

## Versiune anonimată

Traducere

C-374/19 – 1

**Cauza C-374/19**

**Cerere de decizie preliminară**

**Data depunerii:**

13 mai 2019

**Instanța de trimitere:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

27 martie 2019

**Recurentă:**

HF

**Intimată în recurs:**

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

---

[omissis]

**BUNDESFINANZHOF (CURTEA FEDERALĂ FISCALĂ)**

[omissis]

**ORDONANȚĂ**

În litigiul dintre

**HF**, [omissis],

reclamantă și recurentă,

[omissis]

împotriva

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Administrația Fiscală din Bad Neuenahr-Ahrweile), [omissis]

pârâtă și intimată în recurs,

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri pentru perioada 2009-2012,

Secția a cincea

[omissis]

a decis la 27 martie 2019: **[OR 2]**

I. Sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene, cu titlu preliminar, cu privire la următoarea întrebare:

O persoană impozabilă care produce un bun de capital în scopul unei utilizări impozabile cu drept de deducere a TVA-ului (în speță, construirea unei clădiri pentru exploatarea unei cafenele) trebuie să efectueze o ajustare a deducerii în conformitate cu articolul 185 alineatul (1) și cu articolul 187 din Directiva 2006/112/CE, în cazul în care aceasta sistează activitatea care dă dreptul la deducere (în speță, exploatarea cafenelei), iar bunul de capital rămâne ulterior neutilizat în conformitate cu utilizarea impozabilă anterioară?

II. Suspendă judecarea cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a unei decizii preliminare.

#### M o t i v e

##### I.

Reclamanta și recurenta (denumită în continuare „reclamanta”) este o societate-mamă a unei societăți cu răspundere limitată care operează un centru pentru îngrijirea persoanelor în vârstă, în regim de scutire de impozit. În 2003, societatea cu răspundere limitată a construit într-o anexă o cafenea, care era accesibilă vizitatorilor printr-o intrare externă, iar pentru rezidenții centrului - prin sala de mese a centrului.

Reclamanta a presupus inițial că va utiliza cafeneaua exclusiv pentru operațiuni impozabile. În urma unui raport de audit al pârâtei și intimatei în recurs (Administrația Fiscală, denumită în continuare „Finanzamt”) la care face referire Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), în cafenea nu au fost ținute înregistrări separate, întrucât, potrivit informațiilor furnizate de reclamantă, **[OR 3]** rezidenții centrului nu frecventau deloc cafeneaua. Cea mai mare parte a acestora aveau atât de multe limitări fizice, încât vizitarea cafenelei nu ar fi fost de imaginat. Numai o mică parte a acestora ar fi primit vizite din partea rudelor, prietenilor și cunoștințelor. Și chiar într-un astfel de caz, aceștia rămâneau în sala de mese nou construită,

întrucât aceasta servea și ca spațiu de recreere, în plus acolo putea fi servită cafea și, uneori, prăjituri cu titlu gratuit. Cafeneaua în sine ar fi fost gândită numai pentru oaspeții externi, care în măsura posibilului, nu ar fi trebuit să stea lângă un rezident al centrului, în papuci de casă și halat de baie. Potrivit raportului de audit, era vorba de argumente pe care Finanzamt nu le-a putut ignora în cadrul inspecției speciale privind impozitul pe cifra de afaceri. Cu toate acestea, Finanzamt a considerat ca fiind improbabil ca niciunul dintre rezidenții centrului să nu viziteze și să nu utilizeze cafeneaua, alături de vizitatorii lor. Prin urmare, s-a ajuns la un acord privind adoptarea unei proporții a utilizării neimpozabile a cafelei de 10 %. Acest lucru a dus la adoptarea unei rectificări în temeiul articolului 15a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) pentru anii începând cu 2003.

În urma unui audit extern, Finanzamt a presupus că societatea cu răspundere limitată, în perioada în litigiu, 2009-2012, nu a mai efectuat în cafenea operațiuni de livrare de marfă. În februarie 2013 a fost notificată încetarea acestei activități lucrative. Acest lucru a avut ca rezultat o rectificare suplimentară în conformitate cu articolul 15a din UStG, întrucât în prezent nu ar mai exista nicio utilizare pentru operațiuni cu dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte.

Contestația și cererea introdusă la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) nu au fost admise. În hotărârea sa [*omissis*], Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a considerat că, în anii în litigiu, operațiunile au fost sistate. Într-adevăr, faptul că spațiile au rămas dezafectate nu reprezintă o operațiune, iar ca urmare a acestei dezafectări nu are loc o modificare a [OR 4] circumstanțelor. Cu toate acestea, ar trebui avută în vedere intențiile de utilizare. Acestea s-ar fi modificat, întrucât nu mai există intenția de utilizare în scopul efectuării de operațiuni impozabile. Cafeneaua nu ar fi fost integral dezafectată, ci a fost utilizată exclusiv în regim de scutire de impozit de către rezidenții centrului. Întrucât nu ar mai exista o utilizare de către vizitatori externi care este supusă TVA-ului, cotele de utilizare s-ar fi modificat în mod necesar în sensul că, în prezent, utilizarea de către rezidenți este de 100 %. O utilizare pentru alte scopuri decât cele scutite nu există.

Împotriva acestei decizii se îndreaptă recursul reclamantei. În cazul în care un bun dintre activele întreprinderii nu mai este utilizat fără posibilitatea utilizării private, nu există o modificare a utilizării, care să determine o ajustare a deducerii în conformitate cu articolul 15a din UStG. Cafeneaua ar reprezenta o investiție eșuată. A fost luată în considerare posibila utilizare de către centrul de îngrijire a vârstnicilor. Din motive de neutralitate fiscală, o investiție eșuată nu ar trebui să determine o ajustare a deducerii. În discuție ar fi o cafenea complet funcțională. Utilizarea de către rezidenții centrului ar fi în continuare limitată la 10%. Ipoteza unei alte utilizări este în contradicție cu împrejurările existente în fapt. Din motive de siguranță a circulației și de prevenire a accidentelor, accesul la cafenea a fost blocat. Refuzul deprecierei valorice parțiale demonstrează că încă există o intenție de utilizare. Împotriva acestui argument, Finanzamt aduce obiecția conform căreia utilizarea ar fi fost modificată, întrucât nu ar mai exista intenția desfășurării unor

operațiuni impozabile. Prin urmare, ar exista numai o utilizare pentru desfășurarea unor operațiuni scutite.

## II.

Secția adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene întrebarea formulată în dispozitiv cu privire la interpretarea Directivei [OR 5] 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, 9/vol. 3, p. 7) și suspendă procedura până la pronunțarea deciziei Curții de Justiție.

### 1. Cadrul juridic

#### a) Dreptul Uniunii

Articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE prevede:

„Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.”

Articolul 187 din Directiva 2006/112/CE are următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile a fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

#### b) Dreptul național

Articolul 15a alineatul 1 din UStG dispune:

„În cazul în care modificări ale elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor operate inițial intervin în termen de cinci ani de la prima utilizare a unui bun de capital care este utilizat doar o singură dată pentru a realiza operațiuni, trebuie să se efectueze o compensație pentru fiecare an calendaristic corespunzător acestor modificări, printr-o regularizare a deducerii taxelor care au

grevat costurile de achiziție și de producție. În ceea ce privește bunurile imobile, inclusiv componentele lor esențiale, [OR 6] regularizările în cazul cărora se aplică dispozițiile de drept civil referitoare la imobile și construcțiile pe terenul altei persoane, un termen de zece ani se substituie termenului de cinci ani.”

## **2. Cu privire la întrebarea preliminară**

### **a) Eșecul independent de voință**

Potrivit instanței de trimitere, este necesar să se clarifice și să se stabilească de către Curtea de Justiție, dacă un eșec independent de voința persoanei impozabile care determină o simplă neutilizare a unui bun de capital are ca efect o modificare a factorilor care au fost luați în considerare la stabilirea sumei de dedus [articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE].

aa) Prin deducere, întreprinzătorul este degrevat complet de TVA-ul datorat sau achitat în cadrul activității sale economice. Astfel este garantată neutralitatea deplină în privința sarcinii fiscale a tuturor activităților economice, independent de scopul și rezultatul acestora, în măsura în care aceste activități sunt ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea Curții de Justiție Centralan Property din 15 decembrie 2005, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 51 și Hotărârea Curții de Justiție Imofloresmira – Inveslimentos Imobiliariós din 28 februarie 2018 C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 38).

bb) Astfel, dreptul la deducere se menține și în cazul în care persoana impozabilă nu a putut ulterior să utilizeze, în cadrul operațiunilor impozitate, bunurile și serviciile care au determinat deducerea ca urmare a unor împrejurări independente de voința sa (Hotărârea Curții de Justiție INZO din 29 februarie 1996 C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 20; Hotărârea Curții de Justiție Ghent Coal Terminal din 15 ianuarie 1998 C-37/95, EU:C:1998:1, punctul 19 și urm. și Hotărârea Curții de Justiție Imofloresmira - Inveslimentos Imobiliariós, EU; C:2018:134, punctele 40 și 42). O interpretare diferită ar determina distincții arbitrare, contrar [OR 7] principiului neutralității, întrucât acceptarea definitivă a deducerilor de TVA ar depinde de aspectul dacă investițiile conduc la operațiuni taxabile (Hotărârea Curții de Justiție INZO, EU:C:1996:67, punctul 22 și Hotărârea Curții de Justiție Imofloresmira - Inveslimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, punctul 43). Prin urmare, nu este compatibil cu principiul neutralității fiscale să se condiționeze acceptarea definitivă a deducerilor de TVA de rezultatele activității economice desfășurate de persoana impozabilă. Acest lucru ar determina diferențe nejustificate între întreprinderi cu același profil și care desfășoară aceeași activitate, în ceea ce privește tratamentul fiscal al unor activități de investiții imobiliare identice (Hotărârea Curții de Justiție Imofloresmira - Inveslimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, punctul 44).

### **b) Echivalența dintre neutilizarea în lipsa intenției și neutilizarea cu intenția utilizării impozabile**

Neutilizarea independentă de voința întreprinzătorului, fără o altă intenție de utilizare poate fi echivalată cu o neutilizare în pofida intenției unei utilizări imposibile, precum în cauza care a stat la baza Hotărârii Curții de Justiție Imofloresmira - Inbvestimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134).

Dacă întreprinzătorul produce un bun economic cu intenția unei utilizări care dă dreptul la deducere și dacă acesta nu poate să realizeze utilizarea intenționată din cauza unui eșec independent de voința sa, lipsa oricărei utilizări și a oricărei intenții de utilizare astfel rezultate nu determină o modificare a circumstanțelor, care să conducă la o regularizare a deducerii. [OR 8]

### **3. Cu privire la relevanța întrebării preliminare pentru soluționarea litigiului**

Potrivit constatărilor Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) [*omissis*], obligatorii pentru instanța de trimitere, sistarea operațiunilor cafenelei, deja existentă în anii în litigiu, s-a bazat pe lipsa rentabilității economice și, implicit, pe eșecul reclamantei care, în sine, nu a întemeiat o modificare a circumstanțelor.

Sistarea operațiunilor cafenelei nu a avut drept rezultat utilizarea exclusivă, în regim de scutire de TVA, de către rezidenții centrului. Astfel, prin sistarea operațiunilor nu s-a modificat ponderea utilizării de către rezidenții centrului, în regim de scutire de TVA. Dimpotrivă, ținând seama de împrejurările care, potrivit raportului de audit menționat de Finanzgericht (Tribunalul Fiscal), au determinat acceptarea unei utilizări scutite, această pondere a rămas nemodificată. Utilizarea pentru operațiuni taxabile a cafenelei a dispărut fără a fi înlocuită, fără ca în locul utilizării anterioare să intervină o utilizare sporită de către rezidenții centrului. Astfel, în plus față de utilizarea nemodificată de către rezidenți, în locul operațiunilor anterioare ale cafenelei a existat o operațiune dezafectată, cu un spațiu neutilizat. Ar fi o eroare juridică, ca utilizarea dispărută să fie interpretată în sensul că, în continuare, a existat o utilizare exclusivă în scopuri scutite.

Alte împrejurări care ar putea determina o ajustare a deducerii nu există. [Informații suplimentare cu privire la acest aspect din punctul de vedere al dreptului național]

[*omissis*] [OR 9][*omissis*]

### **4. Cu privire la temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Trimiterea preliminară se întemeiază pe articolul 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

[Aspecte de procedură]

[*omissis*]