

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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-320 din 2017 Marle Participations SARL. Condiții de deducere a TVA la nivelul societății hoding când sunt efectuate activități în favoarea societăților afiliate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

5 iulie 2018

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 2, 9 și 168 – Activitate economică – Imixtiune directă sau indirectă a unui holding în administrarea filialelor sale – Închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale – Deducerea taxei achitate în amonte – TVA achitat de o societate holding pentru cheltuielile efectuate pentru a dobândi participații în alte întreprinderi”

În cauza C-320/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 22 mai 2017, primită de Curte la 29 mai 2017, în procedura

Marle Participations SARL

împotriva

Ministre de l'Économie et des Finances,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul E. Jarașiūnas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Marle Participations SARL, de L. Poupot, avocat;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier și de A. Alidière, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul austriac, de G. Eberhard, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de N. Gossement, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2, 9 și 168 din 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Marle Participations SARL, pe de o parte, și ministre de l'Économie et des Finances (ministrul economiei și finanțelor), pe de altă parte, în legătură cu deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente cheltuielilor legate de operațiunile de achiziție a unor titluri pe care reclamanta din litigiul principal le-a achitat.

Cadrul juridic al Uniunii

3 Articolul 2 din Directiva TVA prevede la alineatul (1) litera (c):

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Potrivit articolului 135 din directiva menționată:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(1) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Sunt excluse de la scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (1) următoarele operațiuni:

(a) prestarea de servicii de cazare, definită de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping;

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

(b) închirierea de spații pentru parcare a vehiculelor;

[...]

Statele membre pot aplica excluderi suplimentare din sfera de aplicare a scutirii prevăzute la alineatul (1) litera (1).”

6 Articolul 137 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea următoarelor operațiuni:

[...]

(d) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

(2) Statele membre stabilesc normele de exercitare a opțiunii prevăzute la alineatul (1).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a dreptului de opțiune menționat anterior.”

7 Potrivit articolului 167 din Directiva TVA:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

8 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) TVA datorat pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

(c) TVA datorat pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorat pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 Marle Participations este societatea holding a grupului Marle, care își desfășoară activitatea în domeniul fabricării de implanturi ortopedice. Aceasta are printre altele ca obiect de activitate

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

administrarea participațiilor în cadrul mai multor filiale ale grupului cărora le închiria, de altfel, un imobil.

10 Din dosarul prezentat Curții reiese că, începând cu anul 2009, Marle Participations a realizat o operațiune de restructurare care a condus-o la a efectua cesiuni și achiziții de titluri. Ea a dedus integral TVA-ul care a grevat diversele cheltuieli aferente acestei operațiuni de restructurare.

11 În urma unei verificări a evidențelor contabile, administrația fiscală a repus în discuție deducerea TVA-ului care a fost operată de această societate și i-a adresat, în consecință, decizii de rectificare a TVA-ului pentru motivul că cheltuielile pentru care solicita deducerea TVA-ului contribuiau la realizarea unor operațiuni de capital care nu intrau în domeniul de aplicare al dreptului de deducere.

12 Marle Participations a contestat, fără succes, aceste decizii de rectificare a TVA-ului la tribunal administrativ de Châlons-en-Champagne (Tribunalul Administrativ din Châlons-en-Champagne, Franța), iar apoi la cour administrative d'appel de Nancy (Curtea Administrativă de Apel din Nancy, Franța).

13 Astfel, această societate a declarat recurs la instanța de trimitere.

14 În decizia de trimitere, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) precizează, făcând referire la Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), și la Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496), că din articolul 168 din Directiva TVA rezultă că, deși simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu trebuie considerate activități economice, conferind autorului lor calitatea de persoană impozabilă, situația este diferită atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societăților în care sunt deținute participații, prin efectuarea unor operațiuni supuse TVA-ului, precum prestarea de servicii financiare, comerciale și tehnice în beneficiul acestor societăți.

15 În plus, din Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496), ar rezulta că cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, din acest motiv, desfășoară o activitate economică trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar taxa achitată pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie dedusă integral, mai puțin atunci când anumite operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite de taxă.

16 Instanța de trimitere subliniază totuși că, în speță, singurele servicii pe care Marle Participations le-a furnizat filialelor pentru care a efectuat cheltuieli în vederea achiziționării titlurilor lor sau pe care a încercat să le dezvolte în privința acestor filiale priveau închirierea unor imobile.

17 În acest context, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Închirierea unui imobil de către o societate holding unei filiale constituie o imixtiune directă sau indirectă în administrarea acestei filiale al cărei efect este să confere achiziționării și deținerii de părți sociale ale acestei filiale caracterul de activități economice în sensul Directivei [TVA] și, dacă este cazul, în ce condiții?”

Cu privire la întrebarea preliminară

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

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale constituie o imixtiune în administrarea acesteia din urmă care trebuie considerată o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din această directivă, care dă dreptul de deducere a TVA-ului aferent cheltuielilor suportate de societate în scopul achiziționării de participații în această filială și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce condiții.

19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, deși Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această taxă vizează numai activitățile cu caracter economic (Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 34). Astfel, din articolul 2 din această directivă reiese că, dintre prestările de servicii efectuate pe teritoriul unui stat membru, este supusă TVA-ului numai prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (Ordonanța din 12 ianuarie 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 24).

20 Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată, persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

21 Noțiunea „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și în special operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

22 Analiza acestor definiții scoate în evidență întinderea domeniului de aplicare acoperit de noțiunea „activități economice”, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este luată în considerare ca atare, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale. Astfel, o activitate este, în general, calificată drept „economică” atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37 și jurisprudența citată).

23 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese că, în cadrul sistemului TVA-ului, operațiunile impozabile presupun existența unei tranzacții între părți care cuprinde stipularea unui preț sau a unei contravalori (Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 43) și că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 din Directiva TVA, decât dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 45).

24 De asemenea, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere a TVA-ului, astfel cum este prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Ordonanța din 12 ianuarie 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 26).

25 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 (Ordonanța din 12 ianuarie 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 27 și jurisprudența citată).

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

26 Din textul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA rezultă însă că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 39).

27 În ceea ce privește în mod special dreptul de deducere al unei societăți holding, Curtea a considerat deja că aceasta nu are calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA și, prin urmare, nu beneficiază de dreptul de deducere potrivit articolelor 167 și 168 din această directivă în cazul în care respectiva societate holding are ca unic obiect dobândirea de participații în alte întreprinderi, fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acesteia în administrarea acestor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care societatea holding menționată le deține în calitatea sa de acționar sau de asociat (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 18).

28 Simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu trebuie considerate activități economice în sensul Directivei TVA, conferind autorului lor calitatea de persoană impozabilă. Astfel, simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate, întrucât perceperea unui eventual dividend, fruct al acestei participări, rezultă din simpla proprietate a bunului (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 19).

29 Cu toate acestea, Curtea a declarat că 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, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor, în calitatea sa de acționar sau de asociat (a se vedea în special Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 18, Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 20, Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 33, precum și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 20).

30 Dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că imixtiunea unei societăți holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în măsura în care aceasta implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă, precum prestarea de servicii administrative, contabile, financiare, comerciale, informatice și tehnice de către societatea holding în beneficiul filialelor sale (a se vedea în special Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 19, Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 22, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 34).

31 În această privință, trebuie subliniat că exemplele de activități care constituie o imixtiune a societății holding în administrarea filialelor sale care figurează în jurisprudența Curții nu constituie o enumerare exhaustivă.

32 Noțiunea „imixtiune a unui holding în administrarea filialei sale” trebuie înțeleasă, prin urmare, ca incluzând toate operațiunile care constituie o activitate economică în sensul Directivei TVA efectuate de holding în beneficiul filialei sale.

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

33 În speță, din dosarul prezentat Curții reiese că singurele servicii pe care Marle Participations le-a furnizat filialelor pentru care a efectuat cheltuieli în scopul achiziționării titlurilor lor sau pe care a încercat să le dezvolte în privința acestor filiale priveau închirierea unui imobil, utilizat de o filială operațională ca o nouă unitate de producție.

34 În această privință, trebuie amintit de asemenea că impozitarea operațiunilor de leasing și de închiriere este o facultate, prevăzută la articolul 137 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, pe care legiuitorul Uniunii a acordat-o statelor membre prin derogare de la norma generală prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din această directivă, în temeiul căreia operațiunile de leasing și de închiriere sunt scutite de TVA. Statele membre pot astfel, în temeiul acestei facultăți, să acorde beneficiarilor acestei scutiri posibilitatea de a renunța la ea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punctele 26 și 27).

35 Având în vedere considerațiile expuse la punctele 19-23, precum și la punctul 34 din prezenta hotărâre, închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale constituie o imixtiune în administrarea acesteia din urmă, care trebuie să fie considerată o activitate economică care dă dreptul de deducere a TVA-ului pentru cheltuielile suportate de societate în scopul achiziționării de titluri ale acestei filiale, cu condiția ca această prestare de servicii să aibă caracter permanent, să fie efectuată cu titlu oneros și să fie impozitată, ceea ce implică faptul ca această închiriere să nu fie scutită, și să existe o legătură directă între serviciul furnizat de prestator și contravaloarea primită de beneficiar. Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceste condiții sunt îndeplinite în cauza aflată pe rolul său.

36 În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere și, mai precis, întinderea acestuia, trebuie amintit că în Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 33), Curtea a declarat deja că cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, astfel, desfășoară o activitate economică trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie dedus integral.

37 Cu toate acestea, cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care nu se implică decât în administrarea unora dintre acestea și care, în schimb, cu privire la celelalte nu desfășoară nicio activitate economică trebuie considerate ca făcând parte numai parțial din cheltuielile sale generale, astfel încât TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedus decât proporțional cu cele care sunt inerente activității economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia Directivei TVA și, în acest context, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activității economice și activității neeconomice, aspect a cărui verificare este de competența instanțelor naționale (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 33).

38 În cauza principală, va reveni astfel instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă achiziționarea titlurilor care au generat cheltuielile pentru care Marle Participations a solicitat deducerea TVA-ului privește numai filialele cărora această societate le-a închiriat clădirea sau dacă aceasta privește și alte filiale.

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

39 Așadar, va reveni instanței de trimitere sarcina de a stabili, în lumina elementelor de care dispune, dacă și în ce măsură Marle Participations poate deduce TVA-ul achitat, ținând seama de criteriile menționate la punctele 36 și 37 din prezenta hotărâre.

40 În plus, trebuie să se arate că, în vederea evaluării deducerii acordate unei societăți holding care se implică direct sau indirect în administrarea filialelor sale în care a dobândit participații, nu se poate ține seama de cifra de afaceri realizată de această societate din prestările de servicii de închiriere furnizate filialelor sale și de veniturile pe care le obține din participarea sa la capitalul acestora pentru a se evita ca acest drept să fie invocat în mod fraudulos sau abuziv.

41 Desigur, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că dreptul de deducere poate fi refuzat atunci când se stabilește, ținând seama de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Astfel, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva TVA, iar justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 43).

42 Cu toate acestea, măsurile adoptate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate într-un mod care să pună sistematic în discuție dreptul de deducere a TVA-ului și, așadar, neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 57, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 50).

43 Or, în primul rând, potrivit unei jurisprudențe constante, cheltuielile efectuate de o societate holding care se implică în administrarea unei filiale pentru diferitele servicii pe care le-a dobândit în cadrul unei achiziționări de participații în această filială fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor sale, întreținând, așadar, în principiu, o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a societății holding (Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 35, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 58).

44 În al doilea rând, se impune garantarea dreptului de deducere a TVA-ului, fără ca acesta să fie supus unui criteriu privind printre altele rezultatul activității economice a persoanei impozabile, în conformitate cu dispozițiile articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, potrivit cărora persoană impozabilă înseamnă „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”.

45 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale constituie o „imixtiune în administrarea” acesteia din urmă, care trebuie să fie considerată o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din această directivă, care dă dreptul de deducere a TVA-ului aferent cheltuielilor suportate de societate în scopul achiziționării de participații în această filială, cu condiția ca această prestare de servicii să aibă caracter permanent, să fie efectuată cu titlu oneros și să fie impozitată, ceea ce implică faptul ca această închiriere să nu fie scutită, și să existe o legătură directă între serviciul furnizat de prestator și contravaloarea primită de beneficiar. Cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora închiriindu-le un imobil și care, astfel, desfășoară o activitate economică trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să poată fi dedus integral.

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

46 Cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care nu se implică decât în administrarea unora dintre acestea și care, în schimb, cu privire la celelalte nu desfășoară nicio activitate economică trebuie considerate ca făcând parte numai parțial din cheltuielile generale ale acestei societăți, astfel încât TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedus decât proporțional cu cele care sunt inerente activității economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia directivei menționate și, în acest context, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activității economice și activității neeconomice, aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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 a șaptea) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că închirierea unui imobil de către o societate holding filialei sale constituie o „imixtiune în administrarea” acesteia din urmă, care trebuie să fie considerată o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din această directivă, care dă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente cheltuielilor suportate de societate în scopul achiziționării de participații în această filială, cu condiția ca această prestare de servicii să aibă caracter permanent, să fie efectuată cu titlu oneros și să fie impozitată, ceea ce implică faptul ca această închiriere să nu fie scutită, și să existe o legătură directă între serviciul furnizat de prestator și contravaloarea primită de beneficiar. Cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora închiriindu-le un imobil și care, astfel, desfășoară o activitate economică trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să poată fi dedus integral.

Cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care nu se implică decât în administrarea unora dintre acestea și care, în schimb, cu privire la celelalte nu desfășoară nicio activitate economică trebuie considerate ca făcând parte numai parțial din cheltuielile generale ale acestei societăți, astfel încât TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedus decât proporțional cu cele care sunt inerente activității economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia directivei menționate și, în acest context, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activității economice și activității neeconomice, aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale.

Semnături