

Cauza C-460/07

Sandra Puffer

împotriva

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

„A șasea directivă TVA – Articolul 17 alineatele (2) și (6) – Drept de deducere a taxei aferente intrărilor – Costuri de construcție a unei clădiri afectate întreprinderii unei persoane impozabile – Articolul 6 alineatul (2) – Utilizarea unei părți a clădirii în folos propriu – Avantaj pecuniar în raport cu persoanele neimpozabile – Egalitate de tratament – Ajutor de stat în temeiul articolului 87 CE – Excluderea dreptului de deducere”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Bun de capital afectat în totalitate sau în parte patrimoniului privat al persoanei impozabile*

(Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17)

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Construcția unui imobil de folosință mixtă*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 6 alin. (2) lit. (a) și art. 17 alin. (2) lit. (a)]

3. *Ajutoare acordate de state – Noțiune*

[Art. 87 alin. (1) CE]

4. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Deducerea taxei achitate în amonte – Excluderi de la dreptul de deducere – Posibilitatea statelor membre de a menține excluderile existente la momentul intrării în vigoare a celei de A șasea directive*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (6)]

1. Persoana impozabilă care alege să afecteze totalitatea unei clădiri întreprinderii sale și care utilizează o parte din această clădire în folos propriu are, pe de o parte, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pe totalitatea cheltuielilor de construcție a clădirii respective și, pe de altă parte, obligația corespunzătoare de a plăti taxa pe valoarea adăugată pe cuantumul cheltuielilor efectuate pentru realizarea utilizării menționate. În schimb, dacă o persoană impozabilă alege, la achiziționarea unui bun de capital, să îl afecteze în totalitate patrimoniului său privat sau să nu îl afecteze decât în parte activităților sale profesionale, nu se poate naște niciun drept de deducere privind partea afectată patrimoniului privat. În această ipoteză, o utilizare ulterioară în scopuri profesionale a părții bunului afectate patrimoniului privat nu poate determina un drept de deducere, deoarece articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă

77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri stabile?te na?terea dreptului de deducere la momentul la care taxa deductibil? devine exigibil?. În legisla?ia comunitar? actual? nu este prev?zut niciun mecanism de regularizare în acest sens.

(a se vedea punctele 42-44)

2. Articolul 6 alineatul (2) litera (a) ?i articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri nu aduc atingere principiului general de drept comunitar al egalit??ii de tratament prin faptul c? aceste dispozi?ii pot conferi persoanelor impozabile, prin mecanismul dreptului de deducere integral? ?i imediat? a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate în amonte pentru construc?ia unui imobil de folosin?? mixt? ?i impunerea e?alonat? ulterioar? a acestei taxe pe utilizarea privat? a respectivului imobil, un avantaj de trezorerie în raport cu persoanele neimpozabile ?i cu persoanele impozabile care nu utilizeaz? imobilul lor decât ca locuin?? personal?.

În aceast? privin??, în ceea ce prive?te utilizarea privat? a unui bun de capital de folosin?? mixt?, este posibil ca articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv? s? nu asigure, în sine, acela?i tratament pentru persoanele impozabile ?i cele neimpozabile sau alte persoane impozabile care achizi?ioneaz? bunuri de aceea?i natur? cu titlu privat ?i sunt, din acest motiv, obligate s? achite imediat întreaga valoare a taxei pe valoarea ad?ugat?. Astfel, nu s?ar putea exclude c? obiectivul amintit la punctul 47 din prezenta hot?râre de a exonera complet persoanele impozabile, prin mecanismul prev?zut la articolul 17 alineatele (1) ?i (2), precum ?i la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A ?asea directiv?, de obliga?ia de plat? a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate sau achitate în cadrul tuturor activit??ilor lor economice taxabile, inclusiv de orice sarcin? financiar? care ar greva bunuri pe durata cuprins? între efectuarea cheltuielilor de investi?ie ?i exploatarea profesional? efectiv?, ar putea produce un avantaj de trezorerie în ceea ce prive?te utilizarea privat? a bunului men?ionat de c?tre aceste persoane impozabile. Astfel, eventuala diferen?? de tratament care subzist? între persoanele impozabile ?i cele neimpozabile rezult? din aplicarea principiului neutralit??ii fiscale care asigur?, în primul rând, egalitatea de tratament între persoanele impozabile. Aceast? diferen?? poten?ial? rezult?, pe de alt? parte, din continuarea de c?tre aceste persoane impozabile a activit??ilor lor economice, astfel cum sunt definite acestea la articolul 4 alineatul (2) din A ?asea directiv?. În sfâr?it, respectiva diferen?? este legat? de statutul specific al persoanelor impozabile prev?zut de A ?asea directiv?, care implic? în special faptul c?, potrivit articolului 21 din directiva men?ionat?, aceste persoane datoreaz? taxa pe valoarea ad?ugat? ?i trebuie s? o colecteze. Întrucât aceste caracteristici deosebesc situa?ia persoanelor impozabile de cea a persoanelor neimpozabile care nu exercit? astfel de activit??i economice, o eventual? diferen?? de tratament rezult? din aplicarea unor reguli diferite unor situa?ii diferite, nedeterminând astfel nicio înc?lcare a principiului egalit??ii de tratament. Acest lucru este valabil de asemenea în ceea ce prive?te o persoan? impozabil? care a afectat bunul de capital în totalitate patrimoniului s?u privat, din moment ce aceasta nu inten?ioneaz? s? î?i continue activit??ile economice prin intermediul acestui bun, ci s? îl utilizeze în scopuri private. Aprecierea nu poate fi diferit? în ceea ce prive?te o persoan? impozabil? care nu realizeaz? decât opera?iuni scutite, o astfel de persoan? impozabil? trebuind s? suporte aceea?i valoare a taxei pe valoarea ad?ugat? ca o persoan? neimpozabil?, statutul s?u fiind astfel asimilat în mod substan?ial acesteia din urm?.

(a se vedea punctele 55-59 ?i 62 ?i dispozitiv 1)

3. Articolul 87 alineatul (1) CE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei m?suri na?ionale care transpune articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388 privind

armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri ?i care prevede c? dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? datorate în amonte se limiteaz? la persoanele impozabile ce realizeaz? opera?iuni taxabile, excluzându?le pe cele care nu efectueaz? decât opera?iuni scutite, în ipoteza în care această m?sur? na?ional? poate conferi un avantaj de trezorerie numai persoanelor impozabile care realizeaz? opera?iuni taxabile.

Astfel, limitarea dreptului de deducere a taxei datorate în amonte numai la opera?iunile taxabile face parte integrant? din sistemul taxei pe valoarea ad?ugat? stabilit prin dispozi?ii comunitare care trebuie puse în aplicare în mod uniform de toate statele membre. Prin urmare, condi?ia unei interven?ii a statului nu este îndeplinit?, astfel încât nu se poate aplica articolul 87 alineatul (1) CE.

(a se vedea punctele 70 ?i 71 ?i dispozitiv 2)

4. Articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul c? derogarea pe care o prevede nu se aplic? unei dispozi?ii na?ionale care modific? o reglementare existent? la data intr?rii în vigoare a acestei directive, care se bazeaz? pe o logic? diferit? de cea a reglement?rii anterioare ?i care instituie proceduri noi. În această privin?ă, nu prezint? importan?? dac? legiuitorul na?ional a efectuat modificarea reglement?rii na?ionale anterioare pe baza unei interpret?ri corecte sau eronate a dreptului comunitar. Aspectul dac? o astfel de modificare a unei dispozi?ii na?ionale afecteaz? de asemenea, în privin?a aplicabilit??ii articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directiv? 77/388, o alt? dispozi?ie na?ional? depinde de caracterul interdependent sau autonom al dispozi?iilor na?ionale respective, ceea ce revine instan?ei na?ionale s? stabileasc?.

(a se vedea punctul 98 ?i dispozitiv 3)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

23 aprilie 2009(*)

„A ?asea directiv? TVA – Articolul 17 alineatele (2) ?i (6) – Drept de deducere a taxei aferente intr?rilor – Costuri de construc?ie a unei cl?diri afectate întreprinderii unei persoane impozabile – Articolul 6 alineatul (2) – Utilizarea unei p?r?i a cl?dirii în folos propriu – Avantaj pecuniar în raport cu persoanele neimpozabile – Egalitate de tratament – Ajutor de stat în temeiul articolului 87 CE – Excluderea dreptului de deducere”

În cauza C?460/07,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Verwaltungsgerichtshof (Austria), prin decizia din 24 septembrie 2007, primit? de Curte la 11 octombrie 2007, în procedura

Sandra Puffer

împotriva

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, domnii J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, doamna P. Lindh ?i domnul A. Arabadjiev (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 16 octombrie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru doamna S. Puffer, de F. Schubert ?i W.?D. Arnold, Rechtsanwälte, precum ?i de domnul C. Prodingner, Steuerberater;
- pentru Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, de domnul T. Krumenacker, în calitate de agent;
- pentru guvernul austriac, de domnul J. Bauer, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii K. Gross ?i D. Triantafyllou, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 11 decembrie 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 17 din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”) ?i compatibilitatea acestuia cu principiul general de drept comunitar al egalit??ii de tratament.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între doamna Puffer, pe de o parte, ?i Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (administra?ia fiscal? din Linz, denumit? în continuare „Unabhängiger Finanzsenat”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA?ul”), achitat? în amonte în cursul anilor 2002 ?i 2003 pentru costurile de construc?ie a unei cl?diri afectate în totalitate întreprinderii doamnei Puffer, dar utilizat? în parte în folos propriu.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Potrivit articolului 2 din A ?asea directiv?, „[s]unt supuse [TVA?ului] [...] livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”. [traducere neoficial?]

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

„(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. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă asimilează unei prestări de servicii cu titlu oneros „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 sale, atunci când [TVA-ul aferent] bunurilor respective a fost [dedus] total sau parțial”.

6 Potrivit articolului 11 A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, baza de impozitare este constituită „pentru operațiunile menționate la articolul 6 alineatul (2), de costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor”. [traducere neoficială]

7 Conform articolului 13 secțiunea B litera (b) primul paragraf din A șasea directivă, statele membre scutesc „leasingul și închirierea de bunuri imobile”, sub rezerva anumitor excepții nerelevante în spețe.

8 Articolul 17 din A șasea directivă, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18), prevede:

„(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 valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti:

(a) [TVA-ul datorat sau achitat] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă:

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

[...]

(6) În termen de cel mult patru ani de la data intrării în vigoare a prezentei directive, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de

deducere a [TVA?ului]. În niciun caz, nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a normelor menționate anterior, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la intrarea în vigoare a prezentei directive.

[...]” [traducere neoficială]

9 Articolul 20 din Așeza directivă, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18), prevede:

„(1) Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special:

(a) atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă;

(b) atunci când, după întocmirea declarației [...], apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus [...]

(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Prin derogare de la paragraful anterior, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani completă 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.” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

10 Articolul 12 alineatul (2) punctul 1 și punctul 2 litera a) din Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, denumită în continuare „UStG 1994”), în vigoare la momentul aderării Republicii Austria la Uniunea Europeană, și anume la 1 ianuarie 1995, avea următorul cuprins:

„1. Livrările sau alte prestații privind achiziția, construcția sau întreținerea de clădiri se consideră a fi efectuate în scopuri profesionale numai în măsura în care contravaloarea acestora constituie, în raport cu reglementarea privind impozitul pe venit, costuri de exploatare sau costuri salariale.

2. Nu se consideră a fi efectuate în scopuri profesionale livrările sau alte prestații

a) a căror contravaloare nu constituie în principal cheltuieli (costuri) deductibile în sensul articolului 20 alineatul (1) punctele 1-5 din Legea din 1988 privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz [1998], BGBl. 400/1988) sau al articolului 8 alineatul (2) și al articolului 12 alineatul (1) punctele 1-5 din Legea din 1988 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988)”.

11 Din decizia de trimitere reiese că, întrucât articolul 20 alineatul (1) punctele 1-5 din Legea din 1988 privind impozitul pe venit exclude din venitul impozabil deducerea cheltuielilor de

subzisten??, printre care cele cu locuin?a, articolul 12 alineatul (2) punctul 1 ?i punctul 2 litera a) din UStG 1994 determin? ca deducerea TVA?ului s? nu fie acordat? dec?t pentru partea unei cl?diri utilizate ?n scopuri profesionale, ?i nu pentru cea utilizat? ca locuin?? personal?.

12 Prin Legea din 1997 de modificare privind finan?ele (Abgaben?nderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, denumit? ?n continuare „Abg?G 1997”), pe de o parte, articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994 a fost modificat ?n sensul c? imobilele de folosin?? mixt? pot fi afectate ?n totalitate ?ntreprinderii. Pe de alt? parte, s?a stabilit la articolul 6 alineatul (1) punctul 16, ?n coroborare cu articolul 6 alineatul (2) ?i cu articolul 12 alineatul 3 din UStG 1994, c? utilizarea unor p?r?i din cl?dire ca locuin?? personal? constituie o „opera?iune scutit?” ?n sensul articolului 13 sec?iunea B litera b) primul paragraf din A ?asea directiv?, excluzând astfel deducerile.

13 Din decizia de trimitere reiese c? legiuitorul austriac a urm?rit s? men?in?, prin aceste modific?ri, excluderea deducerilor TVA?ului pentru p?r?ile din cl?diri utilizate ca locuin?? personal?, recunoscând totodat? posibilitatea, rezultat? din Hot?rârea din 8 mai 2003, Seeling (C?269/00, Rec., p. I?4101), de a afecta ?ntreprinderii un ?ntreg imobil mixt.

Ac?iunea principal? ?i ?ntreb?rile preliminare

14 Doamna Puffer a construit, ?n perioada cuprins? ?ntre luna noiembrie 2002 ?i luna iunie 2004, o cas? de locuit unifamilial? cu piscin?. ?ncepând cu anul 2003, doamna Puffer a utilizat acest imobil ca locuin?? personal?, cu excep?ia unei p?r?i, reprezentând aproximativ 11 % din cl?dire, pe care a ?nchiriat-o ?n scopuri profesionale.

15 Doamna Puffer a afectat imobilul ?n totalitate ?ntreprinderii sale ?i a solicitat deducerea tuturor taxelor facturate ?n amonte pentru construc?ia cl?dirii.

16 Prin decizii de impunere rectificative privind TVA?ul pentru anii 2002 ?i 2003, Finanzamt (administra?ia fiscal?), pe de o parte, a refuzat s? ia ?n considerare ?n scopul deducerii taxele achitate pentru construirea piscinei. Pe de alt? parte, ?n privin?a celorlalte costuri de construc?ie, acesta nu a admis deducerea taxelor pl?tite ?n amonte dec?t propor?ional cu utilizarea cl?dirii ?n scopuri profesionale, ?i anume 11 %.

17 ?mpotriva deciziilor men?ionate, doamna Puffer a formulat o reclama?ie care a fost respins? de Unabhängiger Finanzsenat ?n special pentru motivul c? legisla?ia na?ional? prevedea, la momentul intr?rii ?n vigoare a Celei de a ?asea directive pentru Republica Austria, o excludere a dreptului de deducere a TVA?ului datorat ?n amonte pentru costurile de construc?ie a p?r?ilor din imobile utilizate ca locuin?? personal? ?i c? legiuitorul na?ional nu renun?ase la posibilitatea, prev?zut? la articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv?, de a men?ine aceast? excludere.

18 ?n continuare, doamna Puffer a formulat o ac?iune ?mpotriva acestei decizii ?n fa?a Verwaltungsgerichtshof. Ea arat?, pe de o parte, c? afectarea imobilului ?n ?ntregime ?ntreprinderii d? dreptul, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, la deducerea complet? a TVA?ului ?i, pe de alt? parte, c? ?n spe?? nu sunt ?ndeplinite condi?iile prev?zute la articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv?, care permite statelor membre s? men?in? o excludere a deducerilor existente la momentul intr?rii ?n vigoare a Celei de a ?asea directive.

19 Constatând c?, spre deosebire de prevederile articolului 17 alineatul (2) din A ?asea directiv?, legisla?ia austriac? nu admite deducerea complet? ?i imediat? a TVA?ului aferent costurilor de construc?ie a unui imobil de folosin?? mixt?, afectat ?n totalitate unei ?ntreprinderi, instan?a de trimitere ridic? problema compatibilit??ii acestei dispozi?ii cu principiul general de drept comunitar al egalit??ii de tratament.

20 În această privință, instanța de trimitere arată că deducerea completă și imediată a TVA-ului aferent costurilor de construcție a unui astfel de bun imobil de folosință mixtă și impunerea ulterioară a TVA-ului pe cheltuielile aferente părții din imobil utilizate ca locuință personală, egalată pe 10 ani, au ca efect să acorde persoanei impozabile, pentru această perioadă, „un credit fiscal dobândit” de care nu ar putea beneficia o persoană neimpozabilă.

21 Prin urmare, aceasta ridică problema dacă avantajul de trezorerie care rezultă din aceasta, pe care îl estimează la 5 % din costurile nete de construcție a părții de imobil utilizate în folos propriu, duce la o înegalitate de tratament între persoanele impozabile și cele neimpozabile, precum și, în cadrul categoriei persoanelor impozabile, între persoanele impozabile care construiesc un imobil în scop exclusiv privat și cele care construiesc un imobil în parte în scopuri profesionale.

22 În plus, instanța de trimitere ridică problema dacă acest avantaj de trezorerie, care este oferit persoanelor impozabile care realizează operațiuni taxabile, și nu celor care efectuează numai operațiuni scutite, poate constitui un ajutor de stat în temeiul articolului 87 CE în cazul în care acesta rezultă dintr-o măsură națională de transpunere a Celei de a șasea directive, iar aceste două categorii de persoane impozabile se află în situație de concurență.

23 În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema dacă, în pofida modificărilor aduse de AbgÄG 1997, legislația națională prin care se exclude deducerea TVA-ului achitat în amonte este conformă, astfel cum susține Unabhängiger Finanzsenat, articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă.

24 În aceste împrejurări, Verwaltungsgerichtshof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) A șasea directivă [...] și în special dispozițiile articolului 17 aduc atingere unor drepturi fundamentale comunitare (principiul comunitar al egalității), în sensul că acestea au drept consecință faptul că, în raport cu alți cetățeni ai Uniunii, persoane impozabile să poată deveni proprietari ai unei locuințe pentru folosința lor privată (consum) la un preț mai mic cu aproximativ 5 %, cuantumul absolut al acestui avantaj crescând nelimitat, în funcție de nivelul prețului de achiziție și de costurile de construcție a locuinței. O astfel de atingere rezultă de asemenea din faptul că persoane impozabile pot deveni proprietari ai unei locuințe pentru folosința lor privată, din care utilizează cel puțin o mică parte în scopuri profesionale, la un preț mai mic cu aproximativ 5 % în raport cu alte persoane impozabile, care nu utilizează din locuința lor privată cel puțin o parte minimă în scopuri profesionale?

2) O măsură națională de transpunere a Celei de a șasea directive și în special a dispozițiilor articolului 17 din această directivă încalcă articolul 87 CE deoarece conferă avantajul, menționat în prima întrebare, privind locuințele pe care persoana impozabilă le utilizează pentru folosința sa privată persoanelor impozabile care efectuează operațiuni taxabile, în timp ce refuză acest avantaj persoanelor impozabile care realizează operațiuni scutite?

3) Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă produce încă efecte atunci când legiuitorul național modifică o dispoziție națională de excludere a deducerilor [în speță, articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994] care se putea întemeia pe articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă, cu intenția expresă de a menține această excludere, și când o menținere a excluderii deducerilor ar rezulta din UStG națională, dar legiuitorul național, din cauza unei erori de interpretare a dreptului comunitar [și anume a articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă] care nu a fost identificabil decât la o dată ulterioară, a adoptat o reglementare care, analizată separat, autorizează deduceri în conformitate cu dreptul comunitar [potrivit interpretării

date articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă în Hotărârea Seeling citată anterior]?

4) În cazul unui răspuns negativ la a treia întrebare:

Efectele unei excluderi a deducerilor [este vorba, în speță, de articolul 12 alineatul (2) punctul 2 litera a) din UStG 1994] întemeiate pe «clauza de standstill» [...] prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă pot fi afectate de împrejurarea că, dintre două excluderi de la regimul de deducere care se suprapun în legislația națională [și anume articolul 12 alineatul (2) punctul 2 litera a) din UStG 1994 și articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994], legiuitorul național modifică una și, în definitiv, renunță la aceasta întrucât a săvârșit o eroare de drept?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare, privind compatibilitatea articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă cu principiul general de drept comunitar al egalității de tratament

25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) și articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă aduc atingere principiului general de drept comunitar al egalității de tratament în măsura în care aceste dispoziții pot conferi persoanelor impozabile, prin mecanismul dreptului la deducerea integrală și imediată a TVA-ului datorat în amonte pentru construcția unui imobil de folosință mixtă și prin impunerea eșalonată ulterioară a acestei taxe privind folosința privată a acestui imobil, un avantaj de trezorerie în raport cu persoanele neimpozabile și cu persoanele impozabile care nu utilizează imobilul decât ca locuință personală.

Observațiile prezentate Curții

26 Doamna Puffer arată că un întreprinzător poate alege să afecteze întreprinderii un bun de folosință mixtă în totalitatea sa, în scopul menținerii posibilității de a deduce TVA-ul datorat în amonte atunci când utilizarea în scopuri profesionale a bunului respectiv devine, pe viitor, mai importantă.

27 Astfel, în opinia sa, în cazul afectării inițiale, chiar și parțială, a bunului pentru folosința privată și a unei reafectări ulterioare a acestui bun întreprinderii, A șasea directivă nu mai permite deducerea taxei datorate în amonte. Deducerea imediată și completă a TVA-ului, precum și impunerea eșalonată ulterioară a TVA-ului pe utilizarea privată a bunului menționat ar rezulta din sistemul Celei de a șasea directive, iar Curtea, în jurisprudența sa, ar fi fost conștientă de implicațiile acestui sistem. Prin urmare, nu ar exista niciun motiv de îndoială asupra compatibilității sistemului menționat cu principiul general de drept comunitar al egalității de tratament.

28 Unabhängiger Finanzsenat arată că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă nu permite deducerea TVA-ului datorat în amonte decât în măsura în care bunurile sau serviciile sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor taxabile ale întreprinzătorului. Ar rezulta că A șasea directivă nu conferă un drept de deducere pentru proporția de utilizare a unui bun în folos propriu.

29 Astfel, în opinia acestuia, mai întâi trebuie stabilit?, conform modului clar de redactare a articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?, întinderea deducerii admisibile în func?ie de utilizarea bunului pentru nevoile opera?iunilor taxabile. Numai ulterior ar trebui s? se verifice dac? o utilizare în folos propriu a unei p?r?i a bunului afectat ini?ial unei utiliz?ri pentru opera?iuni impozabile trebuie asimilat? unor prest?ri de servicii cu titlu oneros, în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?.

30 Prin urmare, potrivit Unabhngiger Finanzsenat, nici afectarea unui bun întreprinderii, nici calitatea de întreprinz?tor nu pot întemeia singure un drept de deducere a TVA?ului datorat în amonte. Astfel, nu ar fi vorba dect despre dou? condi?ii printre altele care trebuie îndeplinite.

31 n special, dac? aceste dou? condi?ii ar fi suficiente, s?ar produce un ra?ionament circular ?i incoeren?e sistemice. n aceast? privin??, Unabhngiger Finanzsenat arat? c? ntreprinz?tori care nu efectueaz? decât opera?iuni scutite ?i care, a?adar, nu pot deduce, în principiu, nicio tax? aferent? intr?rilor ar putea solicita totu?i, pentru bunul care face obiectul unei utiliz?ri mixte, deduceri în limita utiliz?rii acestuia în folos propriu.

32 Unabhngiger Finanzsenat arat? de asemenea c? ntreprinz?tori care efectueaz? n parte opera?iuni scutite ?i în parte opera?iuni taxabile nu pot deduce TVA?ul decât *pro rata* din opera?iunile taxabile, conform articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?. Or, aceast? *pro rata* ar putea fi foarte diferit? de propor?iile de utilizare privat? ?i profesional?.

33 n cadrul ?edin?ei, guvernul austriac a aderat la interpretarea articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? sus?inut? de Unabhngiger Finanzsenat. Astfel, acest guvern consider? c? modul de redactare a acestei dispozi?ii nu permite deduceri decât pentru partea unui imobil destinat unor utiliz?ri pentru opera?iuni taxabile, ?i nu pentru cea destinat? unor utiliz?ri private. n definitiv, în opinia guvernului respectiv, nu este necesar s? se r?spund? la prima întrebare, din moment ce, în aplicarea acestei interpret?ri, nu s?ar pune nicio problem? de egalitate de tratament.

34 Comisia subliniaz? c? posibilitatea ca persoana impozabil? s? afecteze un bun de folosin?? mixt? n totalitate întreprinderii sale se ntemeiaz? pe principiul neutralit??ii fiscale care urm?re?te s? garanteze exercitarea liber? ?i f?r? obstacole a activit??ilor economice. Obliga?ia corespunz?toare, pentru persoana impozabil?, de a pl?ti TVA?ul aferent cuantumului cheltuielilor efectuate pentru utilizarea privat? a bunului respectiv, asimilat? unui serviciu cu titlu oneros, ar urm?ri tocmai s? asigure egalitatea de tratament între persoanele impozabile ?i persoanele neimpozabile.

35 Avantajul de trezorerie nesemnificativ care ar putea reveni persoanelor impozabile în cadrul acestui sistem, pe de o parte, ar rezulta din activitatea lor economic? ?i din statutul lor legal care ar presupune c? acestea colecteaz? ?i pl?tesc c?tre administra?ia fiscal? TVA?ul ?i, pe de alt? parte, ar fi corolarul faptului c? utilizarea în scopuri profesionale a bunului de folosin?? mixt? poate spori ulterior. Astfel, existen?a acestui avantaj nu poate permite concluzia privind existen?a unei înc?lc?ri a principiului general de drept comunitar al egalit??ii de tratament.

36 Numai în cazul în care ar fi în?l?turat? de la început orice utilizare în scopuri profesionale, fie din motive obiective, fie pentru c? ns??i persoana impozabil? a exclus o astfel de utilizare, ar fi exclus? afectarea întreprinderii, precum ?i deducerea TVA?ului datorat în amonte aferent.

37 n plus, Comisia consider? c? principiul egalit??ii de tratament nu este înc?lcat prin faptul c? o persoan? impozabil? care nu a optat pentru afectarea unui bun întreprinderii sale nu poate deduce TVA?ul datorat în amonte, din moment ce persoana impozabil? avea aceast? posibilitate

și nu a utilizat-o. Or, dat fiind că nu a optat pentru o astfel de afectare, aceasta nu ar putea invoca o inegalitate de tratament.

38 În sfârșit, diferența de tratament dintre persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și cele care efectuează operațiuni scutite rezultă în definitiv, în opinia Comisiei, din principiul neutralității care nu ar permite deducerea TVA-ului decât pentru operațiunile impozabile.

Răspunsul Curții

39 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopuri profesionale cât și private, persoana interesată poate alege, în vederea plății TVA-ului, fie să afecteze bunul în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl pstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet din sistemul TVA-ului, fie să nu îl integreze în întreprinderea sa decât în limita utilizării profesionale efective (Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles/Tijmens, C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 23 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 21).

40 Dacă persoana impozabilă alege să trateze bunuri de capital utilizate atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private, ca bunuri ale întreprinderii sale, TVA-ul datorat pentru achiziționarea acestor bunuri este, în principiu, integral și imediat deductibil (Hotărârile citate anterior Charles și Charles/Tijmens, punctul 24, precum și Wollny, punctul 22).

41 Cu toate acestea, din articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă rezultă că, atunci când un bun afectat întreprinderii 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 întreprinderii este asimilat unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros. Această utilizare, care constituie, așadar, o „operațiune impozabilă” în sensul articolului 17 alineatul (2) din aceeași directivă, este, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din aceasta, impozitată pe baza cuantumului cheltuielilor efectuate pentru executarea prestării de servicii (Hotărârile citate anterior Charles și Charles/Tijmens, punctul 25, precum și Wollny, punctul 23).

42 Prin urmare, persoana impozabilă care alege să afecteze totalitatea unei clădiri întreprinderii sale și care utilizează o parte din această clădire în folos propriu 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 corespunzătoare de a plăti TVA-ul pe cuantumul cheltuielilor efectuate pentru realizarea utilizării menționate (Hotărârea Wollny, citată anterior, punctul 24).

43 În schimb, dacă persoana impozabilă alege, la achiziționarea unui bun de capital, să îl afecteze în totalitate patrimoniului său privat sau să nu îl afecteze decât în parte activităților sale profesionale, nu se poate naște niciun drept de deducere privind partea afectată patrimoniului privat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctele 8 și 9, precum și Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 43).

44 De asemenea, în această ipoteză, o utilizare ulterioară în scopuri profesionale a părții bunului afectate patrimoniului privat nu poate determina un drept de deducere, deoarece articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă stabilește nașterea dreptului de deducere la momentul la care taxa deductibilă devine exigibilă. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 50 din concluzii, în legislația comunitară actuală nu este prevăzut niciun mecanism de regularizare în acest sens.

45 În cazul bunurilor de capital de folosință mixtă variabilă în timp, interpretarea articolului 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă susținută de Unabhängiger Finanzsenat și de guvernul austriac ar putea avea drept consecință ca deducerea TVA-ului datorat în amonte să fie refuzată persoanei impozabile pentru utilizări profesionale ulterioare taxabile, în pofida dorinței inițiale a persoanei impozabile de a afecta bunul în cauză în totalitate întreprinderii sale, în vederea unor operațiuni viitoare.

46 Or, într-o astfel de situație, persoana impozabilă nu ar fi scutită de integralitatea taxei aferente bunului pe care îl utilizează pentru nevoile activității sale economice, iar impozitarea activităților sale profesionale ar determina o dublă impozitare contrară principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului în care se integrează A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 46, și Hotărârea HE, citată anterior, punctul 71).

47 În plus, chiar presupunând că, după o exploatare profesională efectivă a părții din clădire utilizate inițial în folos propriu, ar fi prevăzută o restituire a taxei datorate în amonte pentru costurile de construcție, o sarcină financiară ar greva bunul pe durata uneori considerabilă cuprinsă între efectuarea cheltuielilor de investiție și exploatarea profesională efectivă. Or, principiul neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii impune considerarea cheltuielilor de investiție efectuate pentru nevoile și în vederea unei întreprinderi drept activități economice care determină un drept de deducere imediată a TVA-ului datorat în amonte. Astfel, regimul deducerilor urmărește să exonereze complet persoana impozabilă de obligația de plată a TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctele 19 și 23).

48 În sfârșit, contrar susținerilor Unabhängiger Finanzsenat și ale guvernului austriac, interpretarea articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă ce reiese din jurisprudență nu produce nici un raționament circular, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 46 din concluzii, nici incoerențe sistemice.

49 Astfel, persoanele impozabile care nu efectuează decât operațiuni scutite nu pot deduce, potrivit dispoziției menționate, nicio taxă în amonte și, așadar, nu pot nici să invoce deduceri privind utilizarea în scopuri private a unor bunuri de folosință mixtă.

50 De asemenea, în ceea ce privește persoanele impozabile care realizează atât operațiuni scutite, cât și operațiuni taxabile, nu există conflict între proporțiile utilizărilor private și profesionale și *pro rata* de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

51 În sfârșit, din economia articolului 17 din directiva menționată rezultă că, dacă persoana impozabilă alege, la achiziționarea unui bun de capital, să îl afecteze în totalitate întreprinderii sale, deducerea imediată a TVA-ului datorat în amonte este admisă pentru partea din TVA care este proporțională cuantumului aferent operațiunilor sale taxabile. În măsura în care această *pro rata* poate, ulterior, varia în timp, articolul 20 din A șasea directivă prevede un mecanism de regularizare. Totuși, atunci când aplicarea articolelor 17 și 20 din directiva menționată a dat

dreptul la o deducere parțială a TVA-ului, persoana impozabilă nu poate evita, ca orice persoană impozabilă care nu efectuează decât operațiuni taxabile, impunerea egalată a TVA-ului pe utilizarea privată a bunului respectiv.

52 În al doilea rând, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o încălcare a principiului general de drept comunitar al egalității de tratament constă în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea Hotărârea din 7 mai 1998, *Lease Plan*, C-390/96, Rec., p. I-2553, punctul 34, și Hotărârea din 19 septembrie 2000, *Germania/Comisia*, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 84).

53 Trebuie de asemenea amintit că principiul neutralității fiscale constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalității de tratament (Hotărârea din 8 iunie 2006, *L.u.P.*, C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 48 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 aprilie 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 49).

54 În plus, Curtea a decis deja că, prin considerarea utilizării private a unui bun afectat de persoana impozabilă întreprinderii sale drept prestare de servicii realizată cu titlu oneros, articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă urmărește, pe de o parte, să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă, care a putut deduce TVA-ul pe achiziționarea sau pe construcția bunului respectiv, și consumatorul final, care cumpără bunul plătind TVA-ul, împiedicând ca primul să profite de un avantaj necuvenit în raport cu cel de al doilea, și, pe de altă parte, să asigure neutralitatea fiscală garantând corespondența între deducerea TVA-ului în amonte și perceperea taxei respective în aval (a se vedea în acest sens Hotărârea *Wollny*, citată anterior, punctele 30-33).

55 Cu toate acestea, astfel cum arată instanța de trimitere, în ceea ce privește utilizarea privată a unui bun de capital de folosință mixtă, este posibil ca dispoziția menționată să nu asigure, în sine, același tratament pentru persoanele impozabile și cele neimpozabile sau alte persoane impozabile care achiziționează bunuri de aceeași natură cu titlu privat și sunt, din acest motiv, obligate să achite imediat întreaga valoare a TVA-ului. Astfel, nu s-ar putea exclude că obiectivul amintit la punctul 47 din prezenta hotărâre de a exonera complet persoanele impozabile, prin mecanismul prevăzut la articolul 17 alineatele (1) și (2), precum și la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă, de obligația de plată a TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților lor economice taxabile, inclusiv de orice sarcină financiară care ar greva bunuri pe durata cuprinsă între efectuarea cheltuielilor de investiție și exploatarea profesională efectivă, ar putea produce un avantaj de trezorerie în ceea ce privește utilizarea privată a bunului menționat de către aceste persoane impozabile (a se vedea, prin analogie, Hotărârea *Wollny*, citată anterior, punctul 38).

56 Astfel, eventuala diferență de tratament care subzistă între persoanele impozabile și cele neimpozabile rezultă din aplicarea principiului neutralității fiscale care asigură, în primul rând, egalitatea de tratament între persoanele impozabile. Această diferență potențială rezultă, pe de altă parte, din continuarea de către aceste persoane impozabile a activităților lor economice, astfel cum sunt definite acestea la articolul 4 alineatul (2) din A șasea directivă. În sfârșit, respectiva diferență este legată de statutul specific al persoanelor impozabile prevăzut de A șasea directivă, care implică în special faptul că, potrivit articolului 21 din directiva menționată, aceste persoane datorează TVA-ul și trebuie să îl colecteze.

57 Întrucât aceste caracteristici deosebesc situația persoanelor impozabile de cea a persoanelor neimpozabile care nu exercită astfel de activități economice, o eventuală diferență de tratament rezultă din aplicarea unor reguli diferite unor situații diferite, nedeterminând astfel nicio încălcare a principiului egalității de tratament.

58 Acest lucru este valabil de asemenea în ceea ce privește o persoană impozabilă care a afectat bunul de capital în totalitate patrimoniului său privat, din moment ce aceasta nu intenționează să își continue activitățile economice prin intermediul acestui bun, ci să îl utilizeze în scopuri private.

59 Aprecierea nu poate fi diferită în ceea ce privește o persoană impozabilă care nu realizează decât operațiuni scutite, o astfel de persoană impozabilă trebuind să suporte aceeași valoare a TVA-ului ca o persoană neimpozabilă, statutul său fiind astfel asimilat în mod substanțial acesteia din urmă.

60 În sfârșit, în ceea ce privește persoanele impozabile care realizează atât operațiuni scutite, cât și operațiuni taxabile, din constatările efectuate la punctul 50 din prezenta hotărâre reiese că acestea sunt tratate, pentru fiecare dintre categoriile de activități economice ale acestora, precum și pentru utilizarea privată a bunurilor lor de folosință mixtă, exact în același mod precum persoanele care desfășoară exclusiv activități aparținând uneia dintre aceste categorii de activități sau de utilizare.

61 Rezultă că articolul 17 alineatul (2) și articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă nu aduc atingere principiului general de drept comunitar al egalității de tratament.

62 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) și articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă nu aduc atingere principiului general de drept comunitar al egalității de tratament prin faptul că aceste dispoziții pot conferi persoanelor impozabile, prin mecanismul dreptului de deducere integrală și imediată a TVA-ului datorat în amonte pentru construcția unui imobil de folosință mixtă și impunerea egalonată ulterioară a acestei taxe pe utilizarea privată a respectivului imobil, un avantaj de trezorerie în raport cu persoanele neimpozabile și cu persoanele impozabile care nu utilizează imobilul lor decât ca locuință personală.

Cu privire la a doua întrebare, referitoare la caracterul de ajutor de stat al unui avantaj de lichiditate ce rezultă din măsurile naționale de transpunere a articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă

63 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 87 CE se opune unei măsuri naționale care transpune articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și care prevede că dreptul de deducere a TVA-ului datorat în amonte se limitează la persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile, cu excepția celor care nu efectuează decât operațiuni scutite, în ipoteza în care această măsură națională poate conferi un avantaj de trezorerie, precum cel evidențiat în cadrul primei întrebări, numai persoanelor impozabile care realizează operațiuni taxabile.

Observațiile prezentate Curții

64 Doamna Puffer consideră că persoanele impozabile care nu efectuează decât operațiuni taxabile, cele care realizează atât operațiuni scutite, cât și operațiuni taxabile, precum și cele care nu efectuează decât operațiuni scutite se află, de fapt, în aceeași situație. Astfel, toate pot opta pentru o afectare a bunului de folosință mixtă în totalitate întreprinderii și o plată ulterioară egalonată a TVA-ului pentru utilizarea privată a acestui bun. Prin urmare, în opinia sa, nu s-a încălcat articolul 87 CE.

65 Unabhängiger Finanzsenat susține că, întrucât A șasea directivă nu conferă un drept de deducere a TVA-ului datorat în amonte pentru un bun de folosință mixtă pentru proporția de

utilizare a acestuia în folos propriu, nu s-a încălcat articolul 87 CE.

66 În opinia Comisiei, calificarea drept „ajutor de stat” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE necesită o intervenție a statului care favorizează anumite întreprinderi în raport cu altele. Or, în speță, aceste două condiții nu ar fi îndeplinite, din moment ce dreptul de deducere a TVA-ului datorat în amonte ar decurge direct din A șasea directivă, iar avantajul acordat beneficiarilor ar rezulta din economia generală a sistemului TVA-ului.

Răspunsul Curții

67 Potrivit articolului 87 alineatul (1) CE „sunt incompatibile cu piața comună ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

68 Potrivit unei jurisprudențe constante, calificarea unei măsuri drept „ajutor” în sensul articolului 87 alineatul (1) CE impune îndeplinirea tuturor condițiilor menționate în această dispoziție. Astfel, în primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat, în al doilea rând, aceasta trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre, în al treilea rând, trebuie să acorde un avantaj beneficiarului său și, în al patrulea rând, trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența (Hotărârea din 1 iulie 2008, Chronopost și La Poste/UFEX și alții, C-341/06 P și C-342/06 P, nepublicată încă în Repertoriu, punctele 121 și 122, precum și jurisprudența citată).

69 Or, dreptul de deducere a TVA-ului datorat în amonte, la fel ca și eventualul avantaj de trezorerie aferent pentru persoanele impozabile care efectuează operațiuni taxabile, decurge direct din articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, pe care statele membre sunt obligate să îl transpună în dreptul național.

70 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 70 din concluzii, limitarea dreptului de deducere a TVA-ului datorat în amonte numai la operațiunile taxabile face parte integrantă din sistemul TVA-ului stabilit prin dispoziții comunitare care trebuie puse în aplicare în mod uniform de toate statele membre. Prin urmare, condiția unei intervenții a statului nu este îndeplinită, astfel încât nu se poate aplica articolul 87 alineatul (1) CE.

71 În aceste circumstanțe și fără a fi necesară examinarea celorlalte trei condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 87 alineatul (1) CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei măsuri naționale care transpune articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și care prevede că dreptul de deducere a TVA-ului datorat în amonte se limitează la persoanele impozabile ce realizează operațiuni taxabile, excluzându-le pe cele care nu efectuează decât operațiuni scutite, în ipoteza în care această măsură națională poate conferi un avantaj de trezorerie numai persoanelor impozabile care realizează operațiuni taxabile.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare, referitoare la condițiile de aplicare a articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă

72 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă se aplică în cazul în care legiuitorul național modifică una dintre cele două dispoziții naționale care se suprapun și care prevăd excluderea deducerilor TVA-ului datorat în amonte printr-o reglementare care trebuia, potrivit intenției exprese a legiuitorului național, să mențină rezultatul acestei excluderi, dar care, luat în

considerare separat, autorizează deduceri, ca urmare a unei erori de interpretare a dreptului comunitar și vârfite de legiuitorul național.

Observațiile prezentate Curții

73 Doamna Puffer consideră că, întrucât vechile dispoziții priveau excluderea deducerilor, în timp ce noile dispoziții ar privi afectarea sau neafectarea de bunuri întreprinderii, AbgÄG 1997 a introdus o tehnică administrativă complet diferită de cea existentă anterior, atât cu privire la formă, cât și la modul de funcționare și la efectele sale. Așadar, condițiile prevăzute de articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă nu ar fi îndeplinite.

74 În această privință, faptul că articolul 12 alineatul (2) punctul 2 litera a) din UStG 1994 nu ar fi fost modificat în mod formal de AbgÄG 1997 nu ar avea efecte, din moment ce interpretarea indicată de instanța de trimitere ar fi diferită din punct de vedere material de sensul atribuit anterior acestei dispoziții.

75 Unabhängiger Finanzsenat consideră că, întrucât A șasea directivă nu conferă un drept de deducere a TVA-ului datorat în amonte pentru un bun de folosință mixt pentru proporția de utilizare a sa în folos propriu, dreptul austriac nu restrânge mai mult dreptul de deducere a TVA-ului datorat în amonte, astfel încât articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă nu este relevant în speță.

76 Guvernul austriac a susținut în cadrul ședinței că derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă se aplică atât articolului 12 alineatul (2) punctul 1, cât și articolului 12 alineatul (2) punctul 2 litera a) din UStG 1994.

77 În primul rând, acesta arată că aceste două dispoziții prevăd fiecare, independent una de cealaltă, excluderea deducerilor TVA-ului datorat în amonte pentru pârțile de imobile destinate folosinței private.

78 În continuare, guvernul austriac arată că nu a intervenit nicio modificare a articolului 12 alineatul 2 punctul (2) litera a) din UStG 1994 de la intrarea în vigoare a Celei de a șasea directive.

79 În sfârșit, acesta consideră că modificările aduse articolului 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994 prin AbgÄG 1997 nu au niciun efect cu privire la aplicabilitatea articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă, deoarece intenția legiuitorului național a fost să mențină rezultatul preexistent de excludere a deducerilor TVA-ului datorat în amonte pentru pârțile de imobile destinate unei folosințe ca locuință personală.

80 Comisia arată că, în raport cu legislația anterioară, modificările introduse de AbgÄG 1997 nu constituie nici o extindere, nici o restricție a excluderii deducerii TVA-ului, ci conduc la același rezultat, și anume la o excludere a deducerii TVA-ului pentru construcția de imobile de folosință mixtă în măsura în care acestea sunt utilizate în scopuri private.

81 Totuși, vechiul și noul mecanism legislativ prin care se permite obținerea aceluiași rezultat ar fi diferite. Or, întrucât logica noului mecanism este diferită de cea a vechiului mecanism, nu s-ar putea concluziona că se menține o „legislație existentă” în sensul articolului 17 alineatul (6) din A șasea directivă. În această privință, o eventuală eroare a legiuitorului național cu privire la compatibilitatea noului mecanism cu A șasea directivă ar fi lipsită de efecte.

Răspunsul Curții

82 Trebuie amintit că articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă enunță în termeni expliți

și precizie principiul deducerii sumelor facturate ca TVA pentru bunurile livrate sau serviciile prestate persoanei impozabile, în măsura în care aceste bunuri sau servicii sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor sale taxabile.

83 Principiul dreptului de deducere a TVA-ului este însă supus dispoziției derogatorii care figurează la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă și în special la al doilea paragraf. În această privință, întrucât niciuna dintre propunerile prezentate de Comisie Consiliului în temeiul articolului 17 alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă nu a fost adoptat de acesta din urmă, se permite încă statelor membre să își mențină legislația existentă în materie de excludere a dreptului de deducere la data intrării în vigoare a Celei de a șasea directive (Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 19, precum și Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler, C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 44).

84 Dacă, în principiu, este de competența instanței naționale să determine conținutul unei reglementări existente la o dată stabilită printr-un act comunitar, Curtea poate furniza elemente de interpretare a noțiunii comunitare care constituie temeiul aplicării unui regim derogatoriu comunitar în privința unei reglementări naționale existente la o anumită dată (Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 40).

85 În acest context, Curtea a hotărât că orice măsură națională adoptată ulterior unei date astfel stabilite nu este, numai pentru acest motiv, în mod automat exclusă de la regimul derogatoriu instituit prin actul comunitar respectiv (Hotărârea Holböck, citată anterior, punctul 41). Astfel, în măsura în care, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, reglementarea unui stat membru modifică domeniul de aplicare al excluderilor existente, prin reducerea acestuia, și se apropie astfel chiar de obiectivul acestei directive, trebuie să se considere că această reglementare este acoperită de derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă și nu încalcă articolul 17 alineatul (2) din această directivă (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 22, precum și Metropol și Stadler, punctul 45).

86 În schimb, o reglementare națională nu constituie o derogare permisă de articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă și încalcă articolul 17 alineatul (2) din această directivă dacă are ca efect să extindă, ulterior intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, domeniul de aplicare al excluderilor existente, îndepărtându-se astfel de obiectivul acestei directive (a se vedea Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-40/00, Rec., p. I-4539, punctul 17, precum și Hotărârea Metropol și Stadler, citată anterior, punctul 46).

87 Prin urmare, trebuie să se considere că o dispoziție care este, în esența sa, identică cu reglementarea anterioară sau care se limitează la reducerea sau la eliminarea unui obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților comunitare prevăzute în reglementarea anterioară beneficiază de derogarea care figurează la articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă. În schimb, o reglementare care are la bază o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare și care instituie proceduri noi nu poate fi asimilată reglementării existente la data reîntririi de actul comunitar respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World, C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 63, și, prin analogie, Hotărârea Holböck, citată anterior, punctul 41).

88 A șasea directivă a intrat în vigoare pentru Republica Austria la data aderării acestui stat la Uniunea Europeană, și anume la 1 ianuarie 1995. Așadar, aceasta este data pertinentă în scopul aplicării articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă în ceea ce privește acest stat membru.

89 Instanța de trimitere a precizat că, la data intrării în vigoare a Celei de a șasea directive pentru Republica Austria, articolul 12 alineatul (2) punctul 1 și punctul 2 litera a) din UStG 1994

avea ca efect neacordarea deducerii TVA-ului decât pentru partea dintr-o clădire utilizată în scopuri profesionale, și nu pentru cea utilizată ca locuință personală.

90 Mai exact, potrivit instanței menționate, din articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994 reiese că, la intrarea în vigoare a acestei reglementări, prestațiile legate de construcția de clădiri nu erau considerate ca fiind realizate în scopuri profesionale decât în măsura în care remunerațiile aferente constituiau costuri de exploatare sau costuri salariale.

91 Prin urmare, reiese că, la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive, dreptul austriac limita, în esență, posibilitatea de a afecta întreprinderii o clădire de folosință mixtă numai la părțile imobilului utilizate în scopuri profesionale.

92 Instanța de trimitere a arătat de asemenea că AbgÄG 1997, pe de o parte, a modificat articolul 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994 în sensul că imobilele de folosință mixtă pot fi afectate în totalitate întreprinderii și, pe de altă parte, a stabilit la articolul 6 alineatul (1) punctul 16, în coroborare cu articolul 6 alineatul (2) și cu articolul 12 alineatul (3) din UStG 1994, că utilizarea unor părți ale clădirii ca locuință personală constituie o „operațiune scutită” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) primul paragraf din A șasea directivă, excluzând deducerile.

93 Aadar, trebuie să se considere că, deși nu se poate exclude că vechea și noua legislație asigură, în esență, rezultate identice, acestea se bazează pe o logică diferită și au instituit proceduri diferite, astfel încât noua legislație nu poate fi asimilată legislației existente la data intrării în vigoare a Celei de a șasea directive.

94 În această privință, așa cum a arătat avocatul general la punctul 77 din concluzii, nu prezintă importanță dacă legiuitorul național a efectuat modificarea legislației naționale anterioare pe baza unei interpretări corecte sau eronate a dreptului comunitar.

95 În sfârșit, în ceea ce privește aspectul dacă modificarea articolului 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG 1994 prin AbgÄG 1997 afectează de asemenea aplicabilitatea articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă în privința articolului 12 alineatul (2) punctul 2 litera a) din UStG 1994, care nu a suferit modificări legislative, trebuie să se considere că răspunsul depinde de caracterul interdependent sau autonom al dispozițiilor naționale menționate.

96 Astfel, dacă punctul 2 litera a) al articolului 12 alineatul (2) din UStG 1994 nu se poate aplica independent de punctul 1 al aceluiași articol 12 alineatul (2), prin urmare, o incompatibilitate a punctului 1 menționat ar afecta de asemenea punctul 2 litera a) menționat. Dacă este însă vorba despre o dispoziție care se poate aplica în mod autonom, existentă la momentul intrării în vigoare a Celei de a șasea directive și care nu a fost modificată de atunci, derogarea prevăzută la articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă se aplică acestei dispoziții.

97 Revine instanței naționale sarcina de a stabili sfera dispozițiilor naționale în cauză.

98 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că derogarea pe care o prevede nu se aplică unei dispoziții naționale care modifică o reglementare existentă la data intrării în vigoare a acestei directive, care se bazează pe o logică diferită de cea a reglementării anterioare și care instituie proceduri noi. În această privință, nu prezintă importanță dacă legiuitorul național a efectuat modificarea reglementării naționale anterioare pe baza unei interpretări corecte sau eronate a dreptului comunitar. Aspectul dacă o astfel de modificare a unei dispoziții naționale afectează de asemenea, în privința aplicabilității articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă, o altă dispoziție națională depinde de caracterul interdependent sau autonom al dispozițiilor naționale respective, ceea ce revine instanței

na?ionale s? stabileasc?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

99 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decâ? cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

1) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) ?i articolul 6 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare nu aduc atingere principiului general de drept comunitar al egalit??ii de tratament prin faptul c? aceste dispozi?ii pot conferi persoanelor impozabile, prin mecanismul dreptului de deducere integral? ?i imediat? a TVA?ului datorat în amonte pentru construc?ia unui imobil de folosin?? mixt? ?i impunerea e?alonat? ulterioar? a acestei taxe pe utilizarea privat? a respectivului imobil, un avantaj de trezorerie în raport cu persoanele neimpozabile ?i cu persoanele impozabile care nu utilizeaz? imobilul decâ? ca locuin?? personal?.**

2) **Articolul 87 alineatul (1) CE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei m?suri na?ionale care transpune articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? ?i care prevede c? dreptul de deducere a TVA?ului datorat în amonte se limiteaz? la persoanele impozabile ce realizeaz? opera?iuni taxabile, excluzându?le pe cele care nu efectueaz? decâ? opera?iuni scutite, în ipoteza în care aceast? m?sur? na?ional? poate conferi un avantaj de trezorerie numai persoanelor impozabile care realizeaz? opera?iuni taxabile.**

3) **Articolul 17 alineatul (6) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? derogarea pe care o prevede nu se aplic? unei dispozi?ii na?ionale care modific? o reglementare existent? la data intr?rii în vigoare a acestei directive, care se bazeaz? pe o logic? diferit? de cea a reglement?rii anterioare ?i care instituie proceduri noi. În aceast? privin??, nu prezint? importan?? dac? legiuitorul na?ional a efectuat modificarea reglement?rii na?ionale anterioare pe baza unei interpret?ri corecte sau eronate a dreptului comunitar. Aspectul dac? o astfel de modificare a unei dispozi?ii na?ionale afecteaz? de asemenea, în privin?a aplicabilit??ii articolului 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, o alt? dispozi?ie na?ional? depinde de caracterul interdependent sau autonom al dispozi?iilor na?ionale respective, ceea ce revine instan?ei na?ionale s? stabileasc?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.