

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-219 din 2012 Thomas Fuchs. Exploatarea unei rețele fotovoltaice situate pe acoperișul unei clădiri cu destinația de locuință de către o persoană fizică și noțiunea de activitate economică din perspectiva TVA.

20 iunie 2013

„A șasea directivă TVA – Articolul 4 alineatele (1) și (2) – Noțiunea «activități economice» – Deducerea taxei achitate în amonte – Exploatarea unei instalații fotovoltaice aflate pe acoperișul unei clădiri cu destinația de locuință – Livrare în rețea – Remunerație – Producție de energie electrică inferioară consumului”

În cauza C-219/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Austria), prin decizia din 29 martie 2012, primită de Curte la 9 mai 2012, în procedura

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

împotriva

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz,

cu participarea:

Thomas Fuchs,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev (raportor) și J. L. da Cruz Vilaça, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 martie 2013,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 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 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, pe de altă parte, având ca obiect deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte, aferentă unei instalații fotovoltaice aflate pe acoperișul unei clădiri cu destinația de locuință.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 din A șasea directivă, care constituie titlul II din aceasta, intitulat „Sfera de aplicare”, avea următorul cuprins:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevedea:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale sau cele asimilate acestora. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5 Potrivit articolului 5 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Curentul electric [...] și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri corporale.” [traducere neoficială]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

6 Articolul 17 din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f din aceasta din urmă, prevedea:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) 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) [TVA] 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 austriac

7 Articolul 2 alineatul 1 din Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), în versiunea aplicabilă litigiului principal, are următorul cuprins:

„Este întreprinzător acela care exercită în mod independent o activitate economică sau profesională. Întreprinderea cuprinde ansamblul activității economice sau profesionale a întreprinzătorului. Prin activitate comercială sau profesională se înțelege orice activitate cu caracter de continuitate exercitată pentru a se obține venituri, chiar dacă intenția de a obține un profit lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8 În anul 2005, domnul Fuchs a montat o instalație fotovoltaică în valoare brută de 38 367,76 euro pe acoperișul clădirii sale cu destinația de locuință. Această instalație a făcut obiectul unei subvenții unice în valoare de 19 020 de euro.

9 Instalația nu are capacitate de stocare și toată energia electrică produsă este livrată în rețea, în temeiul unui contract de acces la această rețea în vigoare de la 1 iulie 2005 și încheiat pentru o durată nedeterminată cu societatea Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH. Aceste livrări sunt remunerate la valoarea prețului de piață, și anume 0,181 euro pe kWh brut, și sunt supuse TVA-ului. Energia electrică necesară pentru acoperirea nevoilor locuinței este cumpărată din nou de la această societate la același preț cu cel la care a fost livrată.

10 În perioada 2005-2008, domnul Fuchs a consumat 44 600 kWh prelevați din rețea pentru acoperirea nevoilor locuinței sale. Acesta a livrat definitiv 11 156 kWh în rețea și a consumat în mod direct 8 645 kWh. Astfel, acesta a injectat în rețea întreaga cantitate produsă prin intermediul instalației sale fotovoltaice, și anume 19 801 kWh.

11 În această privință, în urma unei cereri de lămuriri, formulată conform articolului 101 din Regulamentul de procedură al Curții, Verwaltungsgerichtshof a precizat, prin decizia din 10 ianuarie 2013, primită de Curte la 28 ianuarie 2013, bazându-se pe o constatare de fapt efectuată de instanța de apel, că noțiunea de energie electrică ce este consumată „în mod direct” trebuia înțeleasă în sensul că această energie electrică a fost prelevată din rețeaua publică, imediat sau la un moment apropiat de cel la care a avut loc injectarea sa în rețea.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

12 Domnul Fuchs a solicitat rambursarea unei sume de 6 394,63 euro reprezentând TVA-ul achitat în amonte, aferent achiziționării instalației fotovoltaice menționate.

13 Finanzamt a considerat că domnul Fuchs nu avea dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru motivul că, prin exploatarea instalației sale fotovoltaice, acesta din urmă nu exercitase o activitate economică. Domnul Fuchs a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, susținând că exercita o activitate economică în sensul articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă.

14 Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz a admis această acțiune, iar Finanzamt a contestat decizia acestei instanțe în fața Verwaltungsgerichtshof.

15 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Exploatarea unei instalații fotovoltaice conectate la rețea, lipsită de o capacitate proprie de stocare a energiei electrice, aflată pe sau lângă o clădire proprietate privată cu destinația de locuință și care, din punct de vedere tehnic, este realizată astfel încât cantitatea de energie electrică produsă de instalație este în mod constant inferioară cantității totale consumate de operatorul instalației în scop privat în cadrul locuinței proprii constituie o «activitate economică» a operatorului instalației, în sensul articolului 4 din [A șasea directivă]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

16 În temeiul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2) al aceluiași articol, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective. Această noțiune „activități economice” este definită la același alineat (2) ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și în special operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale și necorporale cu scopul obținerii unui venit cu caracter de continuitate (a se vedea Hotărârile din 26 iunie 2007, T-Mobile Austria și alții, C-284/04, Rep., p. I-5189, punctul 33, precum și Hutchison 3G și alții, C-369/04, Rep., p. I-5247, punctul 27).

17 Dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că analiza definițiilor noțiunilor de persoană impozabilă și de activități economice scoate în evidență întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de activități economice, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale (a se vedea Hotărârile citate anterior T-Mobile Austria și alții, punctul 35, precum și Hutchison 3G și alții, punctul 29).

18 În speță, activitatea în discuție în litigiul principal a constat în exploatarea unei instalații fotovoltaice. O astfel de activitate trebuie să fie considerată ca încadrându-se în noțiunea „activități economice”, în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, dacă aceasta este desfășurată în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate.

19 Aspectul dacă această activitate are drept scop obținerea de venituri cu caracter de continuitate este o problemă de fapt care trebuie apreciată ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează în special natura bunului vizat (a se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs, C-263/11, punctul 33).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

20 Acest criteriu trebuie de asemenea să permită să se determine dacă un particular a utilizat un bun astfel încât să fie necesar ca activitatea sa să fie calificată ca „activitate economică” în sensul celei de A șasea directive. Faptul că un bun este adecvat pentru o exploatare exclusiv economică este suficient, în general, pentru a se admite că proprietarul său îl exploatează pentru necesitățile activităților economice și, prin urmare, pentru a obține venituri cu caracter de continuitate. În schimb, dacă un bun poate fi, prin natura sa, utilizat atât în scopuri economice, cât și în scopuri private, vor trebui să fie analizate toate condițiile exploatării sale pentru a se determina dacă este utilizat în vederea obținerii de venituri care au efectiv un caracter de continuitate (a se vedea Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 27, și Hotărârea Rēdlihs, citată anterior, punctul 34).

21 În acest ultim caz, compararea, pe de o parte, a condițiilor în care persoana interesată exploatează efectiv bunul și, pe de altă parte, a celor în care se desfășoară în mod obișnuit activitatea economică corespunzătoare poate constitui una dintre metodele care permit să se verifice dacă activitatea în cauză este îndeplinită în vederea obținerii de venituri care au un caracter de continuitate (a se vedea Hotărârile citate anterior Enkler, punctul 28, și Rēdlihs, punctul 35).

22 În această privință, este necesar să se constate că bunul în discuție în litigiul principal, și anume o instalație fotovoltaică legată la rețea și aflată pe sau lângă o clădire cu destinația de locuință, poate, prin însăși natura sa, să fie utilizat atât în scopuri economice, cât și în scopuri private.

23 În ceea ce privește, în primul rând, aspectul dacă furnizarea energiei electrice în cauză a fost efectuată în scopul obținerii de venituri, este necesar să se arate că noțiunea de venituri trebuie înțeleasă în sensul unei remunerații primite în schimbul activității exercitate.

24 În această privință, din decizia de trimitere reiese, pe de o parte, că energia electrică produsă de instalația fotovoltaică în discuție în litigiul principal a fost livrată în rețea și că, pe de altă parte, în conformitate cu contractul de acces la această rețea, livrările menționate au avut drept contrapartidă o remunerație.

25 Or, atât din textul însuși al articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, cât și din jurisprudența Curții reiese că, pentru a considera că exploatarea unui bun corporal sau incorporeal este exercitată în scopul obținerii de venituri, este indiferent dacă această exploatare urmărește sau nu urmărește să genereze profit.

26 Din moment ce instalația aflată pe acoperișul clădirii cu destinație de locuință a operatorului său produce energie electrică, ce este injectată în rețea în schimbul unei remunerații, este necesar să se considere că exploatarea acestei instalații este efectuată în scopul obținerii de venituri.

27 În al doilea rând, din decizia de trimitere reiese că contractul de acces la rețea, intrat în vigoare la 1 iulie 2005, a fost încheiat „pentru o durată nedeterminată”. Având în vedere că exploatarea acestei instalații fotovoltaice este o acțiune de durată, este necesar să se constate că furnizarea de energie electrică în rețea de instalația fotovoltaică în cauză se efectuează în mod continuu, și nu numai în mod ocazional. O remunerație precum cea percepută de operatorul instalației menționate prezintă, așadar, un caracter de continuitate în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă.

28 În măsura în care instalația fotovoltaică în discuție în litigiul principal produce energie electrică ce este livrată în rețea în schimbul unor venituri cu caracter de continuitate, este necesar să se constate că condițiile necesare pentru ca această activitate să intre în noțiunea „activități economice” în sensul articolului 4 din A șasea directivă sunt îndeplinite.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

29 Această concluzie nu este repusă în discuție de împrejurarea evidențiată de instanța de trimitere potrivit căreia cantitatea de energie electrică produsă de instalația menționată este întotdeauna inferioară cantității de energie electrică consumate de operator pentru nevoile locuinței sale.

30 Astfel, trebuie amintit că, în speță, din decizia de trimitere reiese că, din cauza caracteristicilor tehnice ale instalației în cauză, pe de o parte, energia electrică produsă este livrată în rețea și, pe de altă parte, energia electrică consumată este cumpărată de la operatorul acestei rețele. Astfel cum a subliniat instanța de trimitere, întrucât este vorba despre o instalație de producție de energie electrică conectată la rețea, ar putea să fie imposibilă clasificarea și identificarea bunului fungibil în cauză, și anume energia electrică, după injectarea sa în rețea și livrarea sa înapoi din aceasta.

31 În aceste condiții, este necesar să se considere că activitatea care constă în livrarea de energie electrică în discuție în litigiul principal este independentă de operațiunea prin care operatorul instalației fotovoltaice prelevă energie electrică din rețea pentru nevoile locuinței sale și că, în consecință, raportul dintre cantitatea de energie electrică produsă, pe de o parte, și cea consumată, pe de altă parte, este lipsit de relevanță în scopul calificării drept activitate economică a acestei activități de livrare.

32 În consecință, trebuie respins argumentul guvernului austriac potrivit căruia împrejurarea că energia electrică produsă de instalația fotovoltaică nu depășește nevoile proprii ale locuinței ar demonstra că veniturile obținute din livrările de energie electrică în rețea sunt rezultatul urmăririi de către operatorul menționat a unei reduceri a facturii sale de energie electrică și că, în consecință, activitatea de exploatare a acestei instalații nu ar fi exercitată de acesta în vederea obținerii de venituri.

33 De altfel, având în vedere că, astfel cum reiese de la punctul 28 din prezenta hotărâre, operatorul instalației exercită o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă și că nu se contestă că această activitate este exercitată în mod independent, acesta din urmă trebuie să fie considerat ca o persoană impozabilă în sensul alineatului (1) al acestui articol.

34 În plus, din dosarul transmis Curții de instanța de trimitere reiese că operatorul menționat facturează cocontractantului său TVA-ul aferent livrărilor întregii energii electrice produse de instalația sa fotovoltaică și că administrația fiscală percepe TVA-ul astfel facturat asupra acestor livrări. În consecință, pe de o parte, instalația în discuție în litigiul principal este utilizată exclusiv în scopul unor operațiuni taxate în aval.

35 Pe de altă parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 28 din concluzii, poziția autorităților fiscale austriece, astfel cum este exprimată în decizia de trimitere, și cea de care guvernul austriac se prevalează în fața Curții, potrivit căreia operatorul unei astfel de instalații acționează cu titlu privat, nu sunt compatibile cu aplicarea TVA-ului asupra livrărilor de energie electrică efectuate de acesta din urmă.

36 Pe de altă parte, trebuie să amintim că, potrivit structurii sistemului introdus de A șasea directivă, taxele achitate în amonte asupra unor bunuri sau servicii utilizate de o persoană impozabilă pentru operațiunile sale impozabile sunt deductibile. Deducerea taxelor în amonte este legată de perceperea taxelor în aval. În măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni taxate în aval, o deducere a taxei care le-a grevat în amonte este necesară pentru a evita o dublă impunere (a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24, și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 20).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

37 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că exploatarea unei instalații fotovoltaice aflate pe sau lângă o clădire cu destinația de locuință, concepută astfel încât cantitatea de energie electrică produsă, pe de o parte, este întotdeauna inferioară cantității totale de energie electrică consumate cu titlu privat de operator și, pe de altă parte, este livrată în rețea în schimbul unor venituri cu caracter de continuitate, se încadrează în noțiunea „activități economice” în sensul acestui articol.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 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 doua) declară:

Articolul 4 alineatele (1) și (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 interpretat în sensul că exploatarea unei instalații fotovoltaice aflate pe sau lângă o clădire cu destinația de locuință, concepută astfel încât cantitatea de energie electrică produsă, pe de o parte, este întotdeauna inferioară cantității totale de energie electrică consumate cu titlu privat de operator și, pe de altă parte, este livrată în rețea în schimbul unor venituri cu caracter de continuitate, se încadrează în noțiunea „activități economice” în sensul acestui articol.

Semnătu