

61990J0097

**Cauza C-97/90****H. Lennartz împotriva Finanzamt München III**

„TVA – Deducerea taxei plătite pentru un bun de capital”

**Tipul și obiectul:** cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 20 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare<sup>1</sup>, introdusă în fața CJCE, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de Finanzgericht München (Republica Federală Germania)

**Situația de fapt**

În 1985 și 1986, domnul Lennartz a lucrat parțial ca salariat și parțial ca consilier fiscal independent. Pentru această perioadă, acesta a întocmit declarații anuale de TVA cu privire la activitatea sa independentă. În 1985, domnul Lennartz a achiziționat un automobil în valoare de 20.206,15 DM, la care se adaugă 2.826,86 DM reprezentând TVA.

În 1985, acesta a utilizat respectivul vehicul în special pentru nevoile sale personale și doar într-o măsură limitată, de aproximativ 8 %, pentru nevoile întreprinderii. Atunci când, la 1 iulie 1986, acesta și-a deschis propriul cabinet de consiliere fiscală, și-a adus vehiculul la întreprindere. În declarația sa de TVA pentru 1986, acesta a solicitat *a posteriori*, în temeiul articolului 15 litera (a) din legea germană referitoare la impozitul pe cifra de afaceri<sup>2</sup> (denumită în continuare „UStG”), care include dispoziții de aplicare a articolului 20 alineatul (2) din A șasea Directivă, o deducere de 282,98 DM în temeiul achiziționării unui vehicul, adică 6/60 din întreaga TVA pe care trebuia să o plătească pentru automobil.

Finanzamt München III a decis că domnul Lennartz a achiziționat automobilul numai în scopuri personale și că, prin urmare, nu avea drept la regularizări în temeiul articolului 15 litera (a) din UStG, dacă automobilul era ulterior folosit în întreprindere. Pentru a evidenția că automobilul era inițial folosit doar în scopuri personale, Finanzamt s-a bazat pe o practică administrativă a autorităților fiscale germane, conform căreia nu se ține seama, în mod general, de utilizarea bunurilor în cadrul întreprinderii atunci când această utilizare reprezintă mai puțin de 10 % din utilizarea totală. În aceste circumstanțe, Finanzamt München III a refuzat să-i acorde domnului Lennartz regularizarea ulterioară a declarației sale de TVA depusă în temeiul exercițiului financiar 1985.

Conform Finanzgericht München, interpretarea articolului 15 litera (a) din UStG, conform căruia un bun de capital care a fost utilizat de către o persoană plătitoare de impozit în primul rând pentru nevoile personale și apoi, în anii următori, pentru nevoile întreprinderii, ar fi absolut exclus din dreptul de deducere a TVA, ridică anumite dubii cu privire la Cea de a șasea directivă, care nu exclude dreptul la o asemenea deducere. Prin urmare, instanța națională a decis să suspende judecata și să adreseze Curții mai multe întrebări preliminare privind interpretarea Celei de a șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 (denumită în continuare „A șasea directivă”).

---

<sup>1</sup> JO L 145, p. 1.

<sup>2</sup> Umsatzsteuergesetz 1980.

## Motivarea instanței comunitare

*Cu privire la interpretarea articolului 20 alineatul (2) din A șasea directivă (prima întrebare)*

În prima parte, această întrebare vizează să stabilească dacă normele de regularizare a taxei plătite în avans definite la articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă se aplică în cazul în care persoana plătitoare de impozit achiziționează inițial bunuri în scopuri complet personale, dar le folosește ulterior în scopuri profesionale în cursul perioadei de regularizare de cinci ani. În a doua parte, Curtea este întrebată dacă este suficient, pentru aplicarea articolului 20 alineatul (2), ca un particular să achiziționeze bunurile în calitate de persoană plătitoare de impozit sau dacă trebuie să existe o utilizare imediată a bunurilor în cadrul unor activități economice în sensul articolului 4 din A șasea directivă.

*Cu privire la prima parte a primei întrebări*

În temeiul articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă, dreptul de deducere a TVA ia naștere în momentul în care impozitul deductibil devine exigibil. În consecință, doar cazul în care un particular acționează la respectivul moment poate determina existența unui drept de deducere. Din articolul 17 alineatul (2) rezultă că, în măsura în care persoana plătitoare de impozit, acționând ca atare, utilizează bunurile pentru nevoile operațiunilor sale impozitate, acesta este autorizat să deducă TVA datorată sau plătită pentru bunurile respective.

În cazul în care bunurile nu sunt folosite pentru nevoile activităților economice ale persoanei plătitoare de impozit în sensul articolului 4, dar când acesta le folosește pentru consumul său personal, nu se poate genera niciun drept de deducere.

În cazul în care o persoană plătitoare de impozit achiziționează bunuri cu titlu privat, acesta nu îndeplinește cerințele administrative și contabile care reglementează exercitarea dreptului de deducere, prevăzute la articolele 18 și 22 din A șasea directivă.

Chiar textul articolului 20 alineatul (2) confirmă această interpretare. Acest articol nu include nicio dispoziție referitoare la generarea vreunui drept de deducere. Din structura Celei de a șasea directive și din textul articolului 20 alineatul (2) rezultă că această ultimă dispoziție se limitează la stabilirea mecanismului de calcul al regularizărilor deducerii inițiale. Prin urmare, aceasta nu poate genera un drept de deducere, nici transforma impozitul plătit de o persoană plătitoare de impozit pentru operațiunile sale neimpozitate într-un impozit deductibil în sensul articolului 17.

*Cu privire la a doua parte a primei întrebări*

În conformitate cu Hotărârea Curții din 14 februarie 1985, Rompelman<sup>3</sup>, activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă pot consta în mai multe acte consecutive, astfel cum sugerează însuși textul alineatului (2) de la acest articol. Printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea de mijloace de operare, trebuie considerate activități economice în sensul acestui articol.

Rezultă din această hotărâre că un particular care achiziționează bunuri pentru nevoile unei activități economice în sensul articolului 4, face acest lucru în calitate de persoană plătitoare de impozit, chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat pentru aceste activități economice.

Achiziționarea de bunuri de către o persoană plătitoare de impozit, care acționează ca atare, determină aplicarea sistemului de TVA și, în consecință, a mecanismului de deducere. Destinația efectivă a mărfurilor sau cea preconizată nu determină decât domeniul de aplicare al deducerii inițiale la care persoana plătitoare de impozit are dreptul în temeiul articolului 17 și domeniul de aplicare al eventualelor regularizări în cursul perioadelor următoare.

Rezultă că utilizarea imediată a bunurilor pentru livrările impozitate sau scutite nu reprezintă, în sine, o condiție pentru aplicarea articolului 20 alineatul (2).

<sup>3</sup> 268/83, Rec., p. 655, punctul 22.

*Cu privire la criteriile care trebuie utilizate pentru a determina dacă un particular achiziționează bunuri în calitate de persoană plătitoare de impozit [întrebarea 3 literele (a) și (b)]*

Instanța națională dorește să afle precizări cu privire la criteriile care trebuie utilizate pentru a stabili dacă un particular achiziționează bunuri în calitate de persoană plătitoare de impozit în cazul în care acestea nu sunt alocate imediat pentru activitățile sale economice.

Răspunsul la această întrebare depinde de aprecierea tuturor circumstanțelor relevante, printre altele, a celor care țin de natura bunurilor în cauză și de perioada care s-a scurs între achiziționarea bunurilor și folosirea acestora în cadrul activităților economice ale persoanei plătitoare de impozit.

*Cu privire la validitatea normei de impunere a unei restricții aplicate dreptului de deducere a TVA [întrebarea 3 litera (c)]*

Instanța națională dorește să afle dacă, în temeiul Celei de a șasea directive, un particular care achiziționează bunuri în calitate de persoană plătitoare de impozit și care are dreptul de deducere a impozitului datorat în avans pentru aceste bunuri poate face acest lucru, chiar dacă utilizarea acestora în scopul unei activități economice se face la început, și pe parcursul unei anumite perioade, relativ reduse.

Guvernul german a susținut că litigiul în fața instanței naționale se limita la chestiunea posibilității, pentru domnul Lennartz, de a efectua regularizări în temeiul articolului 20 alineatul (2) din A șasea directivă. Având în vedere că nu s-a solicitat o deducere inițială pentru 1985 în temeiul articolului 17 alineatul (2), clasificarea adoptată pentru respectivul an ar fi definitivă.

Guvernul german consideră că limita se aplică dreptului domnului Lennartz la o deducere inițială pentru 1985 în temeiul articolului 17 alineatul (2). În cazul în care norma în cauză nu ar fi validă, domnul Lennartz nu ar beneficia de aceasta decât dacă ar avea posibilitatea unei cereri retroactive de deducere inițială în temeiul articolului 17 alineatul (2) în conformitate cu legislația germană adoptată în conformitate cu articolul 18 alineatul (3) din A șasea directivă.

În conformitate cu articolul 6 din A șasea Directivă, utilizarea unui bun care este alocat unei întreprinderi pentru nevoile personale ale persoanei plătitoare de impozit sau în scopuri care nu au legătură cu întreprinderea sa, în cazul în care acest bun a generat un drept de deducere completă sau parțială a TVA, este asimilată unor prestări de servicii cu titlu oneros. Rezultă din dispozițiile coroborate de la articolul 6 alineatul (2) litera (a) și de la articolul 11 secțiunea (A) alineatul (1) litera (c) că, în cazul în care o persoană plătitoare de impozit achiziționează un bun pe care îl folosește parțial în scopuri personale, se consideră că acesta efectuează cu titlu oneros o prestare de servicii impozitată în baza valorii cheltuielilor efectuate pentru această prestare de servicii.

Un particular care folosește un bun parțial pentru nevoile unor operațiuni profesionale impozitate și parțial în scopuri personale și care, la momentul achiziționării bunului, și-a recuperat total sau parțial TVA plătită în avans, se consideră că utilizează respectivul bun exclusiv pentru nevoile operațiunilor sale impozitate în sensul articolului 17 alineatul (2). Un astfel de particular dispune, în principiu, de un drept de deducere totală și imediată a taxei datorate în avans pentru achiziționarea bunurilor.

Dispozițiile privind defalcarea taxei plătite în avans, incluse la articolul 17 alineatul (5), nu urmăresc regularizarea după deducerea inițială. Astfel cum a evidențiat Curtea în Hotărârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța<sup>4</sup>, rezultă din structura Celei de a șasea directive și, în special, din dispozițiile de la articolele 4 și 17 că, în lipsa oricărei dispoziții care să permită statelor membre limitarea dreptului de deducere acordat persoanelor plătitoare de impozit, acest drept trebuie exercitat imediat pentru toate impozitele aplicate operațiunilor efectuate în

<sup>4</sup> 50/87, Rec., p. 4797.

avans. Având în vedere că astfel de limitări trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre, nu se permit derogări decât în cazurile prevăzute expres de directiva menționată anterior.

Ținând seama atât de lipsa oricărei norme care exclude dreptul de deducere în cazul în care folosirea acestor bunuri pentru nevoile activităților economice se situează sub un anumit prag, cât și de dispozițiile exprese de la articolul 17 alineatul (5) litera (3) și de la articolul 18 alineatul (4) din A șasea Directivă, nimic nu permite interpretarea articolului 17 ca incluzând automat o astfel de normă.

Articolul 27 alineatele (1) și (5) din A șasea Directivă, care face parte din Titlul XV („Măsuri de simplificare”), prevede două proceduri pentru autorizarea unor măsuri derogatorii de la directivă, fiecare dintre acestea putându-se aplica legislației naționale criticate.

În ceea ce privește aplicarea articolului 27 alineatul (5), Comisia a publicat o listă cu măsurile care i-au fost notificate în temeiul acestei dispoziții în anexa 1 din primul său raport din 14 septembrie 1983 privind funcționarea sistemului comun de TVA, prezentat în conformitate cu articolul 34 din A șasea Directivă [COM(83) 426 final].

### **Soluția instanței comunitare**

1) Articolul 20 alineatul (2) din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare - se aplică în cazul în care un particular achiziționează bunuri de capital ca persoană plătitoare de impozit și acestea deservesc nevoile activităților sale economice în sensul articolului 4 din A șasea directivă.

2) Chestiunea de a ști dacă o persoană plătitoare de impozit, într-un caz special, a achiziționat bunuri pentru nevoile activităților sale economice în sensul articolului 4 din A șasea directivă este o chestiune de fapt care trebuie apreciată ținând seama de ansamblul elementelor speței, printre care sunt incluse natura bunurilor vizate și perioada scursă între achiziționarea bunurilor și utilizarea acestora în scopul activităților economice ale persoanei plătitoare de impozit.

3) O persoană plătitoare de impozit care utilizează bunuri pentru nevoile unei activități economice are dreptul, în momentul achiziționării bunurilor, de a deduce impozitul plătit în avans în conformitate cu normele prevăzute la articolul 17, oricât de redusă ar fi ponderea utilizării acestora în scopuri profesionale. O normă sau o practică administrativă care impune o restricție generală a dreptului de deducere în cazul unei utilizări profesionale limitate, dar efective, constituie o derogare de la articolul 17 din A șasea directivă și este validă numai dacă se îndeplinesc cerințele de la articolul 27 alineatul (1) sau de la articolul 27 alineatul (5) din A șasea directivă.