

CAPITOLUL III

NOȚIUNILE „PERSONĂ IMPOZABILĂ” ȘI „ACTIVITĂȚI ECONOMICE”

17

Persoană impozabilă care desfășoară în același timp activități economice, taxate sau scutite, și activități neeconomice. Drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Cheltuieli în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare atipice. Repartizarea TVA-ului aferent intrărilor în funcție de caracterul economic al activității. Calcularea pro rata de deducere

Dacă o persoană impozabilă exercită în același timp activități economice, taxate sau scutite, și activități neeconomice, care nu fac parte din sfera de aplicare a Celei de a șasea directive 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 evaluare, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare tacite atipice nu se admite decât în măsura în care aceste cheltuieli pot fi imputate activității economice a persoanei impozabile în sensul articolului 2 punctul 1 din directiva menționată.

Stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a valorii taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte între activități economice și activități neeconomice în sensul Celei de a șasea directive ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia Celei de a șasea directive și, astfel, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități.

↳ CJCE, Camera a patra, Hotărârea din 13 martie 2008, cauza C-437/06

Tipul și obiectul

Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în cadrul unui litigiu între Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG¹ și Finanzamt Göttingen², având ca obiect întinderea dreptului de deducere a sumei taxei pe valoarea adăugată³, privește interpretarea articolului 2 punctul 1 și a articolului 17 alineatul (5) 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 și în special a articolului 4 din aceasta.

¹ Denumită în continuare „Securenta”.

² Denumit în continuare „Finanzamt”.

³ Denumită în continuare „TVA”.

⁴ JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

Securenta desfășura, în cursul anului 1994, avut în vedere în acțiunea principală, activități de achiziționare, de gestionare și de exploatare de bunuri imobiliare, de valori mobiliare, precum și de titluri de participare și de plasamente de orice natură. Făcând ofertă publică de vânzare, această societate colecta capitalul necesar pentru aceste activități emițând acțiuni și titluri de participare tacite atipice. Prin aceasta, Securenta integra un număr mare de asociați taciți, acționând ca o societate care făcea ofertă publică de vânzare. Persoanele astfel asociate aduceau capitaluri pe care Securenta le reinvestea.

În cursul anului 1994, Securenta a realizat operațiuni impozabile care se ridicau la 2 959 800 DEM. Cifra de afaceri globală a Securenta se ridică la 6 480 006 DEM. Această sumă includea dividende în valoare de 226 642 DEM și venituri obținute din vânzarea de valori mobiliare în sumă de 1 389 930 DEM, în total 1 616 572 DEM. Din sumele corespunzătoare TVA-ului aferent intrărilor, în total 6 838 535 DEM, cea mai mare parte a acestora, și anume 6 161 679 DEM, nu era imputabilă unor anumite operațiuni în aval.

Cu ocazia procedurii administrative privind stabilirea obligațiilor fiscale ale Securenta, aceasta din urmă a afirmat că toate sumele plătite ca TVA aferent intrărilor pentru cheltuielile în legătură cu achiziționarea de noi capitaluri erau deductibile pe motiv că emisiunea de acțiuni a avut legătură cu întărirea capitalului său și că această operațiune a adus beneficii activității sale economice în general.

Finanzamt a refuzat deducerea, pe de o parte, a valorii TVA-ului aferent intrărilor pentru cheltuielile în legătură cu emisiunea de titluri de participare tacite atipice, respectiv 4 171 424 DEM, precum și, pe de altă parte, a valorii TVA-ului aferent intrărilor pentru operațiunile de închiriere realizate de Securenta, respectiv 676 856 DEM. În consecință, Finanzamt a evaluat la 1 990 254 DEM valoarea TVA-ului aferent intrărilor care nu se referă în mod direct la operațiuni în aval determinate. Pe această bază, Finanzamt a stabilit o cotă-parte utilizând o cheie de repartizare de aproximativ 45%, rezultând din aplicarea unui criteriu în legătură cu întinderea plasamentelor realizate, astfel încât suma TVA-ului deductibil aferent intrărilor se ridică la 1 567 616 DEM, iar sumele rambursabile aferente anului 1994 la 1 123 647 DEM.

Prin urmare, Securenta a introdus o acțiune în justiție împotriva acestei decizii, Niedersächsisches Finanzgericht, hotărând să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele **întrebări preliminare**:

„1) Dacă o persoană impozabilă exercită în același timp o activitate profesională și o activitate privată, dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor se stabilește în funcție de raportul care există între operațiunile impozabile și persoanele impozabile, pe de o parte, și operațiunile impozabile și cele scutite, pe de altă parte, sau deducerea acestei taxe nu se admite decât în măsura în care cheltuielile efectuate în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare tacite se referă la activitatea economică în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă [...]?”

2) În ipoteza în care deducerea TVA-ului aferent intrărilor nu ar fi admisă decât în măsura în care cheltuielile efectuate în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare tacite se referă la activitatea economică, valorile corespunzătoare TVA-ului

aferent intrărilor trebuie să fie repartizate între partea profesională și partea privată a activității utilizând «o cheie de repartizare în funcție de natura investiției» sau trebuie să se considere că o «cheie de repartizare în funcție de natura operațiunii» este deopotrivă obiectivă, aceasta prin analogie cu articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă [...]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere urmărește să afle cum trebuie să se stabilească dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în cazul unei persoane impozabile care exercită în același timp activități economice și activități neeconomice.

Pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie să reamintim mai întâi că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul care guvernează TVA-ul, că, în principiu, acesta nu poate fi limitat și că se exercită pentru totalitatea taxelor aferente operațiunilor impozabile efectuate în amonte¹.

Regimul de deduceri instituit prin A șasea directivă vizează, într-adevăr, eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun privind TVA-ul garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestor activități².

Din precizările furnizate de instanța de trimitere reiese că Securenta exercită trei tipuri de activități, și anume, în primul rând, activități neeconomice, care nu fac parte din sfera de aplicare a celei de A șasea directive, în al doilea rând, activități economice, care fac parte, în consecință, din sfera de aplicare a acestei directive, dar sunt scutite de TVA și, în al treilea rând, activități economice impozitate. În acest context, se pune întrebarea dacă și, dacă este cazul, în ce măsură o astfel de persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile care nu pot fi asociate unor activități în aval determinate.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate în cadrul unei emisiuni de acțiuni sau de titluri de participare tacite atipice, trebuie arătat că, pentru ca TVA-ul aferent intrărilor și aflat în legătură cu o astfel de operațiune să poată da naștere unui drept de deducere a cheltuielilor efectuate în acest context, trebuie să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau naștere unui drept de deducere³.

În aceste condiții, TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile în legătură cu emisiunea de acțiuni și de titluri de participare tacite atipice poate da naștere unui drept de deducere numai în condițiile în care capitalul astfel achiziționat a fost alocat pentru activitățile economice ale persoanei în cauză. Curtea a statuat, într-adevăr, că regimul deducerilor stabilit de

¹ A se vedea Hotărârea din 6 iulie 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec., p. I-1883, pct. 18, și Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, pct. 43.

² A se vedea: Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec., p. 655, pct. 19; Hotărârea din 15 ianuarie 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec., p. I-1, pct. 15, și Hotărârea din 21 februarie 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec., p. I-1751, pct. 47.

³ A se vedea: Hotărârea din 22 februarie 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec., p. I-1361, pct. 28; Hotărârea din 27 septembrie 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Rec., p. I-6663, pct. 31, și Hotărârea din 8 februarie 2007, *Investrand*, C-435/05, Rep., p. I-1315, pct. 23.