

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

Cauza C-140 din 2017, Gmina Ryjewo, achiziția unor bunuri de capital ce nu sunt utilizate inițial într-o activitate economică dar ulterior sunt folosite într-o activitate taxabilă și exercitarea ajustării TVA de la achiziție în favoarea contribuabilului

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

25 iulie 2018

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 167, 168 și 184 – Deducerea taxei achitate în amonte – Regularizare – Bunuri imobile achiziționate ca bunuri de capital – Utilizare inițială pentru o activitate care nu conferă dreptul de deducere, apoi și pentru o activitate supusă TVA-ului – Organism public – Calitate de persoană impozabilă în momentul operațiunii taxabile”

În cauza C-140/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 22 decembrie 2016, primită de Curte la 17 martie 2017, în procedura

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

împotriva

Gmina Ryjewo,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Rosas, doamnele C. Toader și A. Prechal (raportor) și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Szef Krajowej Administracji Skarbowej, de J. Kaute și de B. Kołodziej, în calitate de agenți;
- pentru Gmina Ryjewo, de M. Gizicki, avocat, și de B. Rasz, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart și de Ł. Habiak, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 aprilie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

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

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 167, 168 și 184 din Directiva 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, 09/vol. 3, p. 7), precum și a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Administrației Fiscale Naționale, Polonia), pe de o parte, și Gmina Ryjewo (comuna Ryjewo, Polonia) (denumită în continuare „comuna”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie a Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia, denumit în continuare „ministrul”) prin care se refuză comunei regularizarea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital utilizat într-o primă etapă pentru o activitate scutită, iar într-o a doua etapă și pentru o activitate impozabilă.

Cadru juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

- (c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

- 4 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din această directivă:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

- 5 Articolul 13 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

[...]”

- 6 Articolul 63 din aceeași directivă prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

- 7 Articolul 167 din Directiva 2006/112 este redactat după cum urmează:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

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

- 8 Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

- (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză 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;

[...]”

- 9 Potrivit articolului 184 din directiva menționată:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

- 10 Potrivit articolului 185 alineatul (1) din aceeași directivă:

„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.”

- 11 Articolele 187 și 189 din Directiva 2006/112 conțin norme în materie de regularizare a bunurilor de capital privind în special perioada de regularizare aplicabilă bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital.

Dreptul polonez

- 12 Articolul 15 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede următoarele:

„1. Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, unitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, fără să prezinte relevanță scopul sau rezultatul unei asemenea activități.

2. Activitate economică înseamnă orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv operatorii economici care exploatează resurse naturale și agricultorii, precum și activitățile independente. Sunt de asemenea considerate activități economice și operațiunile care constau în utilizarea durabilă a bunurilor corporale sau necorporale cu caracter permanent în scopul obținerii de venituri.

[...]

6. Nu sunt considerate persoane impozabile autoritățile publice și oficiile care sprijină autoritățile publice la îndeplinirea funcțiilor impuse prin dispoziții juridice specifice pe care aceste autorități au fost desemnate să le îndeplinească, cu excepția situației în care efectuează operațiuni pe baza unor contracte de drept privat.”

- 13 Articolul 86 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul efectuării unor operațiuni taxabile, persoana impozabilă menționată la articolul 15 beneficiază de un drept de deducere, sub rezerva articolului 114, a articolului 119 alineatul 4, a articolului 120 alineatele 17 și 19, precum și a articolului 124.”

- 14 Potrivit articolului 91 din această lege:

„[...]

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

2. În cazul bunurilor și al serviciilor care sunt calificate de persoana impozabilă, în temeiul dispozițiilor referitoare la impozitul pe profit, drept imobilizări corporale sau necorporale amortizabile, precum și în cazul terenurilor și al emfiteozelor utilizate ca imobilizări corporale sau necorporale ale persoanei care achiziționează bunul, cu excepția acelor a căror valoare de achiziție nu depășește 15 000 [de zloți polonezi (PLN)], regularizarea menționată la alineatul 1 trebuie efectuată de către persoana impozabilă în termen de cinci ani sau în termen de zece ani în cazul terenurilor și al emfiteozelor, începând cu anul în care a fost dobândită folosința.

[...]

7. Dispozițiile alineatelor 1-6 se aplică în mod corespunzător în cazul în care persoana impozabilă avea dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte pentru bunurile sau serviciile utilizate de aceasta și a efectuat deducerea sau în cazul în care nu avea drept de deducere și ulterior a intervenit o modificare a dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru acest bun sau serviciu.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 15 Comuna este înregistrată în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA începând cu anul 2005.
- 16 În anii 2009 și 2010, comuna a construit un cămin cultural. În cadrul acestei construcții, i-au fost livrate bunuri și i-au fost furnizate servicii, pentru care aceasta a achitat TVA-ul. După finalizarea construcției căminului cultural, acesta a fost pus, în 2010, la dispoziția centrului cultural al comunei cu titlu gratuit.
- 17 În cursul anului 2014, comuna și-a exprimat intenția de a transfera acest imobil în patrimoniul său și de a-l administra în mod direct. Ulterior, aceasta dorea atât să îl pună la dispoziția locuitorilor comunei, cu titlu gratuit, cât și să îl închirieze în scop comercial, cu titlu oneros. În ceea ce privește această utilizare cu plată, comuna și-a declarat în mod expres intenția de a elibera facturi cu TVA. Până în prezent, comuna nu a dedus TVA-ul achitat pentru realizarea acestei investiții.
- 18 Sesizat de comună cu o cerere de emitere a unei soluții individuale anticipate, ministrul a apreciat, printr-o decizie din 28 mai 2014, că, în aplicarea, printre altele, a articolului 91 alineatele 2 și 7 din Legea privind TVA-ul, aceasta nu putea beneficia de o regularizare a dreptului de deducere a TVA-ului pentru motivul principal că, întrucât a dobândit bunurile și serviciile în cauză în scopul de a pune imobilul gratuit la dispoziția centrului cultural al comunei, comuna nu dobândise acest bun în cadrul unei activități economice și, astfel, nu acționase în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA.
- 19 Prin hotărârea din 18 noiembrie 2014, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Gdansk, Polonia) a admis acțiunea formulată de comună împotriva deciziei din 28 mai 2014 a ministrului.
- 20 Această instanță a considerat că utilizarea inițială a bunurilor și serviciilor de către persoana impozabilă în scopul unor activități care nu sunt supuse TVA-ului nu însemna că aceasta nu mai avea dreptul de a deduce ulterior taxa achitată în amonte în cazul în care se schimbă destinația bunurilor și serviciilor respective, iar acestea sunt utilizate ulterior în scopul unor operațiuni taxabile. În această privință, nu se poate opune în mod valabil comunei faptul că, în cererea sa care a condus la decizia din 28 mai 2014, atunci când aceasta a achiziționat imobilul, nu și-a declarat în mod expres intenția de a-l utiliza în cadrul unei activități economice.
- 21 Sesizată cu un recurs formulat de ministru, instanța de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) ridică problema dacă, în conformitate cu articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112, o comună are dreptul să deducă, pe calea unei regularizări, TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor de investiții în cazul în care bunul de capital în discuție a fost utilizat inițial pentru o activitate care nu este supusă TVA-ului, în speță în cadrul realizării misiunilor care revin comunei în calitate de autoritate publică, iar apoi și pentru a efectua operațiuni impozabile.

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

- 22 În această privință, instanța de trimitere apreciază că rezultă din Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), că răspunsul la această întrebare este negativ, în măsura în care din acea hotărâre reiese că un organism de drept public care a acționat în calitate de autoritate publică la data achiziției unui bun de capital, iar nu în calitate de persoană impozabilă, nu are dreptul la deducerea TVA-ului achitat la achiziția acestui bun, inclusiv atunci când, ulterior, acest organism a acționat în calitate de persoană impozabilă.
- 23 Totuși, soluția desprinsă din această hotărâre ar fi devenit incertă din moment ce, prin Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), Curtea ar fi considerat că, într-un caz în care comuna în cauză modificase utilizarea unui bun imobil achiziționat ca bun de capital, acest bun fiind destinat într-o primă etapă unei utilizări care nu conferă un drept de deducere a TVA-ului, iar, într-o a doua etapă, unei utilizări care conferă un astfel de drept, o regularizare a deducerilor era în principiu permisă.
- 24 În această privință, s-ar pune întrebarea dacă este necesar să se acorde importanță faptului că, în momentul achiziției bunului de capital, comuna și-a declarat sau nu în mod expres intenția de a-l utiliza în viitor și pentru a efectua operațiuni impozabile.
- 25 În lipsa unei asemenea exprimări a intenției, s-ar pune și întrebarea dacă calitatea în temeiul căreia a acționat autoritatea publică trebuie apreciată exclusiv în funcție de prima utilizare a bunului de capital sau dacă trebuie luate în considerare și alte criterii.
- 26 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În lumina articolelor 167, 168, 184 și următoarele din Directiva [2006/112], precum și a principiului neutralității, o comună are dreptul la deducerea (prin regularizare) a TVA-ului achitat în amonte aferent cheltuielilor de investiții atunci când:
- bunul de capital produs (achiziționat) a fost utilizat inițial în scopul unei activități care nu este supusă TVA-ului (pentru îndeplinirea funcțiilor de autoritate publică ale comunei care țin de suveranitatea de care beneficiază aceasta), [dar]
 - modul de utilizare a bunului de capital s-a modificat, iar comuna îl folosește acum în scopul unor operațiuni taxabile?
- 2) În cadrul răspunsului la prima întrebare, prezintă relevanță faptul că, la data producției sau a achiziției bunului de capital, comuna nu și-a exprimat în mod explicit intenția de a-l utiliza în scopul unor operațiuni taxabile?
- 3) În cadrul răspunsului la prima întrebare, prezintă importanță faptul că bunul de capital este utilizat atât în scopul unor operațiuni taxabile, cât și în scopul unor operațiuni care nu sunt supuse TVA-ului (pentru îndeplinirea de către comună a unor funcții de autoritate publică) și că nu este posibilă alocarea în mod obiectiv a cheltuielilor concrete de investiții uneia dintre operațiunile menționate anterior?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 27 Prin intermediul celor trei întrebări formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că se opun ca un organism de drept public să beneficieze de un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului achitat pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital într-o situație, precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la data dobândirii acestui bun, pe de o parte, acesta din urmă putea, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, dar a fost utilizat, într-o primă etapă, pentru activități netaxabile și, pe de altă parte, acest organism

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

public nu declarase în mod expres intenția de a utiliza bunul menționat pentru o activitate taxabilă, dar nici nu exclusese utilizarea sa într-un asemenea scop.

- 28 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 37).
- 29 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 30 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 31 Dispozițiile articolului 187 din Directiva 2006/112 vizează situații de regularizare a deducerilor precum cea în discuție în litigiul principal, în care un bun de capital a cărui utilizare nu conferă un drept de deducere este ulterior destinat unei utilizări care conferă un astfel de drept (Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 32 Sistemul de regularizare a deducerilor constituie un element esențial al sistemului instituit de Directiva 2006/112, întrucât are drept vocație să asigure corectitudinea deducerilor și, așadar, neutralitatea sarcinii fiscale (Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 33 Totuși, dreptul de deducere a TVA-ului trebuie să respecte cerințe sau condiții atât de fond, cât și de formă (Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 34 Astfel, în ceea ce privește cerințele sau condițiile de fond menționate, potrivit jurisprudenței constante a Curții, din articolul 168 din Directiva 2006/112 rezultă că numai o persoană care deține calitatea de persoană impozabilă și care acționează ca atare în momentul dobândirii unui bun are un drept de deducere în temeiul achiziției acestui bun și poate să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv dacă îl utilizează în scopul operațiunilor taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 8, și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 18, precum și jurisprudența citată).
- 35 Conform articolelor 63 și 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, și anume în momentul livrării bunului (Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 36 Aceste principii se aplică și într-o situație în care persoana în cauză este un organism de drept public care solicită un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului în temeiul articolului 184 și următoarelor din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punctul 39).
- 37 Rezultă că, atunci când un organism public precum, în speță, comuna, la data achiziției unui bun de capital, acționează în calitate de autoritate publică în sensul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, în calitate de persoană neimpozabilă, acesta nu are, în principiu, niciun drept la regularizarea

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

deducerilor în legătură cu acest bun, chiar dacă, ulterior, acesta este utilizat pentru o activitate taxabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punctul 44).

- 38 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, aspectul dacă, în momentul în care i s-a livrat un bun, persoana impozabilă a acționat în calitate de persoană impozabilă în vederea desfășurării unei activități economice constituie o problemă de fapt care trebuie examinată de instanța de trimitere ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează natura bunurilor vizate și perioada dintre dobândirea bunurilor și utilizarea lor în scopul desfășurării activităților economice ale persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punctul 21, și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 21).
- 39 Prin această examinare se urmărește să se verifice dacă persoana impozabilă a achiziționat sau a produs bunurile de capital în discuție cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică și, în consecință, a acționat în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20).
- 40 În speță, dacă legislația națională aplicabilă în cauza principală prevede, pentru bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, o perioadă de regularizare de cinci, chiar de zece ani, de la data la care bunul respectiv este utilizat prima dată, din constatările instanței de trimitere rezultă că cererea comunei a fost depusă la patru ani de la data la care imobilul a fost utilizat prima dată de centrul cultural al comunei, la dispoziția căruia a fost pus cu titlu gratuit.
- 41 În plus și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, este cert că, în speță, comuna, la data dobândirii bunului imobil achiziționat ca bun de capital în discuție în litigiul principal, a acționat în aceleași condiții ca o persoană fizică care dorește să construiască un imobil, fără să își exercite, în acest scop, prerogativele de autoritate publică. De aici rezultă, în conformitate cu articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și cu jurisprudența aferentă acestuia, că, atunci când a achiziționat bunul imobil în cauză, comuna nu a acționat în calitate de autoritate publică.
- 42 Prin urmare, situația în discuție în litigiul principal se distinge de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), în care organismul public în cauză dobândise bunul de capital în calitate de autoritate publică, în sensul articolului 13 alineatul (1) menționat și, prin urmare, în calitate de persoană neimpozabilă.
- 43 Un alt element care distinge situația în discuție în litigiul principal de cea în care s-a pronunțat această hotărâre constă în faptul că, în speță, la data dobândirii, în cursul anului 2010, a bunului imobil achiziționat ca bun de capital, comuna era deja înregistrată din anul 2005 în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA.
- 44 Pe de altă parte, situația în discuție în litigiul principal se distinge de cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), în care era cert că orașul finlandez în cauză, la data achizițiilor imobiliare, acționase în calitate de persoană impozabilă, aceste achiziții fiind efectuate în cadrul unei activități economice, și anume închirierea imobilelor care au făcut obiectul acestor achiziții.
- 45 De asemenea, situația în discuție în cauza principală este diferită de cea în care s-a dat Ordonanța din 5 iunie 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), din moment ce, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 11 din această ordonanță, la data livrării imobilului respectiv, comuna poloneză în cauză acționase în calitate de persoană impozabilă, instanța de trimitere arătând că, deja în cursul lucrărilor de construire a imobilului, această comună declarase în mod expres că intenționa să închirieze imobilul unei societăți comerciale care urma să îi plătească o chirie.
- 46 În schimb, în cadrul cauzei principale, comuna și-a declarat intenția de a închiria imobilul în cauză în scop comercial numai după livrarea acestuia.

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

- 47 Totuși, 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.
- 48 Este adevărat că, în speță, în momentul livrării bunului imobil în discuție în litigiul principal, singura intenție exprimată era ca bunul să fie destinat unei utilizări publice, în calitate de cămin cultural. Dacă, ulterior, această intenție s-a concretizat prin punerea la dispoziție cu titlu gratuit a acestui bun în beneficiul centrului cultural al comunei, utilizarea menționată nu excludea totuși în sine ca bunul menționat să fie utilizat, cel puțin parțial, în scopuri economice, de exemplu în cadrul unei operațiuni de închiriere.
- 49 În această măsură, natura bunului, care, potrivit jurisprudenței Curții amintite la punctul 38 din prezenta hotărâre, este un element de care trebuie să se țină seama pentru a stabili dacă, la data la care i-a fost livrat bunul imobil, persoana impozabilă a acționat ca atare, este de natură să indice că comuna a intenționat să acționeze în calitate de persoană impozabilă.
- 50 De asemenea, faptul că, mult înainte de livrarea și achiziționarea bunului imobil în discuție în litigiul principal, comuna era deja înregistrată în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA este un indiciu în acest sens.
- 51 În schimb, nu are ca atare nicio importanță că bunul în cauză nu a fost utilizat imediat pentru operațiuni taxabile, din moment ce utilizarea dată bunului nu determină decât întinderea deducerii inițiale sau a eventualei regularizări ulterioare, dar nu afectează nașterea dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 39).
- 52 Prin urmare, chiar dacă, în cadrul primei întrebări, instanța de trimitere se referă la faptul că bunul imobil a fost utilizat inițial „pentru îndeplinirea funcțiilor de autoritate publică ale comunei care țin de suveranitatea de care beneficiază aceasta”, acest fapt, presupunând că este dovedit, ceea ce comuna contestă, nu prejudică problema distinctă dacă, în momentul în care a achiziționat bunul, această autoritate publică a acționat în calitate de persoană impozabilă, obținând astfel un drept de deducere în legătură cu acest bun, însă constituie un indiciu că comuna nu a acționat în calitatea sa de persoană impozabilă.
- 53 Într-o situație precum cea în discuție în cauza principală, în care, la data dobândirii unui bun imobil achiziționat ca bun de capital care poate, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, un organism public care are deja calitatea de persoană impozabilă nu a declarat în mod expres că are intenția să utilizeze acest bun pentru o activitate taxabilă, dar nici nu a exclus ca acest bun să fie utilizat într-un asemenea scop, o utilizare inițială a acestui bun pentru activități netaxabile nu împiedică să se concluzioneze, după examinarea întregii situații de fapt care trebuie efectuată de instanța de trimitere, astfel cum s-a amintit la punctul 38 din prezenta hotărâre, că este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să fi acționat în calitatea sa de persoană impozabilă atunci când a achiziționat bunul în cauză.
- 54 În această privință, astfel cum a arătat și avocatul general la punctul 55 din concluzii, verificarea, în fiecare speță, a îndeplinirii acestei condiții trebuie să se efectueze printr-o apreciere largă a noțiunii de achiziție „în calitate de persoană impozabilă”.
- 55 Astfel, caracterul larg al unei asemenea interpretări se impune având în vedere finalitatea regimului deducerilor și, prin urmare, a regularizărilor care, astfel cum s-a amintit la punctele 29-31 din prezenta hotărâre, constă în a asigura neutralitatea sarcinii fiscale corespunzătoare tuturor activităților economice, principiu din care rezultă că, în general, orice operator trebuie să își poată exercita imediat dreptul de deducere pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, corectitudinea deducerilor putând fi asigurată, după caz, *a posteriori* pe calea unei regularizări.
- 56 În sfârșit, nu prezintă relevanță pentru examinarea condiției prevăzute la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să fi acționat în calitatea sa de persoană impozabilă la data la care

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

a achiziționat un bun, faptul că este dificil, chiar imposibil, să se repartizeze obiectiv cheltuielile de investiții concrete între operațiuni taxabile și operațiuni netaxabile.

- 57 Această repartizare este reglementată în mod specific de normele referitoare la prorata de deducere cuprinse la articolele 173-175 din Directiva 2006/112. Calculul unei prorata de deducere pentru a stabili cuantumul TVA-ului deductibil este, în principiu, rezervat exclusiv bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă pentru a efectua deopotrivă operațiuni economice care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 decembrie 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punctul 34).
- 58 În plus, stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a valorii TVA-ului achitat în amonte între activități economice și activități neeconomice ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia acestei directive și, astfel, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 42).
- 59 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112, precum și principiul neutralității TVA-ului trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un organism de drept public să beneficieze de un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului achitat pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital într-o situație, precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la data dobândirii acestui bun, pe de o parte, acesta din urmă putea, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, dar a fost utilizat, într-o primă etapă, pentru activități netaxabile și, pe de altă parte, acest organism public nu declarase în mod expres intenția de a utiliza bunul menționat pentru o activitate taxabilă, dar nici nu exclusese utilizarea sa într-un asemenea scop, în măsura în care rezultă dintr-o examinare a ansamblului împrejurărilor de fapt, care trebuie efectuată de instanța națională, că este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să fi acționat în calitatea sa de persoană impozabilă atunci când a efectuat această achiziție.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 60 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:

Articolele 167, 168 și 184 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un organism de drept public să beneficieze de un drept de regularizare a deducerilor TVA-ului achitat pentru un bun imobil achiziționat ca bun de capital într-o situație, precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la data dobândirii acestui bun, pe de o parte, acesta din urmă putea, prin natura sa, să fie utilizat atât pentru activități taxabile, cât și pentru activități netaxabile, dar a fost utilizat, într-o primă etapă, pentru activități netaxabile și, pe de altă parte, acest organism public nu declarase în mod expres intenția de a utiliza bunul menționat pentru o activitate taxabilă, dar nici nu exclusese utilizarea sa într-un asemenea scop, în măsura în care rezultă dintr-o examinare a ansamblului împrejurărilor de fapt, care trebuie efectuată de instanța națională, că este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 168 din Directiva 2006/112, potrivit căreia persoana impozabilă trebuie să fi acționat în calitatea sa de persoană impozabilă atunci când a efectuat această achiziție.