HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

14 octombrie 2021 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 250 și articolul 252 – Deducerea taxei achitate în amonte – Bun imobil – Încăpere cu destinație de birou – Instalație fotovoltaică – Decizie de afectare ce conferă un drept de deducere – Comunicarea deciziei de afectare – Termen de decădere pentru exercitarea dreptului de deducere – Prezumție de afectare patrimoniului privat al persoanei impozabile în lipsa comunicării deciziei de afectare – Principiul neutralității – Principiul securității juridice – Principiile echivalenței și proporționalității”

În cauzele conexate C-45/20 și C-46/20,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin deciziile din 18 septembrie 2019, primite de Curte la 29 ianuarie 2020, în procedurile

E

împotriva

Finanzamt N (C-45/20),

și

Z

împotriva

Finanzamt G (C-46/20),

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii J. Passer și N. Wahl, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

* Limba de procedură: germana.

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru E, de H. Weiss, Rechtsanwalt;

– pentru Finanzamt N, de B. Krimmel, în calitate de agent;

– pentru guvernul german, de J. Möller, S. Eisenberg și S. Heimerl, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și R. Pethke, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 mai 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolelor 167 și 168 litera (a) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii, între E, pe de o parte, și Finanzamt N (administrația financiară din N, Germania), pe de altă parte, în cauza C-45/20, și, între Z, pe de o parte, și Finanzamt G (administrația financiară din G, Germania), pe de altă parte, în cauza C-46/20, în legătură cu respingerea de către aceste autorități fiscale a deducerilor taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate de E și de Z din cauza lipsei unei decizii de afectare care să poată fi identificată de autoritatea fiscală și care să fi intervenit înainte de expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

[…]

(c) prestarea de servicii 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 63 din directiva menționată prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

6 Potrivit articolului 167 din aceeași directivă, „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă”.

7 Articolul 168 din Directiva TVA prevede:

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

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

8 Articolul 168a din această directivă prevede:

„(1) În cazul unui bun imobil care face parte din activele persoanei impozabile și care este folosit de către persoana impozabilă atât în scopul activității economice, cât și pentru folosința sa personală sau cea a personalului său sau, mai general, în alte scopuri decât cele aferente activității sale economice, TVA-ul pentru cheltuielile aferente respectivului bun imobil este deductibil în conformitate cu principiile prevăzute la articolele 167, 168, 169 și 173, numai în proporția care corespunde utilizării sale în scopuri aferente activității economice a persoanei impozabile.

Prin derogare de la articolul 26, modificările în ceea ce privește proporția de utilizare a unui bun imobil menționată la primul paragraf sunt luate în considerare în conformitate cu principiile prevăzute la articolele 184-192, astfel cum sunt aplicate în statul membru respectiv.

(2) Statele membre pot, de asemenea, aplica alineatul (1) în ceea ce privește TVA-ul pentru cheltuielile aferente altor bunuri care fac parte din activele întreprinderii, pe care le vor preciza.”

9 Articolul 179 primul paragraf din directiva menționată are următorul cuprins:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.”

10 În temeiul articolelor 180 și 182 din aceeași directivă, statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179. În acest caz, ele stabilesc condițiile și normele de aplicare.

11 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

12 Articolul 252 din această directivă prevede:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

13 Articolul 261 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot solicita persoanei impozabile să depună o declarație care să cuprindă toate informațiile menționate la articolele 250 și 251 pentru toate operațiunile desfășurate în anul precedent. Declarația respectivă furnizează toate informațiile necesare oricăror ajustări.”

14 Potrivit articolului 273 din aceeași directivă:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul german

15 Articolul 15, intitulat „Deducerea taxei achitate în amonte”, din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiilor principale (denumită în continuare „UStG”), este redactat după cum urmează:

„(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei achitate în amonte:

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate pentru întreprinderea sa de către un alt întreprinzător. […]

[…]

Livrarea, importul sau achiziția intracomunitară a unui bun pe care întreprinzătorul îl utilizează pentru întreprinderea sa în proporție de sub 10 % se consideră că nu au fost realizate pentru întreprindere.

[…]

(1b) În cazul în care întreprinzătorul utilizează un bun imobil atât în scopul activității economice, cât și în alte scopuri decât cele ale activității economice sau pentru folosința privată a personalului său, taxa pe livrarea, importul sau achiziția intracomunitară, precum și pe toate celelalte prestații legate de acest bun imobil nu este deductibilă în măsura în care nu are legătură cu utilizarea bunului imobil menționat în scopul activității economice. […]”

16 Articolul 18, intitulat „Procedura de impozitare”, prevede la alineatul (3):

„Întreprinzătorul trebuie să transmită […] pentru anul calendaristic sau, dacă este necesar, pentru o perioadă fiscală mai scurtă, o declarație fiscală în care efectuează propriul calcul, în conformitate cu articolul 16 alineatele (1)-(4) și articolul 17, al taxei datorate sau al excedentului care rezultă în favoarea sa (declarație de impozit). […]”

17 Articolul 149, intitulat „Depunerea declarațiilor fiscale”, din Abgabenordnung (Codul fiscal, BGBl. 2002 I, p. 3866), în versiunea aplicabilă litigiilor principale (denumit în continuare „AO”), prevede:

„1) Legislația fiscală stabilește care sunt persoanele obligate să depună o declarație fiscală. […]

2) În lipsa unor dispoziții contrare în legislația fiscală, declarațiile fiscale care se referă la un an calendaristic sau la un moment stabilit prin lege trebuie depuse cel târziu în următoarele cinci luni. […]”

Litigiile principale și întrebările preliminare

18 Situația de fapt din cauza C-45/20 poate fi rezumată după cum urmează. E deține o întreprindere de lucrări de schelărie. În cursul anului 2014, acesta a încredințat unui birou de arhitectură realizarea unor proiecte de construcție a unei case unifamiliale. Potrivit acestor proiecte, casa urma să aibă o suprafață utilă totală de 149,75 m^2 și să cuprindă, la parter, o încăpere calificată drept „birou”, în suprafață de 16,57 m^2. Facturile pentru construcția respectivei case au fost întocmite între luna octombrie 2014 și luna noiembrie 2015.

19 În declarația sa anuală privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2015, primită de administrația financiară din N la 28 septembrie 2016, E a invocat pentru prima dată un drept de deducere pentru taxele plătite în amonte aferente construcției acestui birou. În urma unui control fiscal, administrația financiară din N a refuzat această deducere. Contestația formulată de E împotriva acestui refuz și acțiunea sa la Sächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia, Germania) îndreptată împotriva deciziei adoptate în urma acestei contestații au fost respinse. Instanța respectivă și-a motivat decizia indicând în esență că afectarea bunului respectiv patrimoniului întreprinderii a intervenit după 31 mai 2016, data expirării termenului de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2015, în conformitate cu articolul 149 alineatul (2) din AO.

20 În ceea ce privește situația de fapt din cauza C-46/20, trebuie să se rețină următoarele. În cursul anului 2014, Z a achiziționat o instalație fotovoltaică, iar energia electrică produsă era în parte utilizată pentru propriul consum și în parte vândută unui furnizor de energie. Contractul de achiziție de energie electrică încheiat în același an între Z și acest furnizor prevedea o remunerație la care se adăuga impozitul pe cifra de afaceri. La 29 februarie 2016, Z a adresat administrației financiare din G o declarație privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2014. În această declarație, Z a dedus pentru prima dată sumele aferente în principal taxei achitate în amonte care apăreau în factura din 11 septembrie 2014 pentru livrarea și montarea instalației fotovoltaice. În urma unui control fiscal, administrația financiară din G a refuzat această deducere pentru motivul că Z nu luase decizia privind afectarea acestui bun patrimoniului întreprinderii sale până la 31 mai 2015, data expirării termenului de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri, stabilită la articolul 149 alineatul (2) din AO. Contestația formulată de Z împotriva acestui refuz și acțiunea sa la Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania) îndreptată împotriva deciziei adoptate în urma contestației au fost respinse.

21 E și Z au formulat fiecare recurs la instanța de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), în susținerea căruia ambii arată în esență că autoritățile fiscale erau obligate să ia în considerare acele elemente care dovedesc decizia lor de a afecta patrimoniului întreprinderii unele bunuri care fac obiectul unei folosințe mixte, precum proiectele de construcție care indicau utilizarea unei încăperi ca birou, sau utilizarea efectivă a bunurilor în scopul activității economice. E și Z susțin de asemenea că condiția referitoare la comunicarea, în termenul prevăzut la articolul 149 alineatul (2) din AO, a elementelor care fac dovada unei decizii privind afectarea activelor de folosință mixtă patrimoniului unei întreprinderi, stabilită de jurisprudența instanței de trimitere, nu poate fi menținută având în vedere concluziile care trebuie reținute din Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Potrivit jurisprudenței sale, instanța de trimitere consideră că recursurile lui E și Z sunt nefondate din perspectiva legislației naționale, întrucât elementele care fac dovada deciziei de afectare parțială a imobilului lui E sau a instalației fotovoltaice a lui Z patrimoniului întreprinderii lor nu au fost comunicate administrațiilor financiare competente înainte de expirarea termenului stabilit la articolul 149 alineatul (2) din AO pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri. Or, în conformitate cu criteriile pe care această instanță le-a dezvoltat în jurisprudența sa, deducerea fiscală care rezultă din aceste afectări poate fi admisă numai în măsura în care comunicarea a intervenit în termenul menționat.

23 Cu toate acestea, instanța amintită ridică problema compatibilității interpretării legislației naționale pe care a reținut-o cu dreptul Uniunii și în special cu Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 În primul rând, instanța de trimitere ridică problema dacă, ținând seama de lipsa unor norme de drept al Uniunii care să precizeze modul de adoptare și momentul comunicării elementelor care dovedesc o decizie privind afectarea unui bun patrimoniului unei întreprinderi, un stat membru poate solicita ca această decizie să fie comunicată într-un termen relativ scurt, precum cel prevăzut la articolul 149 alineatul (2) din AO, sub sancțiunea decăderii.

25 Potrivit instanței de trimitere, compatibilitatea acestei cerințe cu dreptul Uniunii poate fi susținută de împrejurarea că exercitarea dreptului de a opta pentru afectarea unui bun patrimoniului întreprinderii privește o condiție de fond a dreptului de deducere. În plus, impunerea de către un stat membru a unui termen de comunicare a elementelor care fac dovada deciziei de afectare ar fi justificată ținând seama de vidul legislativ lăsat de Directiva TVA în această privință, precum și de principiul securității juridice. Totodată, această impunere ar intra în competența conferită statelor membre prin dispozițiile titlului XI din Directiva TVA pentru a stabili condițiile de formă ale exercitării dreptului de deducere.

26 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că, deși situația de fapt care a determinat pronunțarea Hotărârii din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), diferă de cele din prezentele cauze conexate, Curtea a menționat în acea hotărâre mai multe indicii care permit să se stabilească dacă persoana impozabilă a acționat ca atare, dar care nu sunt susceptibile în mod necesar să fie aduse la cunoștința autorităților fiscale competente într-un termen relativ scurt. În plus, potrivit instanței de trimitere, s-ar putea deduce din hotărârea menționată că cerința potrivit căreia decizia de afectare trebuie să intervină într-un termen relativ scurt contravine principiului neutralității.

27 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema consecințelor nerespectării acestui termen. Potrivit acesteia, s-ar putea susține că afectarea unui bun patrimoniului unei întreprinderi nu poate fi demonstrată în lipsa unor indicii care să poată fi identificate de autoritatea fiscală în sensul că persoana impozabilă a ales să efectueze o asemenea afectare. Ar exista astfel o prezumție că orice bun care nu a fost afectat în mod expres de persoana impozabilă patrimoniului întreprinderii sale trebuie să fie afectat patrimoniul său privat. Instanța de trimitere subliniază însă totodată că reiese din Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), că nedeclararea afectării nu exclude posibilitatea ca o atare intenție să reiasă în mod implicit și că problema dacă persoana în cauză a acționat în calitate de persoană impozabilă trebuie apreciată în lumina unei accepțiuni largi a acestei noțiuni. Pe baza acestor considerații, s-ar putea susține că există o prezumție de „achiziționare în calitate de persoană impozabilă” atunci când un întreprinzător dobândește un bun care, prin natura sa, poate fi utilizat, în principiu, și în scopul activității economice și care nu a fost afectat de acest întreprinzător în mod exclusiv întreprinderii sale.

28 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, formulate în mod identic în cele două cauze conexate:

„1) Articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 167 din Directiva [TVA] se opune unei jurisprudențe naționale potrivit căreia, în cazul în care persoana impozabilă are un drept de alegere a afectării la momentul achiziției unui bun, dreptul de deducere este exclus dacă până la expirarea termenului prevăzut de lege pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri nu s-a adoptat nicio decizie privind afectarea care să poată fi identificată de autoritatea fiscală?

2) Articolul 168 litera (a) din Directiva [TVA] se opune unei jurisprudențe naționale potrivit căreia se consideră sau se prezumă că bunurile sunt afectate patrimoniului privat dacă nu există indicii (suficiente) în sensul că sunt afectate patrimoniului întreprinderii?”

Cu privire la întrebările preliminare

29 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 167 din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții naționale interpretate de o instanță națională în așa fel încât, atunci când o persoană impozabilă dispune de dreptul de a decide să afecteze un bun patrimoniului întreprinderii sale și când, cel târziu la expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri, autorității fiscale competente nu i s-a oferit posibilitatea să constate această afectare a bunului prin intermediul unei decizii explicite sau al unor indicii suficiente, aceasta din urmă poate să refuze dreptul de deducere a TVA-ului referitor la respectivul bun considerând că a fost afectat patrimoniului privat al persoanei impozabile.

30 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, într-o primă etapă, să se determine condițiile la care este supus dreptul unei persoane impozabile de a decide să afecteze un bun patrimoniului întreprinderii sale și, într-o a doua etapă, să se analizeze în ce condiții autoritatea națională competentă poate să refuze deducerea atunci când această alegere nu a fost adusă la cunoștința acestei autorități cel târziu la expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri.

31 În primul rând, în ceea ce privește condițiile la care este supus acest drept al persoanei impozabile de a decide să afecteze un bun patrimoniului întreprinderii sale, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care sunt obligate să îl plătească TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 32 și jurisprudența citată]. Acest drept, prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA, face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39 și jurisprudența citată).

32 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului [Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 33 și jurisprudența citată].

33 Dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA [a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 40, și Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 35, precum și jurisprudența citată].

34 Condițiile de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute în capitolul 1 din titlul X din Directiva TVA, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere” (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47 și jurisprudența citată). În acest sens, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, bunurile pentru care persoana impozabilă înțelege să se prevaleze de dreptul de deducere trebuie să fi fost dobândite de ea în această calitate în momentul achiziției. Mai mult, aceste bunuri trebuie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile și trebuie să fi fost furnizate în amonte de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 40, și Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 34, precum și jurisprudența citată). În plus, articolul 167 din Directiva TVA precizează că dreptul de deducere al TVA-ului aferent intrărilor ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, și anume în momentul livrării bunului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20 și jurisprudența citată).

35 Condițiile de formă privind dreptul de deducere reglementează modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare [a se vedea Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 47, și Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 37 și jurisprudența citată]. Articolele 250, 252 și 261 din Directiva TVA, care prevăd obligația persoanei impozabile de a depune declarații aferente TVA-ului și care reglementează dreptul statelor membre în ceea ce privește termenele pentru aceste declarații, enunță, așadar, condiții de formă.

36 Această distincție dintre condițiile de fond și condițiile de formă care guvernează dreptul la deducere este importantă, având în vedere că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45 și jurisprudența citată).

37 Pe de altă parte, trebuie arătat că, pentru bunuri care pot fi utilizate în scopuri atât profesionale, cât și private, o persoană impozabilă are dreptul, în scopuri de TVA, să decidă să le afecteze patrimoniului întreprinderii sale. Aceste bunuri cuprind bunurile de capital care, în virtutea articolului 189 litera (a) din Directiva TVA, pot fi definite de către statele membre și care, potrivit jurisprudenței Curții, cuprind bunurile care, utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, ceea ce implică faptul că costurile de achiziție nu sunt în mod normal înregistrate drept cheltuieli curente, ci sunt amortizate în cursul mai multor exerciții financiare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punctul 23 și jurisprudența citată).

38 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopuri profesionale, cât și private, persoana impozabilă poate alege, în vederea deducerii TVA-ului, fie să afecteze bunul în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, fie să nu îl integreze în întreprinderea sa decât în limita utilizării profesionale efective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punctul 23, precum și Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 53 și jurisprudența citată).

39 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 în amonte pentru achiziționarea acestor bunuri este, în principiu, integral și imediat deductibil (Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punctul 24, precum și jurisprudența citată). Pentru bunurile imobile, articolul 168a din Directiva TVA precizează însă că TVA-ul pentru cheltuielile aferente acestor bunuri este deductibil numai în proporția care corespunde utilizării bunurilor în scopuri aferente activității economice a persoanei impozabile.

40 Dacă o persoană impozabilă alege să integreze un bun de capital numai parțial în întreprinderea sa, TVA-ul datorat în amonte aferent achiziționării sale nu este, în principiu, deductibil decât până la concurența utilizării sale efective în scopul desfășurării activității economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 56 și jurisprudența citată).

41 În plus, trebuie arătat că, la achiziționarea unor astfel de bunuri, alegerea persoanei impozabile de a acționa în această calitate, cu alte cuvinte, pentru nevoile activității sale economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, a mecanismului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctele 39 și 40, precum și jurisprudența citată). Rezultă că această alegere constituie, așa cum a arătat avocatul general la punctele 48 și 49 din concluzii, o condiție de fond a dreptului de deducere.

42 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, problema dacă, la momentul la care i-a fost livrat un bun, persoana impozabilă a acționat în această calitate constituie o chestiune de fapt a cărei stabilire revine instanței naționale competente, pe baza unor elemente obiective și în urma unei examinări a ansamblului datelor litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1985 Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 24, și Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctele 38 și 39, precum și jurisprudența citată).

43 Pentru a aprecia dacă o persoană impozabilă a acționat în această calitate la achiziționarea unui bun, Curtea a precizat că, chiar dacă o declarație univocă și expresă a intenției de a destina bunul unei utilizări economice la data achiziției sale poate fi suficientă pentru a concluziona că bunul a fost dobândit de persoana impozabilă care acționează ca atare, lipsa unei asemenea declarații nu exclude ca o asemenea intenție să poată apărea în mod implicit (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 47).

44 Împrejurarea că această precizare a fost făcută de Curte ca răspuns la o întrebare preliminară într-o cauză care privea dreptul la regularizarea deducerilor TVA-ului achitat pentru un imobil dobândit de un organism de drept public înregistrat ca persoană impozabilă nu afectează, contrar celor susținute de administrația financiară din N, pertinența acesteia în cadrul unor litigii precum cele principale. Astfel, această precizare se aplică tuturor cazurilor în care un bun a fost afectat activității economice a unei persoane impozabile, în conformitate cu accepțiunea largă, enunțată de Curte, a noțiunii de achiziționare în „calitate de persoană impozabilă” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 54). Directiva TVA nu condiționează, așadar, acordarea unui drept de deducere de adoptarea și de comunicarea unei decizii exprese privind afectarea.

45 Printre elementele care pot evidenția în mod implicit intenția menționată figurează în special natura bunurilor vizate, calitatea persoanei care acționează, precum și perioada scursă între achiziționarea bunului și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale persoanei impozabile (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctele 38, 49 și 50).

46 În schimb, nu are în sine nicio importanță că bunul în cauză nu a fost utilizat imediat pentru operațiuni taxabile, din moment ce utilizarea dată bunului nu determină decât întinderea deducerii inițiale sau a eventualei regularizări ulterioare, dar nu afectează nașterea dreptului de deducere (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 51 și jurisprudența citată).

47 În speță, va reveni, așadar, instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă din ansamblul datelor din litigiile principale se poate deduce că E și Z au acționat fiecare în calitate de persoană impozabilă la momentul achiziționării bunurilor de folosință mixtă în discuție în litigiul principal, și anume o încăpere cu destinația de birou într-un imobil de folosință în principal privată și, respectiv, o instalație fotovoltaică utilizată parțial în scopuri private, și și-au exprimat intenția de a le afecta întreprinderilor lor.

48 În acest sens, în ceea ce îl privește pe E, destinația de birou a unei încăperi de dimensiune rezonabilă în proiectele de construcție a unei case unifamiliale poate constitui indiciul unei asemenea intenții. Totuși, din moment ce o încăpere calificată astfel în proiectele de construcție a unei case unifamiliale nu este în mod necesar, în realitate, destinată utilizării în cadrul activității economice a persoanei impozabile, va trebui să fie coroborată voința acesteia din urmă de a afecta încăperea respectivă întreprinderii sale cu alte elemente obiective care atestă această utilizare. În cazul lui Z, încheierea în cursul anului achiziționării și al montării unei instalații fotovoltaice a unui contract referitor la cumpărarea energiei electrice produse de această instalație poate constitui un indiciu al faptului că a fost afectată unei activități economice, dacă condițiile acestei cumpărări corespund celor oferite unor profesioniști, iar nu particularilor.

49 În plus, deducerile de TVA efectuate de persoanele impozabile în declarațiile lor fiscale sunt de natură să demonstreze o astfel de decizie de afectare atunci când sunt consecința acesteia. Asemenea deduceri sunt totodată un indiciu că o persoană impozabilă a avut intenția să afecteze un bun întreprinderii sale la achiziționarea acestuia. În acest sens, s-a statuat deja că, în cazul în care o persoană impozabilă deduce în declarația sa adresată autorităților fiscale sumele datorate cu titlu de TVA la achiziționarea unui bun, se consideră că aceasta a afectat bunul respectiv întreprinderii sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 26). În schimb, după cum a arătat avocatul general la punctele 43 și 44 din concluzii, lipsa deducerilor efectuate în declarația de TVA provizorie aferentă perioadei în care a fost dobândit bunul nu permite, în sine, să se concluzioneze că persoana impozabilă a ales să nu afecteze bunul în cauză întreprinderii sale.

50 În al doilea rând, în ceea ce privește obligația unei persoane impozabile de a aduce la cunoștința autorității fiscale decizia de afectare cel târziu la expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri, și anume în speță la data de 31 mai a anului următor celui în care a fost luată decizia de afectare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, cu alte cuvinte, având în vedere

articolul 167 din Directiva TVA, în momentul în care taxa devine exigibilă [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 martie 2021, A. (Exercitarea dreptului de deducere), C-895/19, EU:C:2021:216, punctul 41 și jurisprudența citată].

51 În temeiul articolelor 180 și 182 din Directiva TVA, o persoană impozabilă poate fi însă autorizată să efectueze deducerea taxei chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale (Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 37 și jurisprudența citată).

52 Pe de altă parte, conform articolului 250 alineatul (1) din Directiva TVA coroborat cu articolul 252 din aceasta, legislația națională trebuie să prevadă obligația persoanei impozabile de a depune o declarație privind TVA-ul care să cuprindă toate informațiile necesare pentru a calcula suma exigibilă și cea a deducerilor care trebuie efectuate pentru o perioadă fiscală de maximum un an, iar aceasta într-un termen care nu poate depăși două luni de la finalul fiecărei perioade fiscale.

53 În plus, articolul 261 alineatul (1) din această directivă permite statelor membre să oblige persoana impozabilă să depună o declarație care să cuprindă toate datele menționate anterior cu privire la toate operațiunile efectuate în anul precedent, fără a stabili însă termenul pentru depunerea acestei declarații.

54 Având în vedere aceste dispoziții, Directiva TVA nu se opune obligațiilor care, precum cele aplicabile în speță, impun persoanelor impozabile să aducă la cunoștința autorității fiscale decizia lor de a afecta un bun de capital patrimoniului întreprinderii lor prin efectuarea deducerilor corespunzătoare în declarațiile lor de TVA provizorii și în declarația lor anuală privind impozitul pe cifra de afaceri care trebuie depusă la această autoritate cel târziu în cele în cinci luni care urmează anului în cursul căruia a fost luată această decizie de afectare.

55 Cu toate acestea, în măsura în care jurisprudența națională sancționează nerespectarea acestui termen în care persoana impozabilă trebuie să aducă această decizie la cunoștința autorității fiscale, în mod explicit sau implicit, dar cu claritate, prin pierderea dreptului său de deducere care rezultă din această decizie, trebuie arătat că, dacă luarea unei decizii de afectare constituie o condiție de fond pentru exercitarea acestui drept, după cum reiese din cuprinsul punctului 41 din prezenta hotărâre, comunicarea acesteia autorității fiscale este doar o condiție de formă. Or, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o încălcare a cerințelor de formă nu poate, în principiu, să determine o pierdere a dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45 și jurisprudența citată).

56 Situația este diferită însă dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă este să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46 și jurisprudența citată).

57 În plus, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot să prevadă alte obligații pe care le-ar considera necesare în vederea colectării în mod corect a TVA-ului și a prevenirii fraudei. Totuși, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul acestei dispoziții nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor respective. Prin urmare, ele nu pot fi utilizate într-un mod care să pună sistematic în discuție dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 38 și jurisprudența citată). În această privință, s-a statuat deja că o sancțiune care constă într-un refuz

absolut al dreptului de deducere atunci când taxa este achitată tardiv este disproporționată în cazul în care nu pot fi stabilite nicio fraudă și nicio atingere aduse bugetului statului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 68-70).

58 În speță, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nerespectarea de către E și de către Z a termenului în care trebuiau să își facă cunoscută decizia de afectare nu este de natură să îi împiedice să probeze cu certitudine că luaseră o asemenea decizie la momentul achiziționării bunurilor de capital în discuție în litigiul principal. În plus, nu rezultă că un astfel de termen a fost impus de legiuitorul german pentru a preveni comportamente frauduloase sau abuzive.

59 Reiese însă de asemenea din jurisprudența constantă a Curții că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de autoritatea fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. În consecință, un termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului aferent intrărilor, făcându-l să piardă dreptul de deducere nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 38 și jurisprudența citată).

60 În ceea ce privește respectarea principiului echivalenței, trebuie să se constate că termenul prevăzut de reglementarea națională în discuție în litigiul principal corespunde celui acordat contribuabililor pentru depunerea declarațiilor fiscale în general. Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, această reglementare națională nu pare, așadar, să fi prevăzut în materie de TVA un regim diferit de cel aplicabil în alte materii fiscale de drept intern.

61 În ceea ce privește respectarea principiului efectivității, termenul menționat nu pare, în sine, să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere, dat fiind că articolul 179 primul paragraf din Directiva TVA prevede că acest drept se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care a luat naștere (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 38).

62 Cu toate acestea, statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, cum ar fi principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 50 și jurisprudența citată).

63 Prin urmare, este important ca instanța de trimitere să aprecieze dacă termenul de decădere în discuție în litigiul principal, care corespunde celui stabilit la articolul 149 alineatul (2) din AO pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri, și anume data de 31 mai a anului următor celui în cursul căruia a fost adoptată decizia de afectare, este proporțional cu obiectivul care constă în garantarea respectării principiului securității juridice.

64 În această privință trebuie să se țină seama, pe de o parte, atât de posibilitatea autorităților naționale de a impune unei persoane impozabile neglijente sancțiuni care să afecteze mai puțin principiul neutralității decât respingerea completă a dreptului de deducere, precum sancțiuni administrative pecuniare, cât și de faptul că un termen care se împlinește după data de 31 mai a anului care urmează celui în cursul căruia a fost luată decizia de afectare nu pare, la prima vedere, să fie incompatibil cu respectarea principiului securității juridice și, pe de altă parte, de poziția preponderentă pe care dreptul de deducere îl ocupă în sistemul comun al TVA-ului.

65 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 167 din aceasta trebuie interpretat în sensul că nu se opune unor dispoziții naționale interpretate de o instanță națională în așa fel încât, atunci când o persoană impozabilă dispune de dreptul de a decide să afecteze un bun patrimoniului întreprinderii sale și când, cel târziu la expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri, autorității fiscale competente nu i s-a oferit posibilitatea să constate această afectare a bunului prin intermediul unei decizii exprese sau al unor indicii suficiente, aceasta din urmă poate să refuze dreptul la deducerea TVA-ului referitor la respectivul bun considerând că a fost afectat patrimoniului privat al persoanei impozabile, cu excepția cazului în care modalitățile juridice concrete în care poate fi exercitată această facultate dovedesc că ea nu este conformă cu principiul proporționalității.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 opta) declară:

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, coroborat cu articolul 167 din această directivă, cu modificările ulterioare, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unor dispoziții naționale interpretate de o instanță națională în așa fel încât, atunci când o persoană impozabilă dispune de dreptul de a decide să afecteze un bun patrimoniului întreprinderii sale și când, cel târziu la expirarea termenului legal de depunere a declarației anuale privind impozitul pe cifra de afaceri, autorității fiscale competente nu i s-a oferit posibilitatea să constate această afectare a bunului prin intermediul unei decizii exprese sau al unor indicii suficiente, aceasta din urmă poate să refuze dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată referitoare la respectivul bun considerând că a fost afectat patrimoniului privat al persoanei impozabile, cu excepția cazului în care modalitățile juridice concrete în care poate fi exercitată această facultate dovedesc că ea nu este conformă cu principiul proporționalității.

Semnături