Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

29 martie 2012*

„A șasea directivă TVA — Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) — Drept de deducere — Bun de capital aparținând unei persoane impozabile care este o persoană juridică și pus la dispoziția personalului său în folosul propriu”

În cauza C-436/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Mons (Belgia), prin decizia din 8 septembrie 2010, primită de Curte la 13 septembrie 2010, în procedura

État belge

împotriva

BLM SA,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, domnul J.-J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 decembrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru BLM SA, de O. D'Aout, avocat;

— pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de B. Stromsky, precum și de D. Recchia și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și a articolului 13 secțiunea B 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge, pe de o parte, și BLM SA (denumită în continuare „BLM”), o societate de drept belgian, pe de altă parte, cu privire la deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitată în amonte aferentă unui bun imobil utilizat în parte în folosul propriu de către personalul acestei societăți.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Potrivit celui de al cincilea și celui de al șaselea considerent ale celei de A șasea directive:

„întrucât, pentru a spori caracterul nediscriminatoriu al taxei, termenul «persoană impozabilă» trebuie clarificat astfel încât statele membre să îl poată utiliza pentru a include persoanele care efectuează în mod ocazional anumite operațiuni;

întrucât termenul «operațiune taxabilă» a condus la dificultăți, în special în ceea ce privește operațiunile considerate ca fiind operațiuni taxabile; întrucât aceste concepte trebuie clarificate.” [traducere neoficială]

4 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. 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]

5 Articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.” [traducere neoficială]

6 Articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă prevede:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor, atunci când [TVA-ul] aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.” [traducere neoficială]

7 Potrivit articolului 13 secțiunea B primul paragraf litera (b) din A șasea directivă, statele membre scutesc de la impozitare „leasingul și închirierea de bunuri imobile […]”.

8 Articolul 17 alineatul (2) din aceeași directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f din aceasta, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care are obligația de a o plăti:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.”

Reglementarea națională

9 Articolul 19 alineatul 1 din code de la TVA (Codul privind TVA-ul) prevede:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros utilizarea bunurilor afectate întreprinderii în folosul propriu de către persoana impozabilă sau de către personalul acesteia sau, mai general, în scopuri străine de activitatea economică a persoanei impozabile, atunci când taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.”

10 Potrivit articolului 44 alineatul 3 punctul 2 din același cod, sunt scutite de TVA „leasingul, închirierea și cedarea folosinței bunurilor imobile prin natura lor, precum și utilizarea unor astfel de bunuri în condițiile prevăzute la articolul 19 alineatul 1 […]”.

11 În decizia de trimitere, cour d’appel de Mons (Curtea de Apel din Mons) se referă la circulara administrativă nr. E. T.108691 din 31 ianuarie 2005, care a fost redactată în urma Hotărârii Curții din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4101), și deduce consecințele practice ale acesteia în ceea ce privește reglementarea națională. Potrivit instanței de trimitere, această circulară limitează aplicarea Hotărârii Seeling menționate numai la persoanele impozabile care sunt persoane fizice. În ceea ce privește persoanele impozabile care sunt persoane juridice care pun la dispoziția unui director sau a unui asociat un bun imobil afectat în totalitate patrimoniului întreprinderii, circulara menționată precizează că o astfel de utilizare constituie o închiriere a unui bun imobil, care este, ca atare, scutită de TVA.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

12 BLM, constituită în aprilie 2003 de domnii Bertrand și Bernard Losfeld, are ca obiect de activitate în special activitatea de consiliere în materie financiară, tehnică, comercială sau administrativă în sens larg, precum și asistența și furnizarea de servicii, în mod direct sau indirect, în domeniul administrativ sau financiar, în vânzări, producție și administrare în general. În ceea ce privește aceste activități, BLM este supusă la plata TVA-ului.

13 În cursul lunii decembrie 2003, BLM a dobândit, prin aport adus de domnul Bertrand Losfeld și de soția sa, un drept real de uzufruct pentru o durată de 20 de ani asupra unui imobil pe care l-au construit anterior și pentru construirea căruia au optat pentru calitatea de persoane supuse la plata

TVA-ului. Domnul Bertrand Losfeld și soția sa au domiciliul în acest imobil, împreună cu copiii lor, începând din luna iulie 2002. BLM dispune în imobilul menționat de un birou și de un spațiu pentru arhivă.

14 Acest aport a determinat plata TVA-ului, care a fost dedus de BLM în declarația aferentă celui de al patrulea trimestru al anului 2003, suma dedusă fiind de 42 420,61 euro.

15 BLM, al cărei administrator delegat este domnul Bertrand Losfeld, nu solicită acestuia plata unei chirii pentru utilizarea în scopuri personale a unei părți din imobilul în cauză. Acesta este însă supus impozitului aplicat asupra avantajelor în natură de care beneficiază persoanele fizice, calculat forfetar pe baza unei ocupări în scopuri personale a 75 % din clădire.

16 În urma unui control efectuat de administrația fiscală din Tournai (denumită în continuare „administrația fiscală”), aceasta din urmă a contestat deductibilitatea unei părți din TVA-ul plătit de BLM cu ocazia aportului, respectiv suma de 31 683,96 euro. Astfel, administrația fiscală a apreciat că era vorba despre o utilizare neprofesională a imobilului. Or, utilizarea unui imobil în scopuri personale ar constitui o operațiune scutită de TVA. În consecință, persoana impozabilă nu ar putea să deducă TVA-ul care a grevat, în amonte, construirea părții din imobil pusă la dispoziția administratorului delegat al BLM.

17 Administrația fiscală a apreciat că TVA-ul aferent cheltuielilor de construcție a spațiilor profesionale, respectiv biroul și spațiul pentru arhivă, era deductibil 100 %, că TVA-ul aferent lucrărilor efectuate în spațiile așa-zis „mixte” era deductibil în cotă de 25,31 % și că restul imobilului trebuia să fie considerat în totalitate privat. În consecință, prin decizia din 1 martie 2005, administrația fiscală a stabilit că BLM trebuia să plătească suma de 31 683,96 euro cu titlu de deducere abuzivă a TVA-ului, precum și o amendă și dobânzi de întârziere.

18 BLM a introdus o acțiune împotriva deciziei menționate la tribunal de première instance de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Mons). Prin intermediul concluziilor prezentate la acest tribunal, administrația fiscală a formulat cu titlu subsidiar o cerere reconvențională, solicitând stabilirea, pentru fiecare an scurs, a bazei impozabile a utilizării în scopuri personale a imobilului în cauză, la 1/15 din partea corespunzătoare din prețul acestui bun. În hotărârea din 8 august 2006, acest tribunal a considerat, printre altele, că baza impozabilă anuală pentru punerea gratuită la dispoziție a bunului imobil de către BLM trebuia să fie stabilită la 1/20 din prețul plătit pentru achiziționarea dreptului de uzufruct asupra imobilului, corespunzător părții ocupate în scopuri personale.

19 Întrucât a considerat hotărârea menționată nesatisfăcătoare, administrația fiscală a formulat apel împotriva acesteia în fața cour d’appel de Mons. În susținerea apelului său, administrația fiscală arată că o punere la dispoziție precum cea din acțiunea principală trebuie să fie considerată o închiriere cu titlu oneros scutită de TVA. Fiind vorba de o operațiune netaxată, persoana impozabilă nu ar putea să deducă, așadar, taxa care a grevat construirea părții din imobil pusă la dispoziție. Administrația respectivă susține în această privință că Hotărârea Seeling, citată anterior, se aplică numai unei persoane impozabile care are calitatea de persoană fizică, întrucât o astfel de persoană nu poate să fie simultan proprietara unui bun imobil și locatara aceluiași bun.

20 În fața instanței de trimitere, BLM susține că soluția reținută de Curte în Hotărârea Seeling, citată anterior, poate fi transpusă la o situație precum cea din acțiunea principală.

21 În aceste condiții, cour d’appel de Mons a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă […] trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale care consideră drept o prestare de servicii scutită, ca leasing sau ca închiriere de bunuri imobile în sensul articolului 13

secțiunea B litera (b) menționat, utilizarea în folosul propriu de către director și de către familia acestuia a unei părți dintr-o clădire construită sau deținută în temeiul unui drept real imobiliar de *persoana impozabilă persoană juridică*, atunci când taxa în amonte aferentă acestui bun de capital a fost dedusă?"

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, cu toate că nu sunt întrunite caracteristicile unui leasing sau ale unei închirieri a unui bun imobil în sensul acestui articol 13 secțiunea B litera (b), consideră drept o prestare de servicii scutită de TVA în temeiul acestei din urmă dispoziții utilizarea în folosul propriu de către personalul unei persoane impozabile care este persoană juridică a unei părți dintr-o clădire construită sau deținută de această persoană impozabilă în temeiul unui drept real imobiliar, atunci când taxa în amonte aferentă acestui bun a fost dedusă.

23 În această privință, trebuie amintit că, în Hotărârea Seeling, citată anterior, Curtea a declarat deja că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale care tratează ca o prestare de servicii scutită, în calitate de leasing sau de închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) menționat mai sus, utilizarea în folosul propriu de către persoana impozabilă a unei părți dintr-o clădire afectată în totalitate întreprinderii acesteia.

24 Desigur, în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Seeling, citată anterior, persoana impozabilă era o persoană fizică și, prin urmare, exista o identitate de persoană între această persoană impozabilă și persoana care a utilizat în folos propriu bunul afectat întreprinderii. Cu toate acestea, contrar celor susținute de guvernul belgian în observațiile prezentate Curții, din această împrejurare nu se poate deduce că interpretarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă reținută de Curte în hotărârea menționată nu poate fi aplicată atunci când persoana impozabilă este o persoană juridică.

25 Astfel, pe de o parte, după cum reiese în mod clar din cuprinsul său, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă are în vedere nu numai cazul persoanei impozabile care utilizează în folos propriu un bun afectat întreprinderii, ci și cazul în care personalul unei persoane impozabile procedează la o astfel de utilizare. Or, în această ultimă situație, nu există identitate între persoanele în cauză, iar împrejurarea că persoana impozabilă este o persoană juridică nu exclude posibilitatea ca bunul să fie utilizat în scopuri personale de personalul respectivei persoane impozabile.

26 În plus, trebuie să se constate că dispoziția menționată, în care se utilizează termenul „persoană impozabilă", nu operează nicio distincție între persoanele fizice și persoanele juridice și că aceasta se limitează să prevadă modul în care trebuie tratate, în scopuri de TVA, anumite operațiuni economice care nu intră sub incidența altor dispoziții ale celei de A șasea directive.

27 De altfel, reiese din al cincilea și din al șaselea considerent ale celei de A șasea directive că calitatea de „persoană impozabilă" este legată de operațiunile efectuate de un operator economic, iar nu de forma juridică a acestuia din urmă. De asemenea, conform articolului 4 alineatul (1) din această directivă, trebuie considerată persoană impozabilă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2) al aceluiași articol, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

28 Pe de altă parte, trebuie precizat că, spre deosebire de cele susținute de guvernul belgian, din Hotărârea Seeling, citată anterior, nu rezultă că Curtea și-a întemeiat raționamentul pe o pretinsă imposibilitate de a concepe o locațiune imobiliară atunci când operațiunea privește una și aceeași persoană fizică, care ar avea, așadar, dubla calitate de locator și de locatar.

29 Astfel, deși Curtea ar fi putut să se limiteze să statueze că, într-o situație precum cea în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Seeling, citată anterior, nu putea să existe, prin definiție, un acord cu privire la condițiile închirierii, aceasta a examinat dacă situația respectivă putea să fie calificată drept o închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă și a concluzionat în această privință, la punctul 51 din hotărârea menționată, că o astfel de situație era caracterizată atât de lipsa plății unei chirii, cât și de lipsa unui acord privind durata folosinței, precum și a dreptului de a ocupa spațiul și de a exclude alte persoane de la ocuparea acestuia.

30 În consecință, în lipsa acestor caracteristici, utilizarea în folosul propriu de către personalul unei persoane impozabile care este persoană juridică a unei părți dintr-o clădire construită sau deținută de această persoană impozabilă în temeiul unui drept real imobiliar nu poate să fie calificată drept închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă.

31 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, cu toate că nu sunt întrunite caracteristicile unui leasing sau ale unei închirieri a unui bun imobil în sensul acestui articol 13 secțiunea B litera (b), consideră drept o prestare de servicii scutită de TVA în temeiul acestei din urmă dispoziții utilizarea în folosul propriu de către personalul unei persoane impozabile care este persoană juridică a unei părți dintr-o clădire construită sau deținută de această persoană impozabilă în temeiul unui drept real imobiliar, atunci când taxa în amonte aferentă acestui bun a fost dedusă.

32 În această privință, revine instanței de trimitere să aprecieze dacă, într-o situație precum cea din acțiunea principală, se poate considera că există o închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 cincea) declară:

Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, cu toate că nu sunt întrunite caracteristicile unui leasing sau ale unei închirieri a unui bun imobil în sensul acestui articol 13 secțiunea B litera (b), consideră drept o prestare de servicii scutită de taxa pe valoarea adăugată în temeiul acestei din urmă dispoziții utilizarea în folosul propriu de către personalul unei persoane impozabile care este persoană juridică a unei părți dintr-o clădire construită sau deținută de această persoană impozabilă în temeiul unui drept real imobiliar, atunci când taxa în amonte aferentă acestui bun a fost dedusă.

Revine instanței de trimitere să aprecieze dacă, într-o situație precum cea din acțiunea principală, se poate considera că există o închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) menționat mai sus.

Semnături