

# 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”

Concluziile avocatului general E. Sharpston prezentate la 11 decembrie 2008 I - 3255

Hotărârea Curții (Camera a treia) din 23 aprilie 2009. . . . . I - 3279

## 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 legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri stabilește nașterea dreptului de

deducere la momentul la care taxa deductibilă devine exigibilă. În legislația comunitară actuală nu este prevăzut niciun mecanism de regularizare în acest sens.

(a se vedea punctele 42-44)

2. Articolul 6 alineatul (2) litera (a) și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri 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 taxei pe valoarea adăugată datorate în amonte pentru construcția unui imobil de folosință mixtă și impunerea eşalonată 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.

În această privință, în ceea ce privește utilizarea privată a unui bun de capital de folosință mixtă, este posibil ca articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă 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 taxei pe valoarea adăugată. 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 taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate 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. 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 taxa pe valoarea adăugată și trebuie să o colecteze. 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. 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. 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 taxei pe valoarea adăugată ca o persoană neimpozabilă, statutul său fiind astfel asimilat în mod substanțial acesteia din urmă.

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

3. 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 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și care prevede că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate 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.

Astfel, limitarea dreptului de deducere a taxei datorate în amonte numai la operațiunile taxabile face parte integrantă din sistemul taxei pe valoarea adăugată 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.

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 77/388, o altă dispoziție națională depinde de caracterul interdependent sau autonom al dispozițiilor naționale respective, ceea ce revine instanței naționale să stabilească.

(a se vedea punctele 70 și 71 și dispozitiv 2)

4. Articolul 17 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că derogarea pe care o prevede nu se aplică unei dispoziții

(a se vedea punctul 98 și dispozitiv 3)