HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

19 iulie 2012*

„A șasea directivă TVA — Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) și articolul 17 alineatul (2) — Parte a unui bun de capital afectat unei întreprinderi — Utilizare temporară în scopuri private — Transformări permanente aduse bunului respectiv — Plata TVA-ului pentru transformările permanente — Drept de deducere”

În cauza C-334/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 11 iunie 2010, primită de Curte la 12 iulie 2010, în procedura

X

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, și domnii M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits și J.-J. Kasel (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul olandez, de C. M. Wissels și de M. Noort, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 martie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: olandeza.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), a articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) și a articolului 17 alineatul (2) 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 X (denumit în continuare „persoana impozabilă”), o asociere de persoane supusă taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, în legătură cu deducerea de către această persoană impozabilă a TVA-ului achitat în amonte aferent cheltuielilor pentru transformările permanente efectuate în vederea utilizării temporare în scopuri private de către persoana impozabilă a unui bun de capital afectat întreprinderii sale.

Cadrul juridic

3 Potrivit articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă:

„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]

4 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă prevede:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

[...]

(c) în cazul prestărilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor.” [traducere neoficială]

5 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pe teritoriul țării 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.” [traducere neoficială]

Acțiunea principală și întrebările preliminare

6 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, persoana impozabilă este o asociere fără personalitate juridică care a luat forma unei societăți în nume colectiv constituite de două persoane fizice. În cursul anului 2000, persoana impozabilă comercializa cu ridicata vopsele pentru autoturisme. În anul 1999, cei doi fondatori ai persoanei impozabile achiziționaseră un depozit, pe care l-au utilizat imediat în cadrul activității lor economice.

7 La începutul anului 2000, în așteptarea recepției unei locuințe de întreprindere situate lângă depozit, o parte a mansardei depozitului a fost reconstruită în vederea folosirii ca locuință temporară de către cei doi asociați și copiii acestora. În acest scop, au fost amenajate două ferestre în acoperiș, un hol, o baie și toalete. Pentru aceste lucrări s-a facturat TVA.

8 Pe durata și după terminarea lucrărilor respective, mansarda a fost utilizată ca locuință timp de 23 de luni. Ulterior, aceasta a fost amenajată, după cum se prevăzuse, în scopul desfășurării activității întreprinderii, atât ca birou, cât și ca sală de curs.

9 Persoana impozabilă a dedus TVA-ul aferent cheltuielilor de amenajare. Inspectorul fiscal a considerat că această deducere fusese efectuată greșit, cu excepția TVA-ului facturat pentru construirea sălii de baie și a toaletelor, în măsura în care persoana impozabilă a putut să demonstreze că amenajarea celor două facilități servea și desfășurării activității întreprinderii sale.

10 Persoana impozabilă a introdus o acțiune împotriva acestei decizii. Prima instanță a statuat că lucrările de amenajare a ferestrelor din acoperiș și a holului fuseseră realizate numai în scopul locuirii și că nu s-ar fi susținut niciodată sau nu s-ar fi arătat în mod plauzibil că aceste lucrări ar fi fost efectuate în scopul desfășurării activității întreprinderii, astfel încât nu putea lua naștere dreptul de deducere.

11 Aceeași instanță a considerat că persoana impozabilă nu beneficia de un drept de deducere nici în temeiul articolului 17 din A șasea directivă, întrucât facilitățile amenajate nu fuseseră utilizate în scopul operațiunilor impozabile. Pe de altă parte, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă nu ar fi aplicabil pentru motivul că lucrările de transformare ar trebui calificate drept prestare de servicii și că, în materie, nu se putea afirma că era vorba despre o „utilizare a unui bun afectat întreprinderii în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității acesteia”. În sfârșit, nu ar fi aplicabil nici articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă, deoarece această dispoziție ar exclude serviciile care nu sunt prestate de însăși persoana impozabilă.

12 În susținerea recursului în fața Hoge Raad der Nederlanden, persoana impozabilă susține că în speță este aplicabil articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) sau (b) din A șasea directivă. În această privință, persoana impozabilă afirmă că a utilizat bunul afectat întreprinderii temporar în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, împrejurare care ar constitui, așadar, o operațiune impozabilă în sensul acestei dispoziții. Baza de impozitare a operațiunilor ar corespunde valorii cheltuielilor care revin persoanei impozabile în vederea prestării serviciilor, fiind incluse nu numai cheltuielile de achiziție, ci și cheltuielile de întreținere și de renovare. În măsura în care aceste cheltuieli ar face parte din baza de impozitare a utilizării în scop privat, principiul neutralității ar avea ca efect să determine deductibilitatea imediată și integrală a TVA-ului aferent cheltuielilor de achiziție, precum și a TVA-ului aferent cheltuielilor de întreținere și de renovare.

13 Instanța de trimitere precizează că, în speță, s-a stabilit că, după achiziționarea depozitului, acesta a fost utilizat în scopul desfășurării activității întreprinderii. S-ar fi stabilit de asemenea că, de la un anumit moment, o parte a acestui depozit a fost afectată temporar folosului propriu și că lucrările la depozit au fost efectuate numai în vederea acestei utilizări. Părțile nu s-ar fi pronunțat asupra aspectului dacă TVA-ul fusese facturat persoanei impozabile cu ocazia achiziționării depozitului, iar instanțele inferioare nu ar fi constatat niciun indiciu în această privință. Instanța de trimitere concluzionează în sensul necesității examinării celor două ipoteze.

14 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O persoană impozabilă care utilizează în mod temporar în folosul propriu o parte a unui bun de capital afectat întreprinderii sale are – în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c), precum și cu articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă – dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor privind cheltuielile efectuate pentru realizarea unor transformări permanente exclusiv în vederea unei utilizări în scop privat?

2) Răspunsul la această întrebare este diferit în cazul în care achiziționarea bunului de capital a fost supusă plății TVA-ului și acesta a fost dedus de persoana impozabilă?”

Cu privire la întrebările preliminare

15 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) și articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, pe de o parte, o persoană impozabilă care utilizează în mod temporar în folos propriu o parte a unui bun de capital afectat întreprinderii sale dispune, în temeiul acestor dispoziții, de un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor privind cheltuielile efectuate pentru a aduce transformări permanente acestui bun, chiar dacă transformările respective au fost realizate în vederea utilizării în scopuri private, și că, pe de altă parte, acest drept de deducere există indiferent dacă, la achiziționarea bunului de capital căruia i-au fost aduse transformările respective, persoanei impozabile i s-a facturat TVA, iar acesta a fost dedus de persoana impozabilă.

16 Pentru a răspunde la aceste întrebări, în primul rând trebuie precizat că instanța de trimitere a menționat că litigiul din acțiunea principală se limitează la dreptul de deducere aferent anumitor transformări aduse unui bun afectat integral întreprinderii și, mai exact, amenajării permanente a două ferestre cu fronton în acoperiș și a unui hol. Pentru motivele dezvoltate de avocatul general la punctele 59-63 din concluzii, se poate considera că aceste transformări au dat naștere unui bun de capital distinct.

17 În al doilea rând, trebuie amintit că din jurisprudență reiese că achiziționarea unui bun de către persoana impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere. Utilizarea dată unui bun sau care este avută în vedere pentru acest bun determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 17 și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare (Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 15). În schimb, atunci când o persoană impozabilă achiziționează un bun exclusiv în folos propriu, aceasta acționează cu titlu privat, iar nu în calitate de persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive (Hotărârea din 6 mai 1992, de Jong, C-20/91, Rec., p. I-2847, punctul 17).

18 Așadar, trebuie să se examineze în ce măsură, într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, se poate considera că o persoană impozabilă a acționat „în această calitate” atunci când a adus unui bun transformări permanente care au permis realizarea unui bun de capital nou.

19 În această privință, din jurisprudență rezultă că intenția persoanei impozabile, confirmată de elemente obiective, de a utiliza un bun sau un serviciu în scopul desfășurării activității întreprinderii sale este cea care permite în special să se stabilească dacă, la momentul la care a efectuat operațiunea în amonte, acea persoană impozabilă a acționat în această calitate și, așadar, trebuie să beneficieze de dreptul de

deducere a TVA-ului datorat sau achitat pentru acele bunuri și servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 8, și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec., p. I-4321, punctul 34).

20 În ceea ce privește intenția persoanei impozabile în discuție în acțiunea principală, se impune constatarea, pe de o parte, astfel cum rezultă din decizia de trimitere, că administrația fiscală a considerat că ferestrele din acoperiș și holul, spre deosebire de alte elemente destinate amenajării unei părți din depozit ca locuință, au fost realizate în scop exclusiv privat.

21 Pe de altă parte, astfel cum a arătat avocatul general în mod întemeiat la punctul 88 din concluzii, aceeași decizie de trimitere ar permite deopotrivă să se concluzioneze că, de la începutul lucrărilor de transformare, utilizarea părții din depozit amenajate în scopul locuirii era prevăzută doar temporar. Mai mult, din hotărârea primei instanțe rezultă că se cunoștea în prealabil că acea parte a depozitului urma să fie reamenajată ulterior pentru a fi utilizată în scopul desfășurării exclusive a activității întreprinderii, drept birou și sală de curs.

22 Așadar, în acțiunea principală nu pare să se fi stabilit cu claritate că, la momentul efectuării transformărilor în discuție, persoana impozabilă avea intenția să le utilizeze exclusiv în folos propriu.

23 În ceea ce privește elementele obiective care pot fi reținute pentru a examina dacă, într-un caz specific, o persoană impozabilă a achiziționat bunuri în scopul desfășurării activității sale economice, trebuie amintit că printre aceste elemente se numără în special natura bunurilor avute în vedere și perioada dintre achiziționarea acestor bunuri și utilizarea lor în vederea activităților economice ale persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 21).

24 Deși este adevărat că instanța națională are competența de a stabili situația de fapt într-o anumită cauză, cu toate acestea, Curtea poate să îi furnizeze orice element de interpretare util pentru soluționarea litigiului.

25 În această privință, mai întâi trebuie arătat că, în ceea ce privește natura bunului de capital în discuție în acțiunea principală, constituit din ferestrele din acoperiș și din hol, nu se poate contesta că, în principiu, acestea din urmă pot fi utilizate atât în scop privat, cât și în scopuri profesionale.

26 În continuare, în măsura în care bunul de capital în discuție în acțiunea principală nu a fost dislocat și a fost lăsat în aceeași stare după schimbarea afectării părții depozitului care a fost utilizată temporar în scopul locuirii, se poate considera că acest bun a fost utilizat ulterior în scopul desfășurării activității întreprinderii. Această concluzie se impune cu atât mai mult cu cât bunul respectiv este integrat într-un imobil afectat în întregime întreprinderii.

27 În sfârșit, durata de 23 de luni în care bunul de capital în discuție în acțiunea principală, ca și alte bunuri care au servit amenajării unei părți a depozitului în scopul locuirii, a fost utilizat exclusiv în folos propriu nu se poate considera, în principiu, în raport cu caracterul permanent al acestui bun, precum și cu durata de viață previzibilă a acestuia, că reprezintă un element care permite să se concluzioneze că persoana impozabilă nu avea intenția de a utiliza acel bun în scopul desfășurării activității întreprinderii sale.

28 În ipoteza în care, în acțiunea principală, instanța națională ar ajunge la concluzia că, la momentul efectuării cheltuielilor pentru transformările în discuție, persoana impozabilă nu avea intenția să utilizeze bunul de capital rezultat din acestea în scopul desfășurării activității întreprinderii, persoanei impozabile nu i se poate acorda dreptul de deducere a TVA-ului privind transformările.

29 În schimb, în cazul în care, în lumina elementelor de interpretare furnizate de Curte, instanța națională ar trebui să constate că persoana impozabilă avea intenția să utilizeze bunul de capital în discuție în acțiunea principală în scopul desfășurării activității întreprinderii sale, trebuie analizate încă trei elemente.

30 În primul rând, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 67 din concluzii, trebuie să se examineze dacă împrejurarea că un bun de capital este utilizat în prima etapă exclusiv în scopuri private, iar în a doua etapă exclusiv în scopul desfășurării activității întreprinderii poate împiedica nașterea dreptului de deducere.

31 Or, astfel cum Curtea s-a pronunțat deja, împrejurarea că bunurile achiziționate în vederea desfășurării unei activități economice nu sunt utilizate imediat în aceste activități nu este, în principiu, de natură să repună în discuție dreptul de deducere a TVA-ului achitat anterior (a se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctele 14 și 15).

32 Interpretarea potrivit căreia o utilizare inițială exclusiv în scopuri private a unui bun afectat întreprinderii, urmată de o utilizare exclusivă în scopul desfășurării activității sale nu poate avea efect asupra dreptului de deducere a TVA-ului impus anterior este, în plus, conformă principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA.

33 Într-adevăr, astfel cum rezultă din jurisprudența referitoare la bunurile de capital de folosință mixtă variabilă în timp, orice interpretare contrară ar putea avea drept consecință ca deducerea TVA-ului datorat în amonte să fie refuzată persoanei impozabile pentru utilizări profesionale ulterioare impozabile, în pofida dorinței inițiale a persoanei impozabile de a afecta bunul în cauză în totalitate întreprinderii sale, în vederea unor operațiuni viitoare. Or, într-o asemenea situație, persoana impozabilă nu ar fi scutită de integralitatea taxei aferente bunului pe care îl utilizează pentru nevoile activității sale economice, iar impozitarea activităților sale profesionale ar determina o dublă impozitare, contrară principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA în care se integrează A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer, C-460/07, Rep., p. I-3251, punctele 45 și 46).

34 Rezultă că se poate considera că o utilizare precum cea avută în vedere în acțiunea principală reprezintă, în sensul jurisprudenței, o folosință mixtă a unui bun de capital afectat întreprinderii.

35 În al doilea rând, pentru a stabili dacă persoana impozabilă poate deduce integral TVA-ul achitat în amonte, este necesar să se analizeze în ce măsură se poate considera că un bun de capital precum cel în discuție în acțiunea principală, și anume ferestrele cu fronton din acoperiș și holul, a fost utilizat în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

36 În această privință, instanța de trimitere a amintit printre altele două dispoziții.

37 Pe de o parte, în ceea ce privește articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, trebuie amintit că, în temeiul acestei dispoziții, utilizarea bunului afectat întreprinderii în folosul persoanei impozabile sau de către personalul acesteia este asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros.

38 Din moment ce, în ipoteza avută în vedere, bunul de capital în discuție în acțiunea principală este afectat în întregime întreprinderii, utilizarea sa în scopuri private trebuie să fie asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, și impozitată ca atare.

39 În ceea ce privește, pe de altă parte, eventuala aplicare a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, este suficient să se arate că această dispoziție are în vedere nu punerea la dispoziție a unui bun afectat întreprinderii, ci prestările de servicii efectuate de însăși persoana impozabilă în folosul propriu sau al personalului acesteia.

40 În măsura în care, în speță, operațiunea în aval despre care se poate considera că a fost efectuată de persoana impozabilă este analizată, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 37 din prezenta hotărâre, ca fiind o utilizare a unui bun afectat întreprinderii în folosul propriu al persoanei impozabile, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (b) din A șasea directivă nu își poate găsi aplicarea într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală.

41 În al treilea rând, trebuie să se precizeze că împrejurarea că bunul afectat întreprinderii căruia i s-a atașat permanent un bun de capital precum cel în discuție în acțiunea principală, și anume ferestrele cu fronton din acoperiș și holul, a dat naștere sau nu a dat naștere dreptului de deducere nu are efect asupra deductibilității TVA-ului aferent acestui bun de capital.

42 Astfel, această împrejurare va avea influență numai asupra calculării bazei de impozitare a operațiunii în aval efectuate de persoana impozabilă. În speță, în ipoteza în care TVA-ul a fost facturat persoanei impozabile la momentul achiziționării depozitului, baza de impozitare pentru utilizarea privată a mansardei va fi constituită, în parte, de costul de achiziționare a depozitului și de cheltuielile de transformare. În schimb, în ipoteza în care TVA-ul nu a fost facturat persoanei impozabile la momentul achiziționării depozitului, baza de impozitare referitoare la utilizarea privată a unei părți din acest depozit va fi constituită numai din cheltuielile de transformare.

43 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) și articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, pe de o parte, o persoană impozabilă care utilizează în mod temporar în folos propriu o parte a unui bun de capital afectat întreprinderii sale dispune, în temeiul acestor dispoziții, de un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor privind cheltuielile efectuate pentru a aduce transformări permanente acestui bun, chiar dacă transformările respective au fost realizate în vederea utilizării temporare în scopuri private, și că, pe de altă parte, acest drept de deducere există indiferent dacă, la achiziționarea bunului de capital căruia i-au fost aduse transformările respective, persoanei impozabile i s-a facturat TVA, iar acesta a fost dedus de persoana impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 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 întâi) declară:

Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) și articolul 17 alineatul (2) 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, pe de o parte, o persoană impozabilă care utilizează în mod temporar în folos propriu o parte a unui bun de capital afectat întreprinderii sale dispune, în temeiul acestor dispoziții, de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor privind cheltuielile

efectuate pentru a aduce transformări permanente acestui bun, chiar dacă transformările respective au fost realizate în vederea utilizării temporare în scopuri private, și că, pe de altă parte, acest drept de deducere există indiferent dacă, la achiziționarea bunului de capital căruia i-au fost aduse transformările respective, persoanei impozabile i s-a facturat taxa pe valoarea adăugată, iar aceasta a fost dedusă de persoana impozabilă.

Semnături