2.1.1 din expunerea de motive a Proiectului de lege nr. L 203 din 22 aprilie 2009, adoptat ulterior ca Legea nr. 520 din 12 iunie 2009:

„Nu se prevede un regim tranzitoriu pentru bunurile imobile noi, întrucât Legea [nr. 520 din 12 iunie 2009] se aplică unor bunuri imobile noi numai în cazul în care construcția sau extinderea/transformarea a început după intrarea în vigoare a legii. Momentul în care se consideră că începe o nouă construcție este momentul în care încep să fie turnate fundațiile.”

Decretul privind TVA-ul

13 Ministrul finanțelor a utilizat posibilitatea conferită de articolul 13 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul cu modificările ulterioare pentru a delimita operațiunile supuse TVA-ului în raport cu cele care sunt scutite de TVA prin intermediul bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Decretul nr. 1370 de modificare a Decretului privind

taxa pe valoarea adăugată) din 2 decembrie 2010, astfel cum a fost modificat prin bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Decretul nr. 808 privind taxa pe valoarea adăugată) din 30 iunie 2015 (denumit în continuare „Decretul privind TVA-ul”).

14 Articolul 54 alineatele 1 și 2 din Decretul privind TVA-ul prevede:

„[1.] Noțiunea de clădire prevăzută la articolul 13 alineatul 1 punctul 9) litera a) din Legea [privind TVA-ul cu modificările ulterioare] înseamnă construcții încorporate în sol care sunt finalizate pentru utilizarea căreia îi sunt destinate. Livrarea de părți ale unei astfel de clădiri este considerată de asemenea o livrare a unei clădiri.

2. O clădire, în sensul alineatului (1), este nouă înainte de prima sa ocupare. O clădire este de asemenea nouă la data primei livrări după ocupare, dacă livrarea are loc la mai puțin de cinci ani de la data finalizării clădirii. Pentru a doua livrare și pentru următoarele livrări, care au loc în termen de cinci ani de la finalizarea clădirii, clădirea este nouă și în cazul în care livrarea are loc înainte ca clădirea să fi fost utilizată prin ocupare pentru o perioadă de doi ani, iar prima livrare intră sub incidența articolului 29 din Legea privind TVA-ul [cu modificările ulterioare].”

15 Articolul 134 alineatele 3 și 4 din acest decret prevede:

„3. Articolul 13 alineatul 1 punctul 9) litera a) din Legea privind TVA-ul [cu modificările ulterioare] se aplică clădirilor noi și clădirilor noi cu teren pe care sunt construite, menționate la articolul 54 din prezentul decret, în cazul în care construcția a început la 1 ianuarie 2011 sau ulterior […]

4. Data începerii construcției de clădiri noi și a extinderii clădirilor existente corespunde începutului turnării fundațiilor […]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

16 În cursul anului 2006, NSS a achiziționat un bun imobil utilizat până atunci cu destinația de camping. În cursul anului 2008, NSS a împărțit acest bun imobil în mai multe parcele și, în cursul lunii ianuarie 2009, pe unele dintre aceste parcele au fost instalate racordări pentru electricitate, apă, încălzire și canalizare.

17 În toamna anului 2010, pe baza unor autorizații de construcție pe care NSS le-a obținut de la administrația competentă, pe unele dintre parcelele menționate a început realizarea unor fundații. Aceste lucrări de fundații au fost finalizate înainte de 1 ianuarie 2011.

18 La 1 ianuarie 2015, NSS a transferat proprietatea a șaisprezece parcele care aveau fundații unei societăți de drept danez. Ulterior, aceste parcele au fost vândute unor particulari.

19 Pentru cinci dintre parcelele menționate a fost construită ulterior pe fundațiile realizate în cursul anului 2010 o construcție cu destinația de locuință. Pentru alte opt parcele a fost ridicată o construcție cu destinația de locuință, dar nu pe fundațiile turnate în cursul anului 2010. Pentru celelalte trei parcele, fundațiile realizate în cursul anului 2010 sunt încă prezente, dar nu a fost ridicată nicio construcție.

20 Printr-o decizie din 28 septembrie 2017, SKAT (administrația fiscală, Danemarca) a obligat NSS să plătească TVA-ul pentru livrarea celor șaisprezece parcele care aveau fundații, considerând că aceasta constituia o livrare de „terenuri construibile” supusă TVA-ului în temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 9) litera b) din Legea privind TVA-ul, cu modificările ulterioare.

21 NSS a contestat această decizie în fața Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională, Danemarca), care a apreciat, printr-o decizie din 1 septembrie 2021, că livrarea acestor șaisprezece parcele nu constituia o operațiune supusă TVA-ului în temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 9) litera b) din Legea privind TVA-ul modificată, ci o operațiune scutită de TVA în temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 9) din Legea privind TVA-ul, care scutea de TVA toate livrările de bunuri imobile. În această privință, Comisia Fiscală Națională a constatat printre altele că NSS începuse să realizeze fundațiile pe cele șaisprezece parcele menționate anterior datei de 1 ianuarie 2011 și că aceleași parcele fuseseră dobândite de aceasta înainte de prezentarea proiectului de lege devenit Legea nr. 520 din 12 iunie 2009.

22 La 1 decembrie 2021, Ministerul Finanțelor a formulat o acțiune împotriva deciziei Comisiei Fiscale Naționale la Retten i Aalborg (Tribunalul din Aalborg, Danemarca), care a trimis cauza la Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest, Danemarca), care este instanța de trimitere, ca urmare a problemelor de principiu pe care le ridică.

23 Instanța de trimitere arată că, potrivit Ministerului Finanțelor, pentru a stabili ceea ce constituie o „clădire” în scopuri de TVA, trebuie să se aibă în vedere modul de redactare a articolului 12 alineatul (2) din Directiva TVA, care prevede că o clădire desemnează „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”. În limbajul curent, o „construcție” care ia forma unei „clădiri” ar fi caracterizată de faptul că este compusă din mai multe părți care formează un ansamblu destinat unei utilizări precise.

24 Având în vedere articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, care se referă la „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări”, o clădire (sau părțile unei clădiri) s-ar caracteriza prin faptul că poate face obiectul unei ocupări și, prin urmare, poate fi utilizată în scopurile pentru care este destinată. Or, potrivit acestui minister, o clădire (sau o parte de clădire) nu ar putea fi utilizată decât dacă este finalizată într-o măsură suficientă pentru ca să fie posibilă o punere în funcțiune, dacă este cazul parțială.

25 Articolul 12 alineatul (2) al treilea paragraf din această directivă ar permite utilizarea altor criterii decât cel al primei ocupări pentru definirea noțiunii de „clădire”, printre care cel privitor la perioada scursă între data finalizării clădirii și cea a primei livrări. Această dispoziție ar presupune că o construcție neterminată nu poate fi considerată o clădire.

26 Astfel, potrivit Ministerului Finanțelor, nu se poate considera că o construcție cu destinația de locuință a fost finalizată și că poate face obiectul unei ocupări dacă au fost realizate numai fundațiile clădirii. Astfel de fundații nu ar putea constitui nici „părți ale unei clădiri”, în sensul articolului 12 din Directiva TVA, din moment ce nu ar exista o livrare a unei părți din clădire decât dacă partea livrată poate face obiectul unei ocupări. Aceasta ar fi situația atunci când livrarea se efectuează pe etape, de exemplu, în cazul livrării de apartamente în cadrul unei construcții cu destinația de locuință.

27 Instanța de trimitere arată că, potrivit NSS, atunci când a început realizarea fundațiilor pe cele șaisprezece parcele, ele au trecut de la statutul de „teren construibil” la cel de „clădire sau parte a unei clădiri și terenul pe care se află clădirea”. Nu s-ar contesta că fundațiile de pe aceste parcele erau pe deplin utilizabile la momentul livrării parcelelor menționate în cursul anului 2015.

28 Fundațiile ar fi incluse în noțiunea foarte largă de „clădire”, în sensul articolului 12 din Directiva TVA, definită ca „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”. În opinia NSS, articolul 54 din Decretul privind TVA-ul, care adaugă condiția potrivit căreia construcțiile trebuie să fie „finalizate pentru utilizarea căreia îi sunt destinate”, ar limita această noțiune, cu încălcarea Directivei TVA.

29 În sfârșit, NSS susține că criteriul primei ocupări și criteriile alternative acestuia prevăzute la articolul 12 alineatul (2) al treilea paragraf din Directiva TVA urmăresc să stabilească momentul la care livrarea de clădiri și de terenuri poate fi supusă TVA-ului, iar nu momentul la care o construcție devine o „clădire”.

30 Instanța de trimitere consideră că jurisprudența Curții nu permite să se stabilească dacă un teren pe care se află fundații în vederea realizării unei construcții cu destinația de locuință trebuie considerat, în scopuri de TVA, ca fiind un teren construibil sau ca fiind o clădire sau o parte a unei clădiri și terenul pe care se află clădirea.

31 În aceste condiții, Vestre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Vest) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) coroborat cu articolul 12 alineatul (1) litera (a) și alineatul (2) din [Directiva TVA], interpretate împreună cu articolul 135 alineatul (1) litera (k) coroborat cu articolul 12 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din [această directivă], ca un stat membru să considere, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, că livrarea unui teren pe care la data livrării era construită o fundație preturnată și pe care alți proprietari urmau să ridice abia ulterior o clădire cu destinația de locuință reprezintă vânzarea unui teren construibil, supusă TVA-ului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

32 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 12 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o operațiune de livrare a unui teren pe care se află, la data acestei livrări, exclusiv fundații de construcții cu destinația de locuință constituie o livrare a unui „teren construibil”, în sensul acestui articol.

33 Trebuie amintit de la bun început că Directiva TVA stabilește un sistem comun al TVA-ului, bazat printre altele pe o definire uniformă a operațiunilor taxabile (Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 24 și jurisprudența citată).

34 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din această directivă, este supusă TVA-ului livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

35 În temeiul articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată, este considerată ca fiind „persoană impozabilă” orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

36 Directiva TVA ține astfel seama de caracterul profesional și obișnuit al exercitării de activități economice drept criterii generale pentru a atribui persoanelor care desfășoară aceste activități calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA. Aceste criterii sunt însă adaptate în ceea ce privește operațiunile imobiliare, întrucât, în conformitate cu articolul 12 alineatul (1), această directivă permite statelor membre să considere ca fiind impozabile și persoanele care efectuează în mod ocazional livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, efectuată înaintea primei ocupări [articolul 12 alineatul (1) litera (a)], sau livrarea unui teren construibil [articolul 12 alineatul (1) litera (b)] (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 27).

37 Conform articolului 12 alineatul (3) din directiva menționată, în sensul alineatului (1) litera (b) al acestui articol 12, „teren construibil” înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.

38 Cu toate acestea, Directiva TVA limitează marja de apreciere a acestora din urmă în ceea ce privește domeniul de aplicare al noțiunii de „teren construibil”. În acest context, statele membre trebuie să respecte obiectivul urmărit de articolul 135 alineatul (1) litera (k) din această directivă, care urmărește să nu scutească de TVA decât livrările de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, care nu sunt destinate construirii unor clădiri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punctele 34 și 50, precum și jurisprudența citată).

39 În plus, definiția noțiunii de „teren construibil” este de asemenea limitată de sfera de aplicare a noțiunii de „clădire”, definită în sens foarte larg de legiuitorul Uniunii la articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA ca incluzând „orice structură fixată pe pământ sau în pământ” (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 54, și Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 51).

40 Rezultă că un teren care cuprinde o construcție ce trebuie calificată drept „clădire”, în sensul acestei dispoziții, nu poate fi calificat drept „teren construibil”.

41 În speță, este cert că terenurile în discuție în litigiul principal nu cuprindeau, la data livrării lor, decât fundațiile de construcții cu destinația de locuință. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă aceste fundații constituie ca atare o „clădire” sau o „parte a unei clădiri”, în sensul articolului 12 din Directiva TVA, caz în care aceste terenuri nu ar mai putea fi considerate „teren construibil”.

42 Din cererea de decizie preliminară reiese că această clarificare se impune din moment ce livrarea unui teren construibil este supusă TVA-ului. În schimb, deși, în principiu, livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri este de asemenea supusă TVA-ului, rezultă că, pe de o parte, până la 31 decembrie 2010, Regatul Danemarcei aplica, în temeiul articolului 371 din Directiva TVA, o scutire de TVA pentru toate livrările de bunuri imobile și, pe de altă parte, în conformitate cu reglementarea națională aplicabilă, livrările de clădiri a căror construcție începuse la acea dată

continuă să beneficieze de această scutire. Întrucât fundațiile construite pe terenurile în discuție în litigiul principal au fost turnate în cursul anului 2010, NSS apreciază că livrarea acestor terenuri este scutită de TVA.

43 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat că articolul 12 alineatul (3) din Directiva TVA prevede în mod clar că chiar și terenurile amenajate se încadrează în noțiunea de „teren construibil”, în măsura în care acestea sunt definite ca atare de statele membre. Cu alte cuvinte, amenajarea terenurilor, precum racordarea la rețelele de energie electrică, de gaze naturale, de apă, nu poate avea drept consecință schimbarea calificării lor juridice în „clădire”, în sensul de construcție fixată pe pământ în special prin intermediul fundațiilor (Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 57).

44 Pe de altă parte, deși articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA definește o clădire într-un mod foarte larg ca fiind „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”, nu este mai puțin adevărat că această dispoziție face trimitere la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă, care se referă la „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri […] înaintea primei ocupări”. Astfel, nu se poate concluziona că simple lucrări de racordare la rețele pot fi incluse în noțiunea de „clădire” (Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 58).

45 Curtea a subliniat astfel, în cadrul definiției foarte largi a noțiunii de „clădire”, în sensul articolului 12 alineatul (2) din Directiva TVA, importanța trimiterii la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din această directivă, care vizează criteriul „primei ocupări” a unei clădiri.

46 La rândul său, articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA prevede o scutire de TVA pentru livrarea unei clădiri, alta decât livrarea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta. Aceste dispoziții operează în practică o distincție între clădirile vechi, a căror vânzare nu este în principiu supusă TVA-ului, și clădirile noi, a căror vânzare este supusă acestei taxe, indiferent dacă este efectuată în cadrul unei activități economice permanente sau cu titlu ocazional (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2023, État belge și Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, punctul 20, precum și jurisprudența citată).

47 *Ratio legis* a dispozițiilor menționate este lipsa relativă a unei valori adăugate generate de vânzarea unei clădiri vechi (Hotărârea din 9 martie 2023, État belge și Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, punctul 21, precum și jurisprudența citată), spre deosebire de vânzarea unei clădiri noi, a cărei valoare adăugată rezultă dintr-o lucrare de construcții care determină o modificare substanțială a realității fizice ca urmare a tranziției de la un bun imobil neconstruit sau chiar un teren neurbanizat la o clădire locuibilă (Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 55).

48 Astfel cum reiese din lucrările pregătitoare ale celei de A șasea directive 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), care rămân relevante în scopul interpretării Directivei TVA, în contextul scutirilor prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (j) din aceasta, criteriul „primei ocupări” a unei clădiri trebuie înțeles ca fiind corespunzător criteriului primei utilizări a bunului de către proprietarul sau de către locatarul său. Se precizează în lucrările pregătitoare respective că acest criteriu a fost reținut pentru a stabili momentul în care bunul încheie procesul de producție și devine obiect de consum (Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 41).

49 Ținând seama de jurisprudența menționată la punctele 43-48 din prezenta hotărâre, este necesar să se constate că fundațiile de construcții cu destinația de locuință nu pot fi calificate drept „clădire” sau drept „părți ale unei clădiri”, în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA.

50 Desigur, fundațiile unei clădiri sunt unul dintre elementele care o compun și, prin urmare, pot constitui în limbajul curent o „parte din clădire”.

51 În plus, articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din această directivă definește o clădire în mod foarte larg ca fiind „orice structură fixată pe pământ sau în pământ”. Astfel, nu se poate exclude ca o asemenea definiție, considerată izolat, să poată fi interpretată în sensul că include fundații.

52 Cu toate acestea, astfel cum a subliniat Curtea în Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 58), nu este mai puțin adevărat că această dispoziție face trimitere la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, care se referă la criteriul „primei ocupări”.

53 După cum se amintește la punctul 48 din prezenta hotărâre, acest criteriu trebuie înțeles în sensul că corespunde celui al primei utilizări a bunului de către proprietarul sau de către locatarul său, înțelegându-se că el a fost reținut de legiuitorul Uniunii ca fiind determinant pentru momentul în care un bun încheie procesul de producție și devine obiect de consum.

54 Or, simple fundații de construcții cu destinația de locuință nu pot face obiectul unei „ocupări” astfel definite. În plus și în orice caz, realizarea unor astfel de fundații nu marchează finalizarea procesului de construcție a clădirii și intrarea acesteia în sectorul de consum.

55 Astfel, având în vedere articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, chiar și o „parte a unei clădiri” trebuie să poată face obiectul unei ocupări și, prin urmare, trebuie să fie scoasă din procesul de producție, situație care se poate regăsi, de exemplu, atunci când o clădire compusă din mai multe părți sau unități, precum apartamentele, este construită în etape, astfel încât unele dintre aceste părți sau unități pot face obiectul unei ocupări, în timp ce alte părți sunt încă în construcție. În această privință, Curtea a subliniat deja că trebuie să se țină seama de utilizarea efectivă a unui bun imobil la momentul livrării (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctele 43, 45 și 48, precum și jurisprudența citată).

56 În plus, conform articolului 12 alineatul (2) al treilea paragraf din Directiva TVA, statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări.

57 Asemenea criteriului primei ocupări, aceste criterii alternative urmăresc, astfel cum rezultă din jurisprudența citată la punctul 46 din prezenta hotărâre, să distingă clădirile noi, supuse în principiu TVA-ului, de clădirile vechi, scutite de TVA în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (j) din Directiva TVA.

58 Or, primul dintre aceste criterii alternative face referire la „terminarea construcției”, și anume un eveniment care se situează cu mult dincolo de etapa inițială a turnării fundațiilor. Al doilea dintre criteriile menționate utilizează, la rândul său, aceeași noțiune ca și criteriul implicit prevăzut la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, și anume „prima ocupare”, și trebuie, așadar, să fie interpretat în același mod ca acest din urmă criteriu.

59 Trebuie arătat de asemenea că NSS și celelalte trei societăți pârâte din litigiul principal invocă în observațiile lor scrise mai multe hotărâri ale Curții pentru a-și susține interpretarea potrivit căreia fundațiile constituie o clădire, în sensul articolului 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA. Cu toate acestea, niciuna dintre aceste hotărâri nu poate repune în discuție interpretarea menționată la punctul 49 din prezenta hotărâre.

60 Astfel, mai întâi, în Hotărârea din 30 septembrie 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, punctul 57), Curtea a statuat că amenajarea unor terenuri precum racordarea la rețelele de energie electrică, de gaze naturale, de apă etc. nu poate avea drept consecință schimbarea calificării juridice a acestor terenuri în „clădire”, în sensul de construcție fixată pe pământ în special prin intermediul fundațiilor. Procedând astfel, ea a afirmat pur și simplu că fundațiile sunt un mijloc de fixare a unei construcții pe pământ, iar nu că acestea constituie, ca atare, o clădire.

61 În continuare, este adevărat că, în Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctele 46 și 54), Curtea a afirmat, în ceea ce privește o construcție care cuprinde fundații finalizate și o dală în parte terminată, că era vorba despre o livrare a unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea înainte de prima sa ocupare. Cu toate acestea și după cum recunosc NSS și celelalte trei societăți pârâte din litigiul principal în observațiile lor scrise, această cauză nu privea interpretarea noțiunii de „clădire” sau de „părți ale unei clădiri”, în sensul articolului 4 alineatul (3) primul paragraf din A șasea directivă 77/388, care era dispoziția echivalentă în această directivă cu articolul 12 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, astfel încât această afirmație incidentă a Curții nu poate fi suficientă pentru a invalida constatările rezultate din interpretarea acestei din urmă dispoziții care figurează în special la punctele 52-55 din prezenta hotărâre.

62 În sfârșit, în Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, punctele 32 și 33), Curtea a statuat că clădirile de unu sau două etaje bazate pe socluri din beton edificate pe o talpă de beton turnată în pământ constituiau, chiar dacă erau demontabile și deplasabile, „bunuri imobile”. Astfel, aprecierea Curții în această hotărâre a privit clădiri finalizate, iar nu fundațiile acestora.

63 Având în vedere ansamblul motivelor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 12 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o operațiune de livrare a unui teren pe care se află, la data acestei livrări, exclusiv fundații de construcții cu destinația de locuință constituie o livrare a unui „teren construibil”, în sensul acestui articol.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 12 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

o operațiune de livrare a unui teren pe care se află, la data acestei livrări, exclusiv fundații de construcții cu destinația de locuință constituie o livrare a unui „teren construibil”, în sensul acestui articol.

Semnături