Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

18 iulie 2013 *

„Cerere de decizie preliminară — A șasea directivă TVA — Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) — Drept de deducere — Bunuri de capital care aparțin unor persoane juridice, puse parțial la dispoziția administratorilor lor în folosul propriu al acestora din urmă — Lipsa unei chirii plătibile în bani, dar luarea în considerare a unui avantaj în natură pentru impozitul pe venit”

În cauzele conexate C-210/11 și C-211/11,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Belgia), prin deciziile din 7 aprilie 2011, primite de Curte la 9 mai 2011, în procedurile

État belge

împotriva

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din doamna M. Berger, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet 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 belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

— pentru guvernul maghiar, de K. Szíjjártó, de M. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de W. Roels, 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 Cererile de decizie preliminară privesc 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 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între État belge, pe de o parte, și Medicom SPRL (denumită în continuare „Medicom") (cauza C-210/11) și, respectiv, Maison Patrice Alard SPRL (denumită în continuare „MPA") (cauza C-211/11), pe de altă parte, care sunt, ambele, societăți de drept belgian, cu privire la deducerea taxei de valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitate în amonte pentru bunurile imobile utilizate în parte în folosul propriu al administratorilor acestor societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf 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." [traducere neoficială]

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

„Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;

(b) în cazul livrărilor menționate la articolul 5 alineatul (6) și (7), din prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, calculat în momentul livrării;

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

6 Articolul 17 alineatul (2) din A șasea 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 taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată 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;

[…]” [traducere neoficială]

Dreptul belgian

7 Articolul 19 alineatul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă litigiilor principale (denumit în continuare „Codul TVA”), prevede:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros utilizarea bunurilor care fac parte din activele activității economice 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.”

8 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”.

9 Articolul 1 din Decretul regal nr. 3 din 10 decembrie 1969 privind deducerile în scopul aplicării taxei pe valoarea adăugată (*Moniteur belge* din 12 decembrie 1969, p. 9) prevede:

„§ 1. Sub rezerva aplicării articolului 45 alineatele 1 bis, 2 și 3 din Codul [TVA], persoana impozabilă efectuează, în condițiile prevăzute la articolele 2 și 4 din prezentul decret, deducerea taxelor care grevează bunurile și serviciile care sunt destinate îndeplinirii operațiunilor prevăzute la articolul 45 alineatul 1 punctele 1-5 din cod.

În cazul în care persoana impozabilă efectuează, în desfășurarea activității sale economice, alte operațiuni care nu permit deducerea, aceasta trebuie să respecte, în vederea calculării deducerilor, dispozițiile articolelor 46 și 48 din Codul [TVA] și ale articolelor 12-21 din prezentul decret.

§ 2. Nu sunt deductibile în niciun caz taxele care grevează bunurile și serviciile pe care o persoană impozabilă le utilizează în scop privat sau în alte scopuri decât cele care țin de activitatea sa economică.

În cazul în care un bun sau un serviciu este destinat să fie utilizat parțial în astfel de scopuri, deducerea este exclusă în limita acestei utilizări. Această limită este stabilită de persoana impozabilă sub controlul administrației.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-210/11

10 În ceea ce privește cauza C-210/11, din decizia de trimitere rezultă că Medicom este o societate cu personalitate juridică supusă plății TVA-ului pentru o activitate de cercetare, organizare și consultanță în materie de dactilografiere, de traducere și de editare de rapoarte medicale pentru firme farmaceutice, precum și pentru exploatarea unei pensiuni pentru cai. Această societate a construit un imobil în care își desfășoară activitatea și în care, pe de altă parte, administratorii săi locuiesc împreună cu familia lor fără a plăti chirie. În declarațiile de TVA, Medicom a dedus integral TVA-ul aferent cheltuielilor de construire a acestui imobil.

11 În procesul-verbal din 3 septembrie 1997, administrația fiscală competentă a constatat că acest imobil era utilizat în proporție de 50 % în folosul propriu al administratorilor Medicom și că „un avantaj în natură [era] imputat” acestora pentru această folosință. Apreciind că numai jumătate din TVA-ul care grevează construirea imobilului respectiv putea fi dedusă, aceasta a notificat Medicom o decizie de impunere prin care se urmărea plata TVA-ului dedus nejustificat în declarația aferentă celui de al doilea trimestru al anului 1997.

12 Ulterior, administratorii Medicom au recunoscut că, în cursul exercițiilor fiscale 1997 și 1998, utilizaseră în folosul propriu două treimi din imobilul în cauză. În aceste condiții, administrația fiscală competentă a respins, la 16 noiembrie 2000, cererea de deducere a TVA-ului aferent anului 1996 și a notificat Medicom, la 15 ianuarie 2001, o nouă decizie de impunere.

13 Întrucât acțiunea introdusă de Medicom împotriva respectivelor decizii de impunere a fost respinsă în primă instanță, societatea s-a adresat cour d’appel de Liège (Curtea de Apel din Liège). Această instanță, prin hotărârea din 24 martie 2006, a anulat deciziile de impunere în litigiu aplicând în cauza cu care era sesizată interpretarea celei de A șasea directive reținută de Curte în Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4101).

Cauza C-211/11

14 În ceea ce privește cauza C-211/11, din decizia de trimitere rezultă că MPA este o societate cu personalitate juridică supusă plății TVA-ului pentru o activitate de catering și de organizare de recepții. În 1991, aceasta a construit un imobil în care își desfășura activitatea și în care, pe de altă parte, administratorul ei locuia împreună cu familia sa fără a plăti chirie. În declarațiile de TVA, MPA a dedus integral TVA-ul aferent cheltuielilor de construire și de amenajare a acestui imobil.

15 Apreciind că TVA-ul nu putea fi dedus decât parțial, întrucât o parte a imobilului era afectată locuirii administratorului, la 6 noiembrie 1995, administrația fiscală competentă a transmis o decizie de impunere la sediul MPA.

16 Instanța de prim grad de jurisdicție, sesizată de MPA cu o acțiune în anulare formulată împotriva respectivei decizii de impunere, a admis acțiunea acesteia. Apelul introdus de administrația fiscală competentă împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță a fost respins de cour d’appel de Bruxelles (Curtea de Apel din Bruxelles) prin hotărârea din 4 ianuarie 2006, pentru motivul că, în special, punerea la dispoziție gratuită a părții imobilului utilizate în scop de locuință de către administrator este în interesul predominant al exploatării economice impozabile desfășurate în acest imobil de către persoana impozabilă, astfel încât respectiva parte de imobil poate fi considerată un bun de capital, a cărui construire, întreținere, reparare și îmbunătățire dă dreptul de deducere a TVA-ului.

17 În cele două litigii, administrația fiscală competentă a formulat recurs, susținând în special, mai întâi, că Hotărârea Seeling, citată anterior, nu poate fi transpusă în situații precum cele care au generat aceste litigii. În plus, punerea la dispoziție a unei părți a unui imobil în folosul propriu al unui administrator de societate s-ar analiza, în vederea aplicării impozitului pe venit, ca un avantaj în natură, astfel încât nu se poate considera că este vorba despre o punere la dispoziție „gratuită" sau despre o situație în care „lipsește chiria". Mai mult, legătura directă și imediată care trebuie să existe, în aplicarea articolului 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă, între o operațiune în amonte și o operațiune impozitată în aval pentru ca dreptul la deducere să fie conferit nu ar fi în funcție de scopul urmărit de persoana impozabilă și, în speță, nu ar exista. În definitiv, ar reveni persoanei impozabile sarcina de a demonstra existența dreptului său la deducere. Or, această probă nu ar fi fost furnizată.

18 În aceste condiții, Cour de cassation (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzelor și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, care sunt redactate în termeni identici în ambele cauze, C-210/11 și C-211/11:

„1) 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 să fie considerată ca o prestare de servicii scutită, cu titlu de leasing sau de închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) menționat, utilizarea, total sau parțial, în folosul propriu al administratorilor sau al asociaților și al familiei acestora ai unei societăți supuse la plata taxei și care dispune de personalitate juridică a unui imobil care face parte din patrimoniul acestei societăți și care este astfel afectat în totalitate activității sale economice, în cazul în care nu este stipulată nicio chirie plătibilă în bani în schimbul acestei utilizări, dar aceasta se analizează ca un avantaj în natură impozitat ca atare în cadrul impozitului pe venit la care sunt supuși administratorii, această utilizare fiind astfel considerată din punct de vedere fiscal ca o contrapartidă a unei părți a prestării activității efectuate de administratori sau asociați?

2) Aceste dispoziții trebuie interpretate în sensul că [această] scutire se aplică în ipoteza menționată atunci când societatea nu dovedește existența unei legături necesare între exploatarea întreprinderii și punerea totală sau parțială a imobilului la dispoziția administratorilor sau a asociaților și, în această situație, existența unei legături indirecte este suficientă?"

19 Prin Ordonanța președintelui Curții din 28 iunie 2011, cauzele C-210/11 și C-211/11 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, 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 ca punerea la dispoziție a unei părți a unui bun imobil aparținând unei persoane juridice în folosul propriu al administratorului acesteia, fără să fie prevăzută în sarcina beneficiarilor, cu titlu de contrapartidă a utilizării acestui imobil, o chirie plătibilă în bani, să constituie o închiriere a unui imobil scutită în sensul acestei directive și dacă faptul că o astfel de punere la dispoziție este considerată, din punctul de vedere al reglementării naționale privind impozitul pe venit, drept un avantaj în natură obținut ca urmare a executării de către beneficiarii săi a misiunii lor statutare sau a contractului lor de muncă poate avea efecte în această privință.

21 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că o persoană impozabilă are posibilitatea să aleagă, în vederea aplicării celei de A șasea directive, să includă sau să nu includă ca activ utilizat în cadrul activității economice partea dintr-un bun care este destinată utilizării sale private (a se vedea în special Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec., p. I-2775, punctul 20, și Hotărârea Seeling, citată anterior, punctul 40).

22 Dacă persoana impozabilă alege să trateze bunuri de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private ca bunuri care fac parte din activele activității sale economice, TVA-ul datorat în amonte pentru achiziționarea acestor bunuri este, în principiu, integral și imediat deductibil (a se vedea în special Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 26, și Hotărârea Seeling, citată anterior, punctul 41).

23 Rezultă din articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și din articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă că, atunci când un bun care face parte din activele activității economice a dat dreptul la o deducere totală sau parțială a TVA-ului achitat în amonte, utilizarea acestui bun pentru nevoile private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia sau în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice este considerată o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și impozitată pe baza cuantumului cheltuielilor efectuate pentru executarea respectivei prestări de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz, punctul 26, și Seeling, punctul 42).

24 În consecință, o persoană impozabilă care alege să afecteze totalitatea unei clădiri ca activ folosit în cadrul activității sale economice și care utilizează ulterior o parte din această clădire în scop privat sau al personalului său are, pe de o parte, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru totalitatea cheltuielilor de construcție a clădirii respective și, pe de altă parte, obligația corelativă de a plăti TVA pe cuantumul cheltuielilor angajate pentru această utilizare privată a patrimoniului.

25 În ceea ce privește aplicarea coroborată a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și a articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă în cazul unei utilizări în scopuri private ale persoanei impozabile sau ale personalului acesteia a unei părți a unei clădiri afectate în totalitate activității sale economice, Curtea a statuat că aceste dispoziții 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 achitată în amonte aferentă acestui bun a fost dedusă (a se vedea în acest sens Hotărârea Seeling, citată anterior, punctul 56, și Hotărârea din 29 martie 2012, BLM, C-436/10, punctul 31).

26 Prin urmare, pentru a fi în prezența unei închirieri a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, trebuie ca toate condițiile care caracterizează această operațiune să fie îndeplinite, și anume ca proprietarul unui bun imobil să fi cedat locatarului, în schimbul unei chirii și pe o durată convenită, dreptul de a ocupa bunul său și de a exclude alte persoane de la ocuparea acestuia (Hotărârile din 9 octombrie 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec., p. I-7175, punctul 31, și Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 21, și Hotărârea Seeling, citată anterior, punctul 49).

27 Astfel, articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, iar termenii acestuia sunt, așadar, de strictă interpretare. În lipsa uneia dintre condițiile menționate la punctul anterior, această dispoziție nu poate fi aplicată prin analogie pentru motivul că utilizarea privată în scop de locuință a unui bun imobil folosit ca activ în

cadrul activității economice se înrudește cel mai adesea, sub unghiul consumului final, cu o închiriere în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea Seeling, citată anterior, punctele 44 și 45).

28 În ceea ce privește mai ales condiția privind plata unei chirii, fără a repune în discuție jurisprudența potrivit căreia noțiunea „prestare de servicii efectuată […] cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, presupune existența unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în special Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rep., p. I-7505, punctul 27 și jurisprudența citată), este suficient să se constate că lipsa unei astfel de plăți nu poate fi compensată de împrejurarea că, în temeiul impozitului pe venit, această utilizare privată a unui bun imobil care face parte din activele folosite în cadrul activității economice este considerată drept constituind un avantaj în natură cuantificabil și, așadar, într-un anume fel, ca o parte a remunerației la care beneficiarul ar fi renunțat în schimbul punerii la dispoziție a bunului imobil în discuție.

29 Astfel, mai întâi, după cum Curtea a statuat deja la punctul 45 din Hotărârea Seeling, citată anterior, articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă nu se poate aplica prin analogie asimilând, așa cum propune guvernul belgian, avantajul în natură, evaluat pentru calculul impozitului pe venit datorat, cu o chirie.

30 În plus, situații precum cele în discuție în litigiile principale nu pot fi comparate, contrar a ceea ce susține guvernul belgian, cu situația de fapt în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Astra Zeneca UK, citată anterior. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctelor 29-31 din aceasta, s-a dovedit că în acea cauză exista o legătură directă între furnizarea de către Astra Zeneca Ltd a respectivelor tichetelor valorice către angajații săi și partea precisă de remunerație în bani la care aceștia din urmă trebuiau să renunțe expres în schimbul acestei furnizări. Or, în cauzele principale nu pare să fie dovedit că administratorii suferă o reducere a salariului într-un cuantum care corespunde punerii la dispoziție a imobilului în discuție și nici nu este sigur că o parte a activității efectuate de respectivii administratori poate fi considerată drept constituind o contrapartidă a punerii la dispoziție a imobilului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 octombrie 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec., p. I-5577, punctele 15 și 16).

31 În sfârșit, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 15 din Hotărârea BLM, citată anterior, Curtea cunoștea că, în temeiul legislației naționale în discuție în cauza în care s-a pronunțat acea hotărâre, care de altfel era identică cu cea în discuție în cauzele principale, utilizarea privată în scop de locuință a unui bun imobil pus la dispoziția unui administrator al societății BLM SA, fără să se solicite plata unei chirii în bani de către acesta din urmă, era asimilată, în vederea aplicării impozitului pe persoanele fizice, unui avantaj în natură, calculat forfetar. Or, această asimilare, care nu a fost reluată la punctele 23-30 din hotărârea menționată, în mod vădit nu a avut efecte cu privire la interpretarea reținută de Curte.

32 O astfel de interpretare nu poate fi repusă în discuție de faptul că, la punctul 32 din Hotărârea BLM, citată anterior, Curtea a statuat că revenea instanței de trimitere să aprecieze dacă, într-o situație precum cea în discuție în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri, putea să se considere că exista o închiriere a unui bun imobil în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă.

33 Astfel, nu se contestă de către părți că revine instanțelor naționale, singurele competente să aprecieze situația de fapt, sarcina de a stabili, ținând seama de împrejurările proprii fiecărei spețe, caracteristicile esențiale ale operațiunii în cauză pentru a proceda la calificarea acesteia din perspectiva celei de A șasea directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Rep., p. I-10675, punctul 32). În măsura în care nu revenea, așadar, Curții să soluționeze litigiul principal, aceasta din urmă a lăsat instanței de trimitere preocuparea de a face acest lucru,

ținând seama de împrejurarea că nu era exclus să poată exista alte elemente de probă decât cele conținute în dosarul prezentat Curții, de natură să demonstreze că, în speță, sunt reunite toate caracteristicile unei închirieri în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă.

34 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la prima întrebare 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 ca punerea la dispoziție a unei părți a unui bun imobil aparținând unei persoane juridice în folosul propriu al administratorului acesteia, fără să fie prevăzută în sarcina beneficiarilor, cu titlu de contrapartidă a utilizării acestui imobil, o chirie plătibilă în bani, să constituie o închiriere a unui imobil scutită în sensul acestei directive, iar faptul că o astfel de punere la dispoziție este considerată, din punctul de vedere al reglementării naționale privind impozitul pe venit, drept un avantaj în natură obținut ca urmare a executării de către beneficiarii săi a misiunii lor statutare sau a contractului lor de muncă nu are efecte în această privință.

Cu privire la a doua întrebare

35 Prin intermediul celei de a doua întrebări, 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, în situații precum cele în discuție în litigiile principale, împrejurarea că punerea, în totalitate sau în parte, a imobilului afectat în întregime activității economice la dispoziția administratorilor sau a asociaților acesteia are sau nu are o legătură directă cu exploatarea întreprinderii este pertinentă pentru a stabili dacă această punere la dispoziție intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la cea de a doua dintre aceste dispoziții.

36 În această privință, trebuie amintit că reiese din jurisprudența Curții că achiziționarea unui bun de către o persoană 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 ori care este avută în vedere pentru acesta determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 17 din A șasea directivă și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare (a se vedea Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 15). În schimb, atunci când o persoană impozabilă achiziționează un bun exclusiv în scop privat, ea acționează cu titlu privat, iar nu în calitate de persoană impozabilă în sensul acestei directive (Hotărârea din 6 mai 1992, de Jong, C-20/91, Rec., p. I-2847, punctul 17).

37 În plus, astfel cum rezultă din jurisprudența citată la punctele 21-24 din prezenta hotărâre, o persoană impozabilă care alege să afecteze totalitatea unei clădiri activității sale economice și care utilizează ulterior o parte din această clădire în scopuri private are, pe de o parte, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pe totalitatea cheltuielilor de construcție a clădirii respective și, pe de altă parte, obligația corelativă de a plăti TVA-ul pe cuantumul cheltuielilor angajate pentru realizarea utilizării menționate.

38 Contrar a ceea ce pare să susțină guvernul belgian, într-o asemenea situație, persoana impozabilă nu are obligația de a dovedi că punerea la dispoziția administratorilor sau a asociaților, în totalitate sau în parte, a imobilului afectat în întregime activității economice este efectuată „în scopul operațiunilor taxabile”, în sensul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă.

39 Astfel, din moment ce o persoană impozabilă a ales să afecteze totalitatea imobilului activității sale economice, aceasta poate, după cum reiese de la articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, să îl utilizeze în alte scopuri decât cele ale activității sale economice și nu poate fi obligată să dovedească faptul că această utilizare este efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile. Persoana impozabilă nu trebuie, așadar, să dovedească existența unei legături directe și imediate între utilizarea în scopuri private a imobilului în discuție și activitățile economice impozabile.

40 Rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare 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, în situații precum cele în discuție în litigiile principale, împrejurarea că punerea, în totalitate sau în parte, a imobilului afectat în întregime activității economice la dispoziția administratorilor sau a asociaților acesteia are sau nu are o legătură directă cu exploatarea întreprinderii este lipsită de pertinență pentru a stabili dacă această punere la dispoziție intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la a doua dintre aceste dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 șasea) declară:

1) **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 ca punerea la dispoziție a unei părți a unui bun imobil aparținând unei persoane juridice în folosul propriu al administratorului acesteia, fără să fie prevăzută în sarcina beneficiarilor, cu titlu de contrapartidă a utilizării acestui imobil, o chirie plătibilă în bani, să constituie o închiriere a unui imobil scutită în sensul acestei directive, iar faptul că o astfel de punere la dispoziție este considerată, din punctul de vedere al reglementării naționale privind impozitul pe venit, drept un avantaj în natură obținut ca urmare a executării de către beneficiarii săi a misiunii lor statutare sau a contractului lor de muncă nu are efecte în această privință.**

2) **Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) și articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretate în sensul că, în situații precum cele în discuție în litigiile principale, împrejurarea că punerea, în totalitate sau în parte, a imobilului afectat în întregime activității economice la dispoziția administratorilor sau a asociaților acesteia are sau nu are o legătură directă cu exploatarea întreprinderii este lipsită de pertinență pentru a stabili dacă această punere la dispoziție intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la a doua dintre aceste dispoziții.**

Semnături