



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 1 martie 2012¹

Cauza C-334/10

X

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)]

„Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Deducerea taxei achitate în amonte — Transformări realizate asupra clădirii unei întreprinderi în vederea utilizării temporare în scopuri private — Impozitarea utilizării private”

I — Introducere

1. În cadrul jurisprudenței ample cu privire la dreptul de deducere, dezvoltată pe baza sistemului comun de TVA, s-a conturat de timpuriu un domeniu special, cu o jurisprudență proprie exhaustivă care tratează în mod exclusiv dreptul de deducere în cazul achizițiilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private². Aceste bunuri reprezintă în special clădiri și autovehicule, pe care persoana impozabilă le utilizează de-a lungul anilor atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private. Pentru impozitarea valorii adăugate realizate este relevantă numai utilizarea în scopuri profesionale a acestor bunuri, motiv pentru care taxa plătită în amonte pentru aceste bunuri trebuie neutralizată numai în aceste situații. Aplicarea tehnico-fiscală și practică a acestui principiu simplu creează însă anumite dificultăți.

2. În acest context este explicat dreptul de deducere a TVA-ului plătit în cazul unei clădiri care a fost construită de la început pentru a fi utilizată atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private. În speță, persoana impozabilă are posibilitatea de a invoca mai întâi deducerea completă pentru construcția clădirii, însă ulterior trebuie să impoziteze în compensație utilizarea privată a acesteia³. În consecință, se va realiza astfel regularizarea parțială pentru perioada aferentă dreptului de deducere inițial.

3. Care este însă situația – întrebare ridicată în prezenta trimitere preliminară – în cazul transformărilor ulterioare aduse unei clădiri care inițial a fost utilizată numai în scopuri profesionale în vederea utilizării parțiale și în mod temporar ca locuință privată?

1 — Limba originală: germana.

2 — Prima dată în Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, Rec., p. I-3795), cel mai recent în Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11).

3 — A se vedea în acest sens punctul 23 și următoarele din prezentele concluzii.

II — Cadrul juridic

A — Dreptul Uniunii

4. Articolul 17 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare⁴, în versiunea în vigoare în anul 2000⁵ (denumită în continuare „A șasea directivă”), reglementează „nașterea și întinderea dreptului de deducere” după cum urmează:

„[...]”

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

- (a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită în statul membru în cauză pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;

[...]” [traducere neoficială]

5. Operațiunile persoanei impozabile sunt impozitate în mod normal conform articolului 2 din A șasea directivă, care prevede printre altele:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

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

[...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă extinde domeniul obligației de plată a TVA-ului, amintit la articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă, după cum urmează:

„(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

- (a) 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 lor, atunci când taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial;
- (b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

[...]” [traducere neoficială]

4 — JO L 145, p. 1.

5 — Pentru anul 2000, articolul 17 din A șasea Directivă trebuie aplicat astfel cum a fost modificat prin articolul 28f din directivă, care a fost introdus prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) și, în măsura în care este relevant în speță, prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare al anumitor scutiri și modalități practice de aplicare (JO L 102, p. 18). Această versiune este relevantă în speță, întrucât transformările în privința cărora se contestă dreptul de deducere au fost realizate în anul 2000.

7. Secțiunea VIII „Baza de impozitare” cuprinde articolul 11, care prevede:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

[...]

(c) în cazul prestărilor de servicii menționate la articolul 6 alineatul (2), din costul total care îi revine persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor;

[...]” [traducere neoficială]

B — *Dreptul olandez*

8. Potrivit explicațiilor instanței de trimitere, articolul 15 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din anul 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) recunoaște întreprinzătorului dreptul de deducere pentru serviciile realizate în folosul întreprinderii.

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

9. În acțiunea principală se contestă legalitatea unei decizii de rectificare a impozitului pe cifra de afaceri pe anul 2000.

10. Persoana impozabilă este o societate comercială fără personalitate juridică, însă are calitate de reclamantă în acțiunea principală. În anul 2000, comercializa cu ridicata vopsele pentru autoturisme. Singurii asociați ai societății sunt doi soți.

11. Soții au achiziționat în anul 1999 un depozit, pe care l-au utilizat în vederea desfășurării activității de comerț cu ridicata. La începutul anului 2000, o parte a mansardei depozitului a fost amenajată în vederea folosirii ca locuință temporară de către cei doi asociați și copiii acestora. În acest scop, au fost create două ferestre în acoperiș și au fost amenajate un hol, o baie și o toaletă. Pentru aceste lucrări s-a facturat TVA.

12. Mansarda amenajată astfel a fost utilizată ca locuință timp de 23 de luni. Ulterior, aceasta a fost reamenajată în scopul utilizării comerciale și a fost utilizată ca birou și ca sală de curs. Ferestrele din acoperiș, holul, baia și toaleta au fost păstrate.

13. Persoana impozabilă a dedus complet TVA-ul plătit pentru aceste lucrări de amenajare a mansardei. Administrația fiscală olandeză a refuzat însă deducerea în măsura în care aceasta viza ferestrele din acoperiș și holul, întrucât numai construirea băii și a toaletei a servit și scopurilor profesionale.

14. Această decizie a fost menținută de prima instanță, care și-a motivat hotărârea precizând că lucrările de construire a ferestrelor din acoperiș și a holului au fost realizate exclusiv pentru ca cei doi asociați să poată locui în acel spațiu.

15. Împotriva acestei hotărâri, persoana impozabilă a formulat recurs la Hoge Raad der Nederlanden, care a adresat Curții următoarele întrebări în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare:

„O persoană impozabilă care utilizează în mod temporar în folosul propriu o parte a unui bun de capital afectat întreprinderii sale are – în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) primul paragraf literele (a) și (b), cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (c), precum și cu articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă – dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor privind cheltuielile efectuate pentru realizarea unor transformări permanente exclusiv în vederea unei utilizări în scop privat? Răspunsul la această întrebare este diferit în cazul în care achiziționarea bunului de capital a fost supusă plății taxei pe valoarea adăugată și aceasta a fost dedusă de persoana impozabilă?

16. În cadrul procedurii în fața Curții au depus observații scrise guvernul olandez și Comisia Europeană. Nu a existat o procedură orală.

IV — Apreciere juridică

17. Cele două întrebări preliminare, care vor fi analizate împreună în continuare, se referă la existența unui drept de deducere în cadrul concursului de împrejurări special prezentat de instanța de trimitere.

18. În prezenta cauză, condițiile pentru dreptul de deducere rezultă din prevederile literei (a) a articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă. Conform acestora, pe de o parte, persoana impozabilă trebuie să fi beneficiat de servicii prestate de o altă persoană impozabilă pentru care a plătit TVA (operațiuni în amonte). Pe de altă parte, aceste operațiuni în amonte trebuie să fie utilizate în vederea unor operațiuni impozabile (operațiuni în aval).

19. Operațiunile în amonte în cazul cărora în speță se contestă dreptul de deducere reprezintă numai acele servicii achiziționate pentru amenajarea mansardei în vederea construirii a două ferestre în acoperiș și a unui hol (denumite în continuare „transformări”).

20. În schimb, obiectul întrebărilor preliminare nu este dreptul la deducere pentru achiziționarea clădirii deja existente căreia i-au fost aduse transformări. Problema privind încadrarea fiscală a achiziției clădirii este – în cadrul celei de a doua întrebări preliminare – relevantă numai în ceea ce privește influența pe care ar putea să o aibă asupra dreptului de deducere în privința transformărilor.

21. Conform articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, pentru a da dreptul la deducere, aceste transformări ar trebui utilizate pentru operațiunile în aval impozabile. Întrucât aceste transformări au fost motivate inițial de un scop de utilizare privat și ulterior au fost afectate utilizării profesionale a mansardei sub forma unui birou și a unei săli de curs, trebuie respectată și jurisprudența privind dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private, invocată de toate părțile în proces.

22. Vom prezenta mai întâi această din urmă jurisprudență, ale cărei condiții referitoare la dreptul de deducere nu pot fi desprinse în mod direct din dispozițiile directivei (litera A), iar ulterior vom examina dacă această jurisprudență poate fi aplicată în prezenta cauză (litera B).

A — Jurisprudența privind dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private

1. Afectarea unui bun de capital

23. Potrivit unei jurisprudențe constante – prima dată consacrată în Hotărârea Lennartz⁶ –, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopuri profesionale, cât și private, persoana impozabilă poate alege, în vederea plății TVA-ului, fie să afecteze bunul în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet din sistemul TVA-ului, fie să îl integreze în întreprinderea sa numai în limita utilizării profesionale efective⁷.

24. În cazul în care persoana impozabilă decide să afecteze în totalitate bunul de capital întreprinderii, taxa datorată în amonte pentru achiziționarea acestui bun este, în principiu, în totalitate și imediat deductibilă⁸.

25. Această concluzie este valabilă nu numai pentru taxa datorată în amonte la cumpărarea unui bun finit, ci și pentru taxa datorată în amonte în cazul realizării unui bun⁹ – situație relevantă în special în cazul clădirilor, de exemplu, pentru achiziționarea materialelor de construcții sau pentru recurgerea la lucrări de construcții. În acest caz, problemele legate de afectarea bunului și de utilizarea lui privesc în mod necesar obiectul finit, nu doar prestațiile pentru realizarea acestuia.

2. Utilizarea în vederea unor operațiuni în aval impozabile

26. Drept consecință a afectării în totalitate a unui bun de folosință mixtă întreprinderii, utilizarea bunului trebuie impozitată, conform articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) coroborat cu articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă, în măsura în care acesta este utilizat în scopuri private¹⁰. Astfel, se urmărește evitarea unui avantaj nejustificat al persoanei impozabile față de un consumator final¹¹, precum și evitarea neimpozitării utilizării finale în scopuri private de către persoana impozabilă¹².

27. Având în vedere considerațiile anterioare, utilizarea bunului în scopuri private reprezintă o operațiune în aval impozabilă în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă¹³. Conform acestei prevederi, condițiile privind dreptul de deducere sunt îndeplinite și pentru acea parte din bunul de capital care este utilizată în scopuri private. În schimb, în cazul în care impozitarea

6 — Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 35).

7 — Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775, punctul 20), Hotărârea din 8 martie 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec., p. I-1831, punctul 25), Hotărârea din 8 mai 2003, Seeling (C-269/00, Rec., p. I-4101, punctul 40), Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 46), Hotărârea din 14 iulie 2005, Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 23), Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 34), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 21), Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 32), Hotărârea din 23 aprilie 2009, Puffer (C-460/07, Rep., p. I-3251, punctul 39), și Hotărârea Eon Aset Menidjmont (citată la nota de subsol 2, punctul 53).

8 — Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 40 și jurisprudența citată); a se vedea Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 35).

9 — Hotărârile Seeling (citată la nota de subsol 7, punctele 43 și 47), Wollny (citată la nota de subsol 7, punctul 24) și Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 42).

10 — Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 41 și jurisprudența citată).

11 — Hotărârile Wollny (citată la nota de subsol 7, punctul 32) și Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 54); a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler (C-230/94, Rec., p. I-4517, punctul 33).

12 — A se vedea Hotărârea din 27 iunie 1989, Kühne (50/88, Rec., p. 1925, punctul 29).

13 — Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 41 și jurisprudența citată).

utilizării private nu este posibilă, nu se poate acorda dreptul de deducere a taxei plătite în amonte, în pofida afectării în totalitate a bunului de capital. O asemenea situație poate apărea în cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile referitoare la faptul generator, prevăzute la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă¹⁴.

28. În plus, după pronunțarea Hotărârii Puffer, jurisprudența privind dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private nu poate fi aplicată nici în situația în care bunul de capital este utilizat parțial în scopuri private și parțial în scopuri profesionale, chiar dacă persoana impozabilă utilizează bunul de capital în sfera profesională exclusiv pentru operațiuni în aval care sunt scutite de impozit¹⁵. Chiar dacă, într-un astfel de caz, bunul este utilizat în regim mixt, în sfera profesională nu există totuși nicio operațiune impozabilă. Potrivit jurisprudenței, dintr-o asemenea împrejurare rezultă faptul că utilizarea profesională a bunului trebuie impozitată – cel puțin parțial – pentru a se putea naște efectiv dreptul de deducere pentru un bun de capital utilizat în regim mixt.

29. În concluzie, la aprecierea existenței dreptului de deducere în ceea ce privește achiziția sau realizarea unui bun de capital utilizat parțial în scopuri private trebuie să se examineze atât utilizarea profesională, cât și cea privată a acestui bun.

3. Finalitatea

30. Jurisprudența citată a fost în repetate rânduri contestată în mod fundamental, dar a fost confirmată de Curte după o examinare temeinică¹⁶.

31. Motivul pentru care se acordă persoanei impozabile, în cazul utilizării în regim mixt a bunului de capital, dreptul de a afecta în totalitate bunul pentru întreprindere și, astfel, dreptul de deducere completă în pofida utilizării parțial private a acestuia, este acela de a oferi acesteia ulterior posibilitatea de a schimba utilizarea sub forma sporirii părții utilizate în scop profesional fără niciun dezavantaj fiscal¹⁷.

32. Dacă, într-adevăr, în cazul utilizării mixte a unui bun de capital, persoana impozabilă ar avea doar posibilitatea de a afecta parțial bunul sferei de utilizare profesionale, dreptul de deducere pentru partea utilizată în scopuri private ar fi exclus în mod definitiv. În acest caz, partea din bun utilizată în scopuri private ar rămâne în patrimoniul persoanei private. O utilizare ulterioară în scopuri profesionale a părții din bun afectate patrimoniului persoanei private nu mai poate da ulterior naștere unui drept la deducere. A șasea directivă nu prevede în această privință niciun mecanism de regularizare fiscală¹⁸.

33. Prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 de modificare a anumitor dispoziții ale Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată¹⁹, legiuitorul european a soluționat între timp această problemă, însă numai pentru perioadele ulterioare celei relevante în acțiunea principală²⁰. Potrivit articolului 168a, introdus în Directiva 2006/112/CE a

14 — A se vedea în acest sens Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (citată la nota de subsol 7, punctele 38-40); potrivit acesteia, nu există niciun drept de deducere a impozitului plătit în amonte dacă bunul de capital este utilizat pentru o activitate care nu intră în domeniul de aplicare al regimului taxei pe valoarea adăugată, dar care nu trebuie considerată ca fiind exercitată „în alte scopuri”, în sensul faptului generator prevăzut la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 49).

16 — Hotărârile Charles și Charles-Tijmens (citată la nota de subsol 7) și Puffer (citată la nota de subsol 7); pentru imobile, a se vedea în special Hotărârea Seeling (citată la nota de subsol 7).

17 — A se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 10 noiembrie 1992 în cauza Mohsche (C-193/91, Rec., p. I-2615, punctul 18) și la 6 aprilie 1995 în cauza Armbrrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775, punctele 39 și 49).

18 — Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 44). În acest context, trebuie să se admită și eventualele avantaje financiare (de trezorerie) pentru persoana impozabilă comparativ cu un consumator final: a se vedea în acest sens Hotărârea Puffer (citată la nota de subsol 7, punctele 55-57); a se vedea de asemenea Hotărârea Wollny (citată la nota de subsol 7, punctul 38).

19 — JO L 10, p.14.

20 — Potrivit articolului 2 din Directiva 2009/162/UE, aceasta trebuia transpusă până la 1 ianuarie 2011.

Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată²¹, în vigoare în prezent, în cazul imobilelor utilizate în regim mixt – opțional pentru statele membre, și pentru alte bunuri –, se acordă numai un drept de deducere parțial. Această excludere parțială a dreptului de deducere este posibilă de acum înainte numai în corelație cu o posibilitate de regularizare în cazul modificării ulterioare a părților utilizate.

B — *Aplicarea jurisprudenței în prezenta cauză*

34. Așadar, trebuie să se clarifice în continuare aspectul dacă, potrivit jurisprudenței citate cu privire la dreptul de deducere, unei persoane impozabile aflate în situația din acțiunea principală i se acordă dreptul de deducere completă a taxei plătite în amonte pentru bunurile de capital utilizate parțial în scopuri private în ceea ce privește transformările aduse acestor bunuri.

35. Astfel cum a arătat Comisia în mod întemeiat, în această privință nu ar exista nicio îndoială dacă transformările ar fi fost realizate anterior achiziționării clădirii. În cazul achiziționării unei clădiri care va fi utilizată parțial ca depozit și parțial ca locuință, persoana impozabilă are dreptul de a afecta în totalitate clădirea întreprinderii sale, astfel încât i se va recunoaște dreptul de deducere completă, în timp ce utilizarea locuinței în scopuri private ar trebui impozitată ulterior.

36. Aceeași concluzie ar fi valabilă și în cazul în care persoana impozabilă ar construi ea însăși clădirea și ar prevedea *ab initio* că o parte a acesteia va fi destinată locuirii.

37. Având în vedere considerațiile anterioare, trebuie clarificată problema dacă doar împrejurarea că transformările au fost realizate ulterior poate conduce la o apreciere diferită a dreptului de deducere. În acest scop, trebuie să se stabilească mai întâi dacă, în ceea ce privește transformările, persoanei impozabile i se recunoaște dreptul de a afecta în totalitate un bun de capital întreprinderii (punctul 1). În al doilea rând, trebuie să se examineze impozitarea atât a utilizării în scopuri profesionale, cât și a celei în scopuri private a bunului de capital (punctul 2).

1. Afectarea unui bun de capital întreprinderii

38. Astfel cum am arătat anterior, dreptul de deducere în cazul serviciilor prestate în vederea realizării unui bun de capital depinde de afectarea acestui bun finit patrimoniului întreprinderii²². În ceea ce privește bunul de capital finit, trebuie să existe dreptul de a afecta în întregime bunul pentru patrimoniul întreprinderii. Numai atunci va exista un drept fundamental de deducere completă a serviciilor prestate pentru realizarea bunului.

39. Întrucât în speță este vorba despre transformări aduse unei clădiri deja existente, trebuie să se clarifice mai întâi ce anume trebuie considerat bun de capital finit [literale a) și b)], înainte de a putea examina dreptul de a afecta în întregime bunul pentru întreprindere [litera c)].

a) Tratarea unitară sau separată a transformărilor

40. În speță, sunt posibile două situații: transformările pot fi considerate fie costuri – ulterioare – de realizare a clădirii, fie costuri de realizare a unui bun de capital distinct.

21 — JO L 347, p.1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

22 — A se vedea punctul 25 de mai sus.

41. Dacă se consideră că transformările fac parte din costurile de realizare a întregii clădiri, dreptul de deducere pentru acestea va depinde de afectarea clădirii căreia i-au fost aduse transformări. Astfel, în cazul în care clădirea a fost afectată în totalitate întreprinderii, ar exista în principiu un drept de deducere completă a taxei plătite în amonte în ceea ce privește transformările.

42. Având în vedere considerațiile anterioare, este irelevant de la bun început faptul că transformările au servit la realizarea unei locuințe care va fi utilizată numai în scopuri private, deoarece atunci când o persoană impozabilă achiziționează mai multe bunuri și servicii în vederea realizării unei clădiri, potrivit jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private, dreptul de deducere nu se apreciază separat pentru fiecare operațiune în amonte²³.

43. Dimpotrivă, o persoană impozabilă poate afecta în totalitate întreprinderii o clădire pe care a construit-o. Drept urmare, aceasta are în principiu dreptul de deducere integrală a taxei plătite în amonte pentru toate operațiunile din amonte care au servit la realizarea clădirii. Această concluzie este aplicabilă chiar dacă operațiunile în amonte separate care sunt utilizate exclusiv în scopuri private – de exemplu, livrarea unei ferestre care va fi montată în zona afectată utilizării private – sunt de regulă identificabile.

44. Nici jurisprudența din cauza Bakcsi, citată de instanța de trimitere, nu infirmă în mod direct posibilitatea de a trata în comun transformările ulterioare și costurile de realizare inițiale. În acea cauză, Curtea a statuat că afectarea unui bun de capital nu are nicio relevanță pentru problema dacă, în ceea ce privește operațiunile în amonte pentru utilizarea și conservarea acestui bun de capital, există sau nu există un drept de deducere²⁴. Potrivit hotărârii amintite, dreptul de deducere pentru operațiunile în amonte, care servesc, de exemplu, la utilizarea și la conservarea unei clădiri, trebuie apreciat independent de faptul că acea clădire este sau nu este afectată întreprinderii.

45. Cu toate acestea, însăși instanța de trimitere a subliniat că cheltuielile pentru transformările din speță nu reprezintă costuri de utilizare sau de întreținere a clădirii²⁵. Considerăm de asemenea că aceste transformări nu reprezintă operațiuni în amonte care asigură utilizarea sau întreținerea în exploatarea curentă, ci reconfigurează clădirea modificându-i forma și destinația. Prin urmare, Hotărârea Bakcsi nu se aplică în prezenta cauză.

46. Din această jurisprudență rezultă însă principiul potrivit căruia afectarea unei operațiuni în amonte întreprinderii trebuie apreciată în principiu pentru fiecare operațiune în parte.

47. Această perspectivă corespunde de asemenea jurisprudenței constante în domeniul impozitării operațiunilor în aval. În acest sens, din articolul 2 din A șasea directivă rezultă că orice livrare de bunuri sau servicii trebuie considerată în general o prestație distinctă și independentă²⁶.

48. Trebuie să se țină seama și de jurisprudența potrivit căreia numai persoana care, în cadrul unei operațiuni în aval, acționează în calitate de persoană impozabilă poate avea dreptul la deducere²⁷. Persoana care achiziționează un bun pe care îl va utiliza exclusiv în scopuri private acționează cu titlu particular, iar nu în calitate de persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive²⁸.

23 — A se vedea punctul 25 de mai sus.

24 — A se vedea Hotărârea Bakcsi (citată la nota de subsol 7, punctul 33).

25 — Punctul 3.4.6 din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

26 — Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rep., p. I-11079, punctul 35 și jurisprudența citată); a se vedea, cu privire la servicii, Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 29).

27 — A se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 8) și Hotărârea din 2 iunie 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Rec., p. I-4685, punctul 32).

28 — Hotărârea din 6 mai 1992, de Jong/Staatssecretaris van Financiën (C-20/91, Rec., p. I-2847, punctul 17).

49. În cazul în care dreptul de deducere pentru orice transformări ulterioare ar fi condiționat de afectarea clădirii, acesta ar trebui recunoscut și în cazul transformărilor ulterioare care servesc exclusiv unor scopuri private. În opinia noastră, jurisprudența citată nu ar mai fi astfel respectată, deoarece o operațiune în amonte realizată în întregime și în mod continuu în scopuri private nu poate fi considerată activitate a unei persoane impozabile. În caz contrar, nu ar mai fi posibilă distincția necesară, în sistemul de TVA, dintre activitatea unei persoane impozabile și activitatea unui particular.

50. În plus, efectele unei aprecieri unitare a tratamentului fiscal al clădirii și a transformărilor ulterioare nu ar fi compatibile nici cu principiul neutralității fiscale. Potrivit acestui principiu, o persoană trebuie să suporte sarcina TVA-ului numai atunci când această taxă se referă la bunuri sau la servicii pe care această persoană le utilizează pentru consumul său privat, iar nu în scopul desfășurării activităților sale economice taxabile²⁹.

51. Tratarea unitară a clădirii și a transformărilor ulterioare ar avea însă drept consecință faptul că o persoană impozabilă, care efectuează asupra unei clădiri transformări permanente determinate de motive pur profesionale, nu ar putea invoca dreptul de deducere în cazul în care, anterior, clădirea a fost afectată în întregime patrimoniului privat. Prin urmare, persoana impozabilă ar trebui să suporte TVA-ul datorat pentru transformări, deși rezultatul acestora ar fi utilizat pentru desfășurarea activității sale profesionale.

52. Având în vedere considerațiile precedente, tratarea unitară a operațiunilor în amonte – recunoscută implicit de jurisprudența cu privire la bunurile de capital utilizate parțial în scopuri private – care servesc la construcția unei clădiri utilizate în regim mixt³⁰ reprezintă o excepție care este justificată de motive practice, în special în privința legăturii temporale strânse dintre prestațiile necesare realizării acesteia. Orice tratare în comun perpetuează convingerea că, în cazul unui număr mare de operațiuni în amonte necesare pentru construcția clădirii, afectarea separată a fiecărei operațiuni în amonte unor scopuri private, respectiv profesionale ar avea drept urmare dificultăți de delimitare și lucrări administrative considerabile. Situația este însă diferită în cazul raportului dintre construcția inițială a unei clădiri și transformările ulterioare aduse acesteia, care trebuie apreciate în mod separat, întrucât aceste transformări pot fi imediat individualizate și nu se află într-o legătură temporală strânsă.

53. În plus, jurisprudența Curții recunoaște de mult timp deja că diferitele părți ale aceluiași bun pot fi afectate în mod diferit patrimoniului privat sau patrimoniului întreprinderii³¹. Din punctul de vedere al TVA-ului nu este, așadar, nimic neobișnuit ca diferite părți ale unei clădiri să fie tratate în mod diferit.

54. În concluzie, dreptul de deducere în cazul transformărilor ulterioare aduse unui bun de capital nu ar trebui să fie condiționat de afectarea bunului însuși. În această privință, împărtășim opinia guvernului olandez conform căreia faptul că acea clădire a fost afectată ca atare sferei profesionale a persoanei impozabile nu determină includerea automată și a transformărilor în sfera profesională.

b) Lucrările de transformare considerate bun de capital distinct

55. Atunci când dreptul de deducere în cazul transformărilor ulterioare trebuie apreciat, așadar, în principiu, independent de afectarea clădirii, se pune întrebarea dacă aceste transformări au dat naștere unui bun de capital distinct.

29 — Hotărârea HE (citată la nota de subsol 7, punctul 48).

30 — A se vedea Hotărârile Seeling (citată la nota de subsol 7, punctele 43 și 47), Wollny (citată la nota de subsol 7, punctul 24) și Puffer (citată la nota de subsol 7, punctul 42).

31 — Hotărârea Armbrecht (citată la nota de subsol 7, punctele 19 și 20).

56. În această privință, mai întâi ar fi evident că toate lucrările de transformare care au servit la realizarea locuinței din mansardă au contribuit, împreună, la crearea unui bun de capital distinct sub forma unei locuințe. Aici sunt incluse nu numai ferestrele din acoperiș și holul care au apărut ca urmare a transformărilor în litigiu în acțiunea principală. Din acest bun de capital distinct ar face parte și baia și toaleta construite, pentru a căror realizare i-a fost acordat persoanei impozabile dreptul de deducere.

57. Aspectul dacă, în vederea determinării bunului de capital relevant, realizarea ferestrelor din acoperiș și a holului trebuie separată de cea a băii și a toaletei reprezintă o problemă legată de împrejurările de fapt, care trebuie apreciată de instanța de trimitere. Pentru această apreciere este relevant dacă între lucrările de transformare pentru ferestrele din acoperiș, hol, baie și toaletă a existat o legătură materială și temporală strânsă, comparabilă cu legătura dintre lucrările de construcție a unei clădiri.

58. În orice caz, în opinia noastră, nu există niciun motiv convingător pentru care locuința construită, ferestrele din acoperiș și holul să nu poată fi considerate, în ansamblu sau separat, bun de capital distinct.

59. Astfel cum au fost identificate deja de avocatul general Mengozzi, elementele esențiale ale definiției bunului de capital – așa cum este utilizată în contextul jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private – sunt caracterul durabil al acestor bunuri și amortizarea concomitentă a costurilor lor de achiziție³². Aceste elemente sunt îndeplinite atât de locuința construită, cât și de ferestrele din acoperiș și de holul construit ca urmare a transformărilor în litigiu în speță.

60. Această analiză nu este pusă în discuție de împrejurarea că atât ferestrele din acoperiș, cât și holul sunt părți ale altui bun de capital.

61. Astfel, avocatul general Mengozzi a considerat că, în ceea ce privește bunurile care sunt încorporate într-un bun de capital ulterior achiziționării acestuia, dar care îi cresc valoarea, pentru motive legate de simplitatea sistemului comun de TVA, nu trebuie aplicată jurisprudența privind dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private, ci trebuie împărțită direct taxa plătită în amonte. Avocatul general s-a referit însă numai la cheltuielile de conservare, mai exact, înlocuirea unei părți deja existente dintr-un bun de capital cu una nouă³³.

62. În schimb, prezenta cauză nu privește astfel de cheltuieli, ci realizarea unor noi părți de clădire, care nu au existat anterior. Întrucât realizarea noilor părți de clădire, care sunt utilizate în regim mixt, nu ar trebui să fie prea frecventă, nu este cazul să ne așteptăm ca luarea în considerare, din punctul de vedere al TVA-ului, a mai multor bunuri de capital în cadrul aceleiași clădiri să reprezinte o sarcină mult prea complexă.

63. Având în vedere constatarea că numai ferestrele din acoperiș și holul, luate în considerare în mod individual, pot reprezenta un bun de capital distinct, examinarea problemei dacă principiile jurisprudenței privind dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private trebuie aplicate și altor bunuri considerate bunuri de capital este inutilă³⁴.

32 — Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate la 22 decembrie 2008 în cauza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Rep. 2009, p. I-839, punctul 67).

33 — A se vedea Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (citate la nota de subsol 32, punctul 73).

34 — A se vedea Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (citate la nota de subsol 32, punctul 59 și urm.).

c) Utilizarea parțial privată

64. În sfârșit, dreptul fundamental de deducere completă a taxei plătite în amonte pentru transformări mai depinde și de faptul că bunul de capital realizat – în speță, fie locuința construită, fie ferestrele din acoperiș și holul – este utilizat atât în scopuri profesionale, cât și în scopuri private. În acest caz, bunul de capital ar putea fi afectat în totalitate întreprinderii.

65. În cazul în care instanța de trimitere stabilește că locuința construită trebuie considerată în ansamblu bun de capital, ar fi posibilă această afectare pentru întreprindere, deoarece în acțiunea principală se pare că s-a stabilit în mod definitiv că anumite părți din locuința construită – și anume baia și toaleta – au fost utilizate de la început și în scopuri profesionale³⁵. Transformările în litigiu în acțiunea principală, construirea ferestrelor din acoperiș și a holului, ar face astfel parte din realizarea unui bun care a fost utilizat atât în scopuri profesionale, cât și private. În acest caz, locuința construită nu ar trebui tratată altfel decât o clădire privată construită pentru a fi utilizată în regim mixt. În această situație, este irelevant cărui scop servește construirea ferestrelor din acoperiș și a holului, întrucât este relevantă utilizarea în regim mixt a bunului de capital în ansamblu³⁶.

66. Instanța de trimitere își concentrează însă întrebările preliminare numai asupra dreptului de deducere pentru transformările executate exclusiv în vederea utilizării în scop privat. Având în vedere constatările noastre de până acum, această întrebare este justificată în măsura în care ferestrele din acoperiș și holul reprezintă un bun de capital distinct. Pentru a răspunde la întrebarea preliminară, în ipoteza în care, în cadrul aprecierii situației de fapt, instanța de trimitere ar ajunge la această concluzie, în cele ce urmează vom continua analiza pornind de la premisa că ferestrele din acoperiș și holul reprezintă un bun de capital distinct.

67. În acest caz, se evidențiază o particularitate a prezentei cauze în comparație cu jurisprudența de până acum cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private, deoarece ferestrele din acoperiș și holul au fost utilizate din punct de vedere temporal în mod succesiv pentru diferite scopuri: potrivit situației de fapt prezentate de instanță, soții au utilizat inițial ferestrele din acoperiș și holul exclusiv în scopuri private în perioada în care au locuit aici, iar ulterior, exclusiv în scopuri profesionale, în cadrul utilizării mansardei ca birou și ca sală de curs. Prin urmare, în cele ce urmează trebuie examinat mai îndeaproape aspectul dacă într-un astfel de caz se poate sau nu se poate reține o utilizare mixtă în sensul jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private.

i) Hotărârea Lennartz

68. În acest context, guvernul olandez a subliniat în mod întemeiat necesitatea de a examina problema dacă, la achiziționarea serviciilor pentru realizarea transformărilor, cei doi soți au acționat într-adevăr în calitate de persoană impozabilă, deoarece numai persoana care acționează în calitate de persoană impozabilă la achiziționarea unei operațiuni în amonte poate beneficia de dreptul de deducere³⁷. Potrivit jurisprudenței, o persoană impozabilă care achiziționează un bun exclusiv pentru nevoi personale acționează în calitate de particular, iar nu în calitate de persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive³⁸.

35 — A se vedea în acest sens hotărârea pronunțată de *Gerechtshof te Leeuwarden* la 7 septembrie 2007, BK 1024/04, punctul 2.5, care a fost depusă ca hotărâre a instanței inferioare împreună cu cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

36 — A se vedea punctele 42 și 43 de mai sus.

37 — A se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 7, punctul 8) și Hotărârea *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (citată la nota de subsol 27, punctul 32).

38 — Hotărârea de *Jong/Staatssecretaris van Financiën* (citată la nota de subsol 28, punctul 17).

69. Dacă s-ar reține numai utilizarea inițială, acest lucru ar însemna că soții au dispus realizarea transformărilor exclusiv pentru uz privat. Prin urmare, ei nu au acționat în calitate de persoană impozabilă, motiv pentru care nu au avut niciun drept de deducere.

70. Dacă s-ar reține numai utilizarea inițială, nu ar mai fi incidentă nici jurisprudența cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private. Prin urmare, nu ar mai exista nici un regim de utilizare mixt, nici o utilizare profesională – alături de cea privată – impozabilă a bunului de capital.

71. Pentru a răspunde la întrebarea dacă o utilizare inițial complet privată, iar ulterior exclusiv profesională trebuie considerată de la început o utilizare parțial profesională, considerăm că este util să ne întoarcem la originea jurisprudenței: Hotărârea Lennartz.

72. În acea hotărâre, Curtea a pus bazele unei jurisprudențe, constantă de la acel moment, cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private. Tot în cadrul acelei hotărâri, Curtea s-a pronunțat și asupra unor chestiuni privind o utilizare profesională care avea să înceapă ulterior. Curtea a stabilit că existența unui drept de deducere depinde numai de calitatea în care o persoană acționează la momentul în care beneficiază de operațiunile în amonte³⁹. O persoană care achiziționează bunuri în scopuri profesionale acționează în acest mod în calitate de persoană impozabilă și atunci când nu utilizează imediat bunurile în aceste scopuri⁴⁰.

73. Aspectul dacă operațiunile în amonte sunt sau nu sunt efectuate ulterior în scopuri profesionale este, conform hotărârii menționate, o chestiune de fapt care trebuie apreciată prin luarea în considerare a tuturor particularităților situației de fapt. Aici sunt incluse natura bunurilor în cauză și perioada care desparte momentul achiziționării bunurilor de momentul utilizării acestora în scopul desfășurării activităților profesionale ale persoanei impozabile⁴¹.

74. În pofida faptului că această hotărâre a fost pronunțată la începutul dezvoltării jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul utilizării în regim mixt a unui bun de capital, ea conține direcțiile fundamentale.

75. Astfel cum s-a arătat deja, motivul pentru dezvoltarea jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul utilizării parțiale în scopuri private a bunurilor de capital îl reprezintă lipsa oricărei posibilități de regularizare pentru persoanele impozabile în cazul în care un bun afectat patrimoniului privat este utilizat ulterior în scopuri profesionale. În cazul în care o persoană impozabilă achiziționează obiecte pentru a le afecta patrimoniului său privat, dreptul de deducere este exclus astfel în mod definitiv, chiar dacă ulterior acest bun va fi utilizat în scopuri profesionale⁴².

76. Având în vedere considerațiile anterioare, nu ar fi justificat ca persoanei impozabile, care efectuează cheltuieli de investiții în privința cărora s-a stabilit că nu vor fi utilizate imediat, ci doar ulterior în scopuri profesionale, să i se refuze în mod definitiv dreptul de deducere. Dimpotrivă, utilizarea complet privată inițial, ulterior exclusiv profesională a bunului reprezintă un caz care prezintă cele mai mari dezavantaje fiscale posibile ce pot apărea pentru persoana impozabilă în cazul unei modificări a utilizării unui bun și a căror evitare reprezintă motivul pentru dezvoltarea jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private.

39 — A se vedea în acest sens Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 8); a se vedea de asemenea Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (citată la nota de subsol 7, punctul 38).

40 — Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 14).

41 — A se vedea în acest sens Hotărârile Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 21), Bakcsi (citată la nota de subsol 7, punctul 29) și Eon Aset Menidjmnt (citată la nota de subsol 2, punctul 58).

42 — Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 20 ianuarie 2005 în cauza Charles și Charles-Tijmens (C-434/03, Rec., p. I-7037, punctul 75).

77. Considerăm că aceste concluzii desprinse din jurisprudența inițială sunt compatibile cu hotărârea pronunțată recent în cauza Puffer.

78. Astfel, în această cauză, Curtea a stabilit că dreptul de deducere pentru bunurile de capital utilizate parțial în scopuri private este exclus în cazul persoanei impozabile care efectuează numai operațiuni scutite de taxă. Într-o astfel de situație, întrucât activitatea sa este scutită de taxă, persoana impozabilă nu va efectua niciodată, nici chiar în viitor, operațiuni impozabile. Potrivit finalității jurisprudenței cu privire la dreptul de deducere în cazul bunurilor de capital utilizate parțial în scopuri private, nu există niciun motiv pentru aplicarea acesteia unei activități complet scutite de taxă, întrucât, conform articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, utilizarea în scopuri profesionale a unui bun de capital nu poate da niciodată dreptul la deducere.

79. În speță nu există însă o astfel de situație. Activitatea de comerț cu vopsele pentru autoturisme pe care o desfășoară persoana impozabilă nu reprezintă o activitate scutită de taxă.

ii) Dovada utilizării ulterioare în scopuri profesionale

80. Este evident că nașterea unui drept de afectare în totalitate a unui bun de capital patrimoniului întreprinderii în pofida utilizării inițiale în scop pur privat determină apariția unui anumit risc de abuz.

81. Această concluzie este cu atât mai valabilă având în vedere că, potrivit jurisprudenței, scopul legat de achiziționarea unei operațiuni în amonte rezultă exclusiv din intenția vădită de utilizare din partea persoanei impozabile, dovedită prin elemente obiective la momentul acestei achiziții, iar nu din utilizarea ulterioară efectivă a operațiunii în amonte. Acest lucru a fost constatat în mod expres de Curte în cazul primelor cheltuieli de investiții efectuate de o persoană impozabilă înainte de preluarea exploatării efective a întreprinderii⁴³. În opinia noastră, nu există niciun motiv de abordare diferită în cazul cheltuielilor de investiții ulterioare efectuate în cadrul exploatării curente.

82. Trebuie subliniat totuși că, potrivit jurisprudenței, trebuie să existe elemente obiective care să demonstreze intenția persoanei impozabile de a folosi ulterior în scopuri profesionale un bun de capital utilizat inițial numai în scopuri private. Drept elemente obiective, în Hotărârea Lennartz sunt enumerate natura bunului, precum și perioada după care va fi manifestată intenția de utilizare în scopuri profesionale⁴⁴.

83. Astfel, se poate trage concluzia că există bunuri de capital – de exemplu, o saună construită ulterior în depozitul unei întreprinderi care desfășoară activități de comerț cu ridicata cu vopsele pentru autoturisme – care, potrivit naturii lor, pot servi în mod normal în cadrul gestiunii întreprinderii numai unor scopuri private. Mai mult, posibilitatea de a dovedi în mod obiectiv intenția ulterioară de utilizare în scopuri profesionale este cu atât mai mică cu cât această intenție este mai îndepărtată în viitor.

84. În plus, trebuie subliniat că simpla posibilitate de a utiliza ulterior bunul în scopuri profesionale nu este în niciun caz suficientă. O astfel de prezumție ar da dreptul de deducere pentru toate operațiunile în amonte efectuate de o persoană impozabilă. Utilizarea în scopuri profesionale planificată pentru viitor trebuie să poată fi concretă și să existe posibilitatea de a fi dovedită. În această privință, trebuie să se pornească de la premisa că o utilizare inițial privată poate genera prezumția unei intenții de utilizare exclusiv în scopuri private. Această prezumție ar trebui răsturnată de persoana impozabilă prin intermediul unor probe obiective.

43 — Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec., p. I-4321, punctele 34 și 35); a se vedea de asemenea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții (C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 45 și jurisprudența citată).

44 — Hotărârea Lennartz (citată la nota de subsol 2, punctul 21).

85. În speță este evident că transformările au fost realizate inițial pentru a servi doar unor scopuri private, și anume construirea unor părți dintr-o locuință. Astfel, a fost exclusă utilizarea profesională a încăperilor ca birou și sală de curs. Întrucât atât holul, cât și ferestrele din acoperiș au fost menținute în vederea exploatării profesionale și după construirea încăperilor, transformările au fost utilizate ulterior în scopuri profesionale.

86. În opinia noastră, din prezentarea situației de fapt din acțiunea principală nu reiese totuși în mod clar dacă această utilizare ulterioară în scopuri profesionale a fost intenționată și dovedită prin elemente obiective încă de la momentul realizării transformărilor, și anume de la momentul efectuării operațiunilor în amonte.

87. În întrebarea preliminară este vorba, pe de o parte, despre transformări realizate exclusiv în vederea unei utilizări în scopuri private. Dacă înțelegem acest fapt în sensul că la momentul realizării transformărilor nu s-a avut în vedere nicio utilizare în scopuri profesionale a acestor operațiuni în amonte, dreptul de deducere ar fi astfel exclus *ab initio*. La momentul operațiunilor în amonte, cei doi soți nu au acționat în calitate de persoană impozabilă, întrucât realizarea prestațiilor a fost legată exclusiv de scopuri private. Astfel, nu ar exista niciun drept de deducere în privința transformărilor.

88. Pe de altă parte, potrivit prezentării efectuate de instanța de trimitere, utilizarea unei părți a depozitului ca locuință a fost planificată inițial de cei soți numai cu titlu temporar. Astfel, este posibil să fi existat anumite planuri ale soților cu privire la destinația pe care o vor da încăperilor după ce nu vor mai fi locuit în acestea. În plus, hotărârea primei instanțe, depusă împreună cu cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, ar putea fi interpretată în sensul că utilizarea profesională ulterioară a fost planificată încă de la început⁴⁵.

89. În cele din urmă, problema de fapt dacă a existat sau nu a existat de la început intenția de utilizare ulterioară în scopuri profesionale a ferestrelor din acoperiș și a holului și dacă această intenție a fost dovedită cu elemente obiective trebuie constatată de instanța de trimitere.

2. Utilizarea pentru operațiuni în aval impozabile

90. Dacă instanța de trimitere constată că intenția de a utiliza în regim mixt ferestrele din acoperiș și holul a existat încă de la momentul operațiunilor în amonte sau dacă instanța prezumă faptul că locuința construită reprezintă un bun de capital în ansamblu, potrivit jurisprudenței cu privire la utilizarea parțială în scop privat a bunurilor de capital, societatea supusă la plata taxei ar fi avut dreptul de a afecta în totalitate aceste bunuri întreprinderii.

91. Pentru a avea dreptul de deducere completă a taxei plătite în amonte, persoana impozabilă ar fi trebuit să aibă intenția să utilizeze transformările în totalitate în vederea unor operațiuni în aval impozabile, conform articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă. În speță, acest lucru depinde de utilizarea planificată a bunului de capital realizat.

92. În măsura în care s-a intenționat utilizarea bunului de capital în scopuri profesionale – respectiv, în ceea ce privește locuința construită, utilizarea parțială în scopuri profesionale a băii și a toaletei, iar în ceea ce privește ferestrele din acoperiș și holul, utilizarea acestora ca parte a biroului și a sălii de curs –, operațiunile în aval sunt impozabile în cadrul activității comerciale a persoanei impozabile conform articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

93. În măsura în care a existat intenția de a utiliza bunul de capital în scopuri private, se poate avea în vedere o impozitare a operațiunilor în aval conform faptelor generatoare prevăzute la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf coroborat cu articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă.

45 — A se vedea punctul 2.3 din hotărârea pronunțată de Gerechtshof te Leeuwarden la 7 septembrie 2007 în cauza BK 1024/04.

a) Utilizarea unui bun în conformitate cu litera (a) a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă

94. Potrivit literei (a) a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, utilizarea pentru nevoi personale a unui bun afectat întreprinderii este supusă impozitării.

95. Prin urmare, în cazul în care locuința construită, respectiv ferestrele din acoperiș și holul, reprezintă un bun de capital distinct, care poate fi afectat în totalitate întreprinderii, utilizarea în scop privat pentru nevoile soților trebuie să fie impozitată separat, conform dispoziției amintite.

96. Având în vedere această autonomie, este irelevant și faptul că bunul de capital de care sunt legate efectiv locuința construită sau ferestrele din acoperiș a dat naștere dreptului de deducere parțială sau totală a TVA-ului. De aceea, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată de Hoge Raad în sensul că răspunsul la prima întrebare este același, indiferent dacă persoanei impozabile i s-a facturat TVA la achiziționarea bunului de capital și dacă aceasta l-a dedus.

97. Așadar, utilizarea în scopuri private a locuinței construite sau a ferestrelor din acoperiș nu este scutită de impozit în prezenta cauză.

98. Desigur, Curtea urmează să se pronunțe, în cauza BLM (C-436/10), asupra aspectului dacă articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, care exclude închirierea imobilelor de la plata taxei, se aplică în cazul utilizării unei părți din clădire în scopuri private, utilizare impozabilă în principiu conform articolului 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă. Însă această întrebare se pune în cauza BLM în cazul specific al unui utilizator al unei părți dintr-o clădire care este, din punct de vedere juridic, distinct de societatea supusă impozitării.

99. Or, în speță, pe de o parte, societatea supusă impozitării nu are personalitate juridică. Pe de altă parte, întrebările preliminare pornesc de la premisa că persoana impozabilă utilizează bunul de capital în scop propriu, iar nu pentru o altă persoană. În privința unei asemenea situații s-a decis deja că scutirea de la plata taxei, prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, nu se aplică în cazul faptului generator prevăzut la articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă⁴⁶.

100. În concluzie, intenția de a utiliza bunul de capital relevant în scopuri private este supusă impozitării conform articolului 2 punctul 1 coroborat cu articolul 6 alineatul (2) primul paragraf litera (a) din A șasea directivă.

b) Prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile conform literei (b) a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă

101. În schimb, condițiile referitoare la faptul generator, prevăzute la litera (b) a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, nu pot fi aplicate în speță.

102. Operațiunile în aval nu constau în utilizarea de către cei doi soți a serviciilor în vederea transformării, astfel cum s-a afirmat parțial. Aceste servicii trebuie să fi fost prestate pentru societatea supusă impozitării pentru a putea da drept de deducere. Ele reprezintă astfel operațiuni în amonte.

103. Dimpotrivă, operațiunile în aval constau în utilizarea bunurilor realizate prin intermediul operațiunilor în amonte, respectiv a locuinței construite sau a ferestrelor din acoperiș și a holului. Întrucât este vorba despre utilizarea unui bun afectat întreprinderii, trebuie să se aplice numai condițiile referitoare la faptul generator, prevăzute la litera (a) a articolului 6 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă.

46 — Hotărârea Seeling (citată la nota de subsol 7).

V — Concluzie

104. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Hoge Raad după cum urmează:

„Potrivit articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, persoana impozabilă care utilizează în mod temporar pentru nevoi proprii o parte dintr-un bun de capital deținut de întreprinderea sa are dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor privind cheltuielile efectuate pentru transformările permanente care au fost realizate în mod exclusiv în vederea utilizării în scop privat și în urma cărora ia naștere un bun de capital distinct dacă, la momentul realizării transformărilor, aceasta face dovada obiectivă a intenției de a utiliza bunul de capital realizat pentru scopuri legate de operațiunile sale profesionale impozabile, chiar dacă această utilizare profesională va începe ulterior utilizării în scop privat a bunului respectiv. Acest drept de deducere există indiferent dacă, la momentul achiziționării bunului de capital asupra căruia au fost realizate transformările, persoanei impozabile i s-a facturat TVA pe care aceasta l-a dedus.”