

Cauza C-45/20

**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98
alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție**

Data depunerii:

29 ianuarie 2020

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

18 septembrie 2019

Reclamant și recurent:

E

Pârâtă și intimată în recurs:

Finanzamt N (Administrația fiscală din N)

Obiectul procedurii principale

Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112 – Deducerea taxei pe valoare adăugată – Dreptul persoanei impozabile de a afecta un bun de folosință mixtă patrimoniului său privat sau întreprinderii sale – Admisibilitatea unui termen de decădere pentru afectarea unor bunuri întreprinderii – Admisibilitatea unei prezumții privind afectarea unor bunuri patrimoniului privat în lipsa unor indicii contrare suficiente

Obiectul și temeiul trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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 TVA-ul, nu s-a adoptat nicio decizie privind afectarea care să poată fi identificată de autoritatea fiscală?

- 2) Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată 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?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, modificată prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, în special articolele 167, 168, 168a, 179, 250, 252 și 273

Dispozițiile naționale invocate

Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în special articolele 15 și 16

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Litigiul privește deducerea taxei pe valoarea adăugată percepute în amonte în anul 2015 la amenajarea unui birou utilizat în scopuri profesionale într-o casă unifamilială utilizată în rest în scopuri private. Deducerea taxei pe valoare adăugată, solicitată pentru prima dată de reclamant, care exploatează o firmă de lucrări de schelărie, în cadrul declarației sale anuale privind taxa pe valoarea adăugată pentru anul 2015, care a fost depusă cu întârziere, a fost respinsă de pârâtă ca urmare a depășirii termenului pentru afectarea biroului, patrimoniului întreprinderii. Atât calea de atac administrativă, cât și acțiunea introdusă au fost respinse. În prezent Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală (Germania), denumită în continuare „BFH”] a fost sesizată în calitate de instanță de recurs.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Observații introductive

- 2 Potrivit articolului 15 alineatul (1) punctul 1 prima teză din UStG, întreprinzătorul poate deduce, în contul impozitelor achitate în amonte, impozitul datorat legal pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care au fost efectuate de un alt

întreprinzător pentru nevoile întreprinderii sale. Sumele aferente impozitelor achitate în amonte, deductibile conform articolului 15 din UStG, trebuie deduse pentru perioada de impozitare aferentă (articolul 16 alineatul (2) prima teză (1) din UStG.

- 3 În același sens, articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat 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, atât timp cât bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acestuia. Potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.
- 4 La achiziția unui bun individual de folosință mixtă, așadar, care este utilizat sau destinat utilizării atât în scopul activității economice, cât și pentru scopuri private, potrivit jurisprudenței Curții (printre altele, Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 53 și următoarele și Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 20), dreptul de alegere a afectării revine întreprinzătorului. Acesta poate fie să afecteze acest bun în totalitate patrimoniului său privat, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul întreprinderii sale, fie să nu îl integreze în întreprinderea sa decât în limita utilizării profesionale efective.

Aprecierea cauzei în lumina jurisprudenței naționale

- 5 Potrivit jurisprudenței naționale, afectarea totală sau parțială a unui bun întreprinderii necesită o decizie de afectare documentată pe plan extern, efectuată la timp de persoana impozabilă. Întrucât criteriile stabilite de BFH - în special o decizie clară pentru autoritățile fiscale privind necesitatea afectării până la expirarea termenului de depunere prevăzut de lege pentru declarația anuală privind taxa pe valoarea adăugată - nu sunt îndeplinite în cazul de față, nu s-ar putea efectua deducerea.

Cu privire la sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene

- 6 Având în vedere Hotărârea Curții din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), a devenit discutabil dacă sunt în conformitate cu dreptul Uniunii criteriile dezvoltate și aplicate până în prezent de BFH cu privire la exercitarea dreptului de alegere a afectării.

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 7 Prima întrebare preliminară urmărește să clarifice dacă un stat membru poate prevedea un termen de decădere pentru afectarea de bunuri patrimoniului întreprinderii. În măsura în care principiile formulate în Hotărârea Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) pot fi transpuse în prezenta cauză, declarația anuală privind taxa

pe valoarea adăugată pentru anul 2015 sau eventualele date din planurile de construcție sau o intenție existentă în mod implicit, exprimată ulterior de persoana impozabilă, ar putea fi interpretate ca indicii suficiente pentru afectarea de bunuri întreprinderii.

- 8 a) Deși este cert că dreptul Uniunii pornește de la premisa unei „afectări” a bunurilor [a se vedea articolul 168a alineatul (1) din Directiva 2006/112], dreptul Uniunii nu conține însă norme privind natura și momentul documentării „deciziei de afectare” în sensul prevăzut de jurisprudența BFH sau ale sintagmei „acționează ca persoană impozabilă”, utilizată de Curte în mod analog (a se vedea de exemplu Hotărârea Lennartz, EU:C:1991:315, punctele 14 și 19, precum și Hotărârea Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punctul 34).
- 9 b) Principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferentă intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile de fond, aceasta nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 37 și 42, și Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 41).
- 10 c) Potrivit articolului 167 și articolului 179 alineatul (1) din Directiva 2006/112, statele membre pot însă să oblige persoana impozabilă să își exercite dreptul de deducere în perioada în care a luat naștere dreptul său (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 53). Totodată, din articolul 250 alineatul (1) din Directiva 2006/112 rezultă că declarația fiscală depusă trebuie să conțină toate informațiile necesare pentru deducerile care trebuie operate. Acestea includ și documentarea deciziei privind afectarea la achiziția sau fabricarea unui bun, aceasta fiind o condiție pentru deducerea taxei pe valoare adăugată.
- 11 Prin excepție de la prevederile articolului 252 din Directiva 2006/112, care permit statelor membre să stabilească termene pentru declarația fiscală, în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre au în general posibilitatea de a adopta măsuri pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. În particular, în lipsa unor dispoziții de drept al Uniunii cu privire la acest aspect, statele membre rămân competente să aleagă sancțiunile care le par adecvate în caz de nerespectare a condițiilor prevăzute de legislația Uniunii pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 59, Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 38 și jurisprudența citată). Ele sunt însă obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale, în special principiile proporționalității și neutralității TVA-ului (a se vedea Hotărârea Astone din 28

iulie 2016, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 49; Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., EU:C:2019:374, punctul 39).

- 12 d) Compatibilitatea cu dreptul Uniunii a cerinței privind pronunțarea la timp a unei decizii de afectare este confirmată de faptul că exercitarea dreptului de afectare la momentul achiziționării bunului reprezintă o condiție de fond. Întrucât o prestație poate fi obținută de o întreprindere, respectiv un întreprinzător acționează la momentul obținerii beneficiului ca persoană impozabilă doar dacă beneficiul este obținut la momentul achiziției pentru utilizarea (intenționată) pentru scopurile unei activități exercitate în mod sustenabil și în schimbul unei remunerații (Hotărârea Lennartz, EU:C:1991:315, punctul 15, Hotărârea Eon Aset Menidjmont, EU:C:2012:97, punctul 57; Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 39).
- 13 Faptul că decizia de afectare trebuie documentată extern este motivată în calitatea sa de fapt intrinsec și de aceea nu transformă decizia de afectare într-o condiție de fond pentru deducere. În acest sens și Curtea subliniază faptul că intenția de a exercita o activitate economică trebuie dovedită prin elemente obiective (Hotărârea Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punctul 39).
- 14 e) Termenul de documentare stabilit de jurisprudența BFH se poate baza, potrivit dreptului Uniunii, pe dreptul de reglementare pentru cerințele formale privind exercitarea dreptului de deducere din Titlul XI din Directiva 2006/112 (a se vedea Hotărârea Astone, EU:C:2016:614, punctul 47 și următoarele). Acest aspect este susținut și de lacuna în reglementare din articolul 168 litera (a) coroborat cu articolul 167 din Directiva 2006/112 privind exercitarea dreptului de alegere a afectării.
- 15 aa) Astfel, Curtea a statuat deja că, în lipsa unor prevederi ale Directivei 2006/112 cu privire la acest aspect, stabilirea metodelor și a criteriilor de repartizare a valorii TVA achitate în amonte între activități economice și activități neeconomice ține de puterea de apreciere a statelor membre (Hotărârea din 8 mai 2019, Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punctul 29). De asemenea, statele membre dispun de puterea discreționară în ceea ce privește mijloacele pentru atingerea obiectivelor specificate în articolul 273 din Directiva 2006/112 (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 16 bb) Cu privire la posibilitatea oferită de articolul 252 din Directiva 2006/112 privind stabilirea termenelor, Curtea a statuat deja că nu trebuie contestate reglementările care prevăd pentru exercitarea dreptului de deducere un termen de decădere de doi ani (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 45 și următoarele și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, EU:C:2016:614, punctul 36 și următoarele). Această prevedere trebuie să se aplice și în cazul unui termen de documentare pentru decizia privind afectarea.

- 17 cc) Conformitatea cu dreptul Uniunii a termenului de afectare este susținută, în plus, de faptul că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără limitare în timp este contrară principiului securității juridice. Astfel, acest principiu impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor față de autoritatea fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, EU:C:2008:267, punctul 44, Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 48 și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, EU:C:2016:614, punctul 33).
- 18 (f) Cu toate acestea, în Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, punctul 38 și următoarele), Curtea oferă diferite indicii privind o acțiune în calitate de persoană impozabilă care dă dreptul la deducere, chiar dacă aceste informații nu au fost în mod necesar aduse la cunoștința autorităților fiscale la timp. În plus, se subliniază că lipsa unei declarații explicite privind afectarea nu exclude deducerea ulterioară a TVA-ului (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punctul 47).
- 19 aa) Cu toate acestea Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17 (EU:C:2018:595) nu are ca obiect nașterea unui drept de deducere, ci o regularizare a deducerii. Curtea examinează în hotărârea respectivă, la punctul 34, „acțiunea în calitate de persoană impozabilă”, cerință care este de asemenea necesară pentru deducerea TVA-ului.
- 20 bb) De asemenea, este discutabil dacă constatările din Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) se aplică și în o întreprindere de drept privat, care dispune de un drept de alegere a afectării, în timp ce în cazul unei activități neeconomice nu există un astfel de drept de afectare. În orice caz, BFH a interpretat astfel, până în prezent, constatările de la punctul 35 și următoarele din Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie, C-517/07 (EU:C:2009:88). Aceste diferențe s-ar putea opune aplicării criteriilor stabilite în Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17 (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Aplicarea cerinței privind pronunțarea la timp a unei decizii de afectare ar putea încălca însă principiul neutralității. Astfel, dacă în cazul unei autorități publice doar o decizie de afectare negativă exclude deducerea TVA-ului, în cazul întreprinderilor individuale private nu poate fi vorba despre afectarea la timp, în orice caz, nu atât timp cât nu există motive pentru un tratament diferit între întreprinderile individuale și autoritățile publice.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

- 22 Cea de a doua întrebare vizează consecințele juridice ale nerespectării termenului.
- 23 La punctul 47 din Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595), Curtea a precizat că: „[t]otuși, 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.” Prin urmare, este discutabil dacă această precizare corespunde principiului potrivit căruia nu se poate presupune afectarea către întreprindere, dacă nu există dovezi (care să poată fi recunoscute de autoritățile fiscale) în acest sens.

- 24 În opinia Curții, pentru a aprecia dacă s-a acționat în calitate de persoană impozabilă, este necesară o înțelegere mai amplă și, în fiecare caz concret, trebuie avute în vedere diferite indicii (Hotărârea din 25 iulie 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punctul 47 și următoarele). În special, prin prisma concluziilor avocatului general, la care Curtea a făcut referire în acest context (punctul 54), acest aspect poate fi înțeles în sensul că există o prezumție de „achiziție în calitate de persoană impozabilă” atunci când un întreprinzător achiziționează un bun care, prin natura sa, poate fi utilizat în principiu și în scopuri profesionale, și nu a fost efectuată o afectare exclusivă patrimoniului privat, mai ales în cazul în care din lipsa voluntară a unei decizii de afectare nu rezultă dezavantaje.
- 25 În susținerea unei prezumții generale în sensul afectării unui bun patrimoniului întreprinderii se poate invoca finalitatea dreptului de alegere a afectării. Întrucât dreptul de alegere a afectării are rolul de a preveni, din motive de neutralitate fiscală, ca în cazul utilizării unui bun inițial parțial în scopuri private și ulterior, dar pe termen mai lung, în scopuri profesionale, să nu se perceapă TVA din achiziția sau din fabricarea bunului (Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer , C-460/07, EU:C:2009:254, punctul 47).
- 26 În orice caz, o astfel de înțelegere amplă ar putea exclude în principiu prezumția că un bun neafectat ar trebui alocat patrimoniului privat.
- 27 Pe de altă parte însă, prezumția de afectare patrimoniului întreprinderii în lipsa unor dovezi este contrazisă de faptul că alegerea afectării este un drept al persoanei impozabile pe care aceasta trebuie să îl exercite, astfel încât este necesar să acționeze într-o formă sau alta.