

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-249/17 – Ryanair Ltd – dreptul de deducere la TVA aferente achizițiilor de părți sociale, când scopul achiziției este vânzarea de servicii de management catre societatea de la care au fost achiziționate părțile sociale. Lipsa prestării ulterioare a serviciilor preconizate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 octombrie 2018

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Noțiunea de persoană impozabilă – Societate holding – Deducerea taxei achitate în amonte – Cheltuieli legate de prestări de servicii de consiliere efectuate în vederea achiziționării de acțiuni ale unei alte societăți – Intenția societății dobânditoare de a furniza servicii de administrare societății-țintă – Lipsa furnizării unor asemenea servicii – Dreptul de deducere a TVA-ului care a grevat prestările de servicii efectuate”

În cauza C-249/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supreme Court (Curtea Supremă, Irlanda), prin decizia din 8 mai 2017, primită de Curte la 12 mai 2017, în procedura

Ryanair Ltd

împotriva

The Revenue Commissioners,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședinte, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, și domnii J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 martie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Ryanair Ltd, de T. Mc Namara, solicitor, de R. Aylward, BL, și de M. Hayden, SC;
- pentru The Revenue Commissioners, de M. Browne, de L. Williams și de A. Joyce, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de M. Browne, de L. Williams și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de S. Davey, solicitor, de Ú. Tighe, BL, și de G. Clohessy, SC;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 mai 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 4 și 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 evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ryanair Ltd, pe de o parte, și Revenue Commissioners (administrația fiscală, Irlanda), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia din urmă de a acorda societății Ryanair deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru prestările de servicii de consiliere la care aceasta a recurs în cadrul unei oferte publice de cumpărare (OPC) a unei societăți.

Cadrul juridic

3 Articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă supune TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din această 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 În temeiul articolului 10 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată, „[f]aptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 din aceeași directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede la alineatul (1) că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

7 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În cursul anului 2006, compania aeriană Ryanair a lansat o OPC privind totalitatea acțiunilor unei alte companii aeriene (denumită în continuare „societate-țintă”). Ea a efectuat, cu această ocazie, cheltuieli legate de prestările de servicii de consiliere și de alte servicii legate de achiziția preconizată (denumite în continuare „prestările de servicii în litigiu”). Această operațiune nu a putut fi însă pe deplin realizată din rațiuni care țineau de respectarea dreptului concurenței, astfel încât Ryanair nu a putut dobândi decât o parte din capitalul social al societății-țintă.

9 Ryanair a solicitat deducerea TVA-ului achitat în amonte în legătură cu aceste cheltuieli invocând faptul că intenția sa, după ce a preluat controlul societății-țintă, era de a interveni în administrarea acesteia din urmă furnizându-i prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

10 Întrucât administrația fiscală a refuzat această deducere, Ryanair a introdus o acțiune la Tax Appeals Commission (Comisia de soluționare a căilor de atac în materie fiscală, Irlanda), care a respins această acțiune. Ryanair a introdus o a doua acțiune la Circuit Court (Tribunalul de Circuit, Irlanda), care a urmat de asemenea poziția apărută de administrația fiscală. Circuit Court (Tribunalul de Circuit) a sesizat însă High Court (Înalta Curte, Irlanda) cu o trimitere pentru aviz. Întrucât această din urmă instanță a aprobat decizia Circuit Court (Tribunalul de Circuit), Ryanair a formulat apel la Supreme Court (Curtea Supremă, Irlanda).

11 Instanța de trimitere se întreabă în esență cum se corelează Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), privind deductibilitatea TVA-ului achitat în cadrul pregătirii unei activități economice, cu Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), privind dreptul unei societăți holding de a deduce TVA-ul care a grevat prestările de servicii care i-au fost furnizate în amonte în cadrul dobândirii unor participații în una dintre filialele sale.

12 În aceste condiții, Supreme Court (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Intenția de a presta în viitor servicii de administrare unei societăți a cărei achiziționare se urmărește (în cazul succesului acestei achiziționări) poate fi suficientă pentru a dovedi că dobânditorul potențial desfășoară o activitate economică în sensul articolului 4 din [A șasea directivă], astfel încât TVA-ul suportat de acesta din urmă pentru bunurile sau serviciile furnizate în vederea facilitării achiziției să poată fi considerat eventual ca fiind TVA în amonte de activitatea economică preconizată de prestare a unor asemenea servicii de administrare?

2) Poate exista o «legătură directă și imediată» suficientă, conform cerinței identificate de Curte în [Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)], între serviciile profesionale prestate în contextul unei asemenea achiziții potențiale și serviciile în aval, care constau în prestarea potențială de servicii de administrare societății a cărei achiziționare este urmărită (în cazul succesului acestei achiziționări), de natură să permită o deducere a TVA-ului datorat pentru serviciile profesionale respective?”

Cu privire la întrebările preliminare

13 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie să fie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 4 și 17 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că ele conferă unei societăți precum cea în discuție în litigiul principal, care are intenția să achiziționeze totalitatea acțiunilor unei alte societăți în vederea exercitării unei activități economice care constă în furnizarea către aceasta din urmă a unor prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor legate de prestări de servicii de consiliere efectuate în cadrul unei OPC, chiar dacă s-a dovedit că această activitate economică nu a fost realizată.

14 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, a abrogat A șasea directivă fără a aduce schimbări de fond în raport cu aceasta. Rezultă că, întrucât dispozițiile pertinente ale celei de A șasea directive au un conținut în esență identic cu cele ale Directivei 2006/112, jurisprudența Curții cu privire la aceasta din urmă este aplicabilă și celei de A șasea directive.

15 Pentru a răspunde la întrebările adresate, trebuie să se determine dacă o societate care are intenția de a achiziționa totalitatea acțiunilor unei alte societăți în vederea exercitării unei activități economice care constă în furnizarea către aceasta din urmă a unor prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului poate fi considerată o persoană impozabilă în sensul articolului 4 din A șasea directivă și, dacă este cazul, pe de o parte, dacă ea a acționat în calitate de persoană impozabilă atunci când

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

i-au fost furnizate prestările de servicii în litigiu și, pe de altă parte, dacă și în ce măsură TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor efectuate pentru asemenea servicii este deductibil.

16 Trebuie amintit, în primul rând, că o societate al cărei unic obiect este dobândirea unei participații în alte societăți fără ca aceasta să se amestece direct sau indirect în administrarea acestor societăți nu are nici calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, în sensul articolului 4 din A șasea directivă, nici dreptul de deducere, potrivit articolului 17 din această directivă. Astfel, simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu constituie, în sine, o activitate economică în sensul celei de A șasea directive care să confere autorului lor calitatea de persoană impozabilă, întrucât simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate. Astfel, perceperea unui eventual dividend, fruct al acestei participații, rezultă din simpla proprietate a bunului (Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 36, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 19, precum și jurisprudența citată).

17 Situația este diferită atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, dacă aceasta implică efectuarea unor operațiuni supuse TVA-ului precum prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor, în calitatea sa de acționar sau de asociat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 37, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată).

18 Pe de altă parte, dat fiind că activitățile economice în sensul celei de A șasea directive pot consta în mai multe acte consecutive, activitățile pregătitoare trebuie deja să fie imputate activităților economice (Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 15 și jurisprudența citată). Astfel, orice persoană care are intenția, confirmată de elemente obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică și care efectuează primele cheltuieli de investiții în acest scop trebuie considerată o persoană impozabilă (Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 34, și Hotărârea din 14 martie 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, punctul 25, precum și jurisprudența citată).

19 Rezultă că o societate care efectuează acte pregătitoare care se înscriu în cadrul unui proiect de achiziționare a unor acțiuni ale unei alte societăți cu intenția de a desfășura o activitate economică ce constă în imixtiunea în administrarea acesteia din urmă prin furnizarea unor prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului trebuie să fie considerată persoană impozabilă, în sensul celei de A șasea directive.

20 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, prin achiziționarea acțiunilor societății-țintă, intenția Ryanair era să îi furnizeze acesteia din urmă servicii de prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului și, prin aceasta, să desfășoare o activitate economică în sensul celei de A șasea directive. Prin urmare, este necesar să se concluzioneze că Ryanair trebuie, în cadrul acestei achiziții, să fie considerată persoană impozabilă, în sensul celei de A șasea directive.

21 În ceea ce privește, în al doilea rând, dreptul de deducere, rezultă din articolul 17 din A șasea directivă că, în măsura în care persoana impozabilă, acționând ca atare în momentul în care dobândește un bun sau primește un serviciu, utilizează acest bun sau acest serviciu în scopul operațiunilor sale taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv sau pentru serviciul respectiv. Conform articolului 10 alineatul (2) primul paragraf și articolului 17 din A șasea directivă, acest drept de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, cu alte cuvinte la momentul livrării bunului sau la momentul la care este efectuată prestarea de servicii (Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 și jurisprudența citată).

22 Dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 25 și jurisprudența citată).

23 Astfel, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 26 și jurisprudența citată).

24 Principiul neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate pentru nevoile și în perspectiva unei întreprinderi să fie considerate activități economice și ar fi contrar acestui principiu ca activitățile menționate să nu înceapă decât în momentul în care ia naștere venitul taxabil. Orice altă interpretare ar pune în sarcina operatorului costul TVA-ului în cadrul activității sale economice fără a-i da posibilitatea de a-l deduce și ar conduce la o distincție arbitrară între cheltuielile de investiții efectuate pentru nevoile unei întreprinderi după cum acestea sunt efectuate înainte de exploatarea sa efectivă sau în cursul acestei exploatare (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 45, precum și jurisprudența citată).

25 În plus, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar dacă, ulterior, activitatea economică preconizată nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la operațiuni taxabile (Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 20) sau persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au dat drept de deducere în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa (Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punctul 22, și Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punctul 20). O interpretare diferită a Directivei TVA ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii. Aceasta ar putea conduce, în cadrul tratamentului fiscal al acelorași activități de investiții, la diferențe nejustificate între întreprinderi care realizează deja operațiuni taxabile și altele care încearcă, prin intermediul unor investiții, să înceapă activități ce vor fi sursa unor operațiuni taxabile. De asemenea, ar fi stabilite diferențe arbitrare între aceste din urmă întreprinderi, întrucât acceptarea definitivă a deducerilor ar depinde de aspectul de a ști dacă asemenea investiții dau naștere sau nu unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 22).

26 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau drept de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28 și jurisprudența citată).

27 Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 și jurisprudența citată).

28 În cadrul aplicării criteriului legăturii directe, care cade în sarcina administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, este obligația acestora să țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Existența unei asemenea legături trebuie astfel să fie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al operațiunii în cauză (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 31 și jurisprudența citată).

29 În schimb, în cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă au legătură cu operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 30 și jurisprudența citată).

30 Rezultă că, pentru ca TVA-ul achitat să poată fi dedus în integralitatea sa, trebuie ca cheltuielile efectuate să își fi avut, în principiu, cauza exclusivă în activitatea economică preconizată, și anume furnizarea în favoarea societății-țintă a unor prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punctele 33 și 36, Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctele 29 și 30, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015 Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 25). În ipoteza în care aceste cheltuieli ar fi legate în parte și de o activitate scutită sau fără caracter economic, TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu ar putea fi dedus decât parțial (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugalia Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctele 46 și 47, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 28-30).

31 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că prestările de servicii în litigiu au fost furnizate societății Ryanair în condițiile în care aceasta, prin achiziția preconizată a unor acțiuni ale societății-țintă, intenționa să desfășoare o activitate economică ce consta în a furniza acestei din urmă societăți prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului. Astfel, rezultă, pe de o parte, că Ryanair a acționat în calitate de persoană impozabilă în momentul în care a efectuat cheltuielile aferente prestărilor de servicii în litigiu. Pentru acest motiv, Ryanair beneficiază, așadar, în principiu, de dreptul de a deduce imediat TVA-ul achitat pentru aceste prestări de servicii, chiar dacă, în cele din urmă, această activitate economică, ce trebuia să conducă la operațiuni taxabile, nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la astfel de operațiuni. Pe de altă parte, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere și, mai precis, întinderea acestui drept, cheltuielile efectuate în vederea achiziționării acțiunilor societății-țintă trebuie să fie analizate ca fiind imputabile realizării activității economice menționate, care consta în realizarea unor operațiuni care dau drept de deducere. În acest sens, cheltuielile menționate au o legătură directă și imediată cu ansamblul acestei activități economice și, prin urmare, fac parte din cheltuielile generale ale acesteia. În consecință, TVA-ul aferent acestora dă drept de deducere integrală.

32 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 4 și 17 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că acestea conferă unei societăți precum cea în discuție în litigiul principal, care are intenția să achiziționeze totalitatea acțiunilor unei alte societăți în vederea desfășurării unei activități economice care constă în a-i furniza acesteia din urmă prestări de servicii de administrare supuse TVA-ului, dreptul de a deduce, în integralitatea sa, TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor referitoare la prestări de servicii de consiliere efectuate în cadrul unei OPC, chiar dacă s-a dovedit că această activitate economică nu a fost realizată, cu condiția ca aceste cheltuieli să își aibă cauza exclusivă în activitatea economică preconizată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Articolele 4 și 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 evaluare trebuie interpretate în sensul că acestea conferă unei societăți precum cea în discuție în litigiul principal, care are intenția să achiziționeze totalitatea acțiunilor unei alte societăți în vederea desfășurării unei activități economice care constă în a-i furniza acesteia din urmă prestări de servicii de administrare supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA), dreptul de a deduce, în integralitatea sa, TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor referitoare la prestări de servicii de consiliere efectuate în cadrul unei oferte publice de cumpărare, chiar dacă s-a dovedit că această activitate economică nu a fost realizată, cu condiția ca aceste cheltuieli să își aibă cauza exclusivă în activitatea economică preconizată.

Semnături