

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 42 din 2019 Sonaecom SGPS SA. Achiziția unor servicii de catre societățile tip holding în scopul achizițiilor altor participații. În ce condiții se poate exercita dreptul de deducerea a TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

12 noiembrie 2020

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 4 – Noțiunea de «persoană impozabilă» – Holding mixt – Articolul 17 – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – TVA achitat în amonte de un holding mixt pentru servicii de consultanță privind prospectarea pieței în vederea eventualei achiziții de participații în cadrul altor societăți – Abandonarea proiectelor de achiziție – TVA-ul achitat în amonte pentru un comision bancar referitor la organizarea și structurarea unui împrumut obligatar destinat să doteze filialele cu mijloacele necesare pentru efectuarea de investiții – Investiții nerealizate”

În cauza C-42/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), prin decizia din 5 decembrie 2018, primită de Curte la 24 ianuarie 2019, în procedura

Sonaecom SGPS SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnii M. Safjan și N. Jääskinen (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administratoare principală,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 februarie 2020,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Sonaecom SGPS SA, de J. Vieira Peres, A. Lobo Xavier, G. Machado Borges, I. Santos Fidalgo și A. Carrilho Ribeiro, advogados;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, T. Larsen și P. Barros da Costa, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Afonso, P. Costa de Oliveira și N. Gossement, în calitate de agenți,

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

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 14 mai 2020,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatele (1) și (2), precum și a articolului 17 alineatele (1), (2) și (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 evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Sonaecom SGPS SA (denumită în continuare „Sonaecom”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte de Sonaecom, aferentă unor cheltuieli referitoare, pe de o parte, la servicii de consultanță privind prospectarea pieței în vederea unor eventuale achiziții de participații în cadrul altor societăți și, pe de altă parte, la plata către BCP Investimento SA a unui comision pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar, atunci când nici achiziția, nici investițiile, în vederea cărora fusese contractat împrumutul, nu s-au materializat.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită prin 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”).

4 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, aplicabilă *ratione temporis* în cauza principală, 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, ale comercianților sau ale persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere, agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale sau asimilate. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5 Articolul 13 din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, prevede în secțiunea B, referitoare la „[a]lte scutiri”:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

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

[...]

(d) următoarele operațiuni:

1. acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) 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:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată 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;

(b) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile importate;

(c) taxa pe valoarea adăugată datorată în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

(a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

(d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

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

(e) să prevadă ca, atunci când taxa pe valoarea adăugată care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.” [traducere neoficială]

7 Articolul 19 din A șasea directivă, intitulat „Calculul prorata de deducere”, prevede la alineatul (1):

„Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

- la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3);
- la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Prorata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.” [traducere neoficială]

8 Articolul 20 din A șasea directivă, intitulat „Regularizarea deducerilor”, prevede la alineatul (6):

„Dacă o persoană impozabilă trece de la impunerea normală la un sistem special sau viceversa, statele membre pot lua toate măsurile necesare pentru a se asigura că persoana impozabilă nu are nici beneficii, nici prejudicii nejustificate.” [traducere neoficială]

9 În temeiul articolului 413 din Directiva TVA, aceasta a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

Dreptul portughez

CIVA

10 Conform articolului 9 alineatul 28 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „CIVA”):

„Sunt scutite de taxă:

- a) acordarea și negocierea de credite, sub orice formă, inclusiv operațiunile de scontare și rescontare, precum și administrarea sau gestionarea creditelor de către cel care le-a acordat;

[...]

- f) operațiunile și serviciile, inclusiv negocierea, însă cu excepția simplei păstrări și administrării sau gestiunii, privind acțiunile, părțile sociale ale societăților sau asociațiilor, obligațiunile și celelalte titluri, cu excluderea titlurilor reprezentative ale mărfurilor.”

11 Articolul 20 din CIVA, care enumeră situațiile în care TVA-ul achitat în amonte de o persoană impozabilă poate fi dedus, prevede la alineatul 1:

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

„Se poate deduce numai taxa aplicată bunurilor sau serviciilor achiziționate, importate sau utilizate de persoana impozabilă pentru realizarea următoarelor operațiuni:

a) livrarea de bunuri și prestarea de servicii supuse taxei și care nu sunt scutite de aceasta;

[...]

12 Articolul 23 alineatele 1 și 4 din CIVA are următorul cuprins:

„1. Atunci când persoana impozabilă, în exercițiul activității sale, efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii dintre care o parte nu dă drept de deducere, taxa aplicată achizițiilor este deductibilă numai în procentul corespunzător valorii anuale a operațiunilor care dau drept de deducere.

[...]

4. Procentul de deducere specific vizat la alineatul 1 rezultă dintr-un raport care cuprinde, la numărător, valoarea anuală, fără taxă, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care dau drept de deducere conform articolului 19 și articolului 20 alineatul 1 și, la numitor, valoarea anuală, fără taxă, a tuturor operațiunilor efectuate de persoana impozabilă, inclusiv operațiunile scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al taxei, în special subvențiile netaxabile care nu sunt subvenții pentru echipamente.

[...]

Decretul-lege nr. 495/88

13 Articolul 1 alineatele 1 și 2 din Decreto-Lei n° 495/88 (Decretul-lege nr. 495/88) din 30 decembrie 1988 (*Diário da República I*, seria I-A, nr. 301 din 30 decembrie 1988), care reglementează statutul juridic și activitatea *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„1. [SGPS] au ca unic obiect social gestionarea participațiilor altor societăți, ca formă indirectă de desfășurare a unor activități economice.

2. În scopul prezentului decret-lege, participația într-o societate este considerată o formă indirectă de desfășurare a activității economice a acesteia atunci când nu este ocazională și privește minimum 10 % din capitalul social cu drept de vot, fie direct, fie prin intermediul părților sociale ale altor societăți în care SGPS ocupă o poziție dominantă.”

14 Conform articolului 4 din acest decret-lege:

„1. SGPS sunt autorizate să furnizeze servicii tehnice de administrare și de gestiune tuturor sau unora dintre societățile în care dețin o participație, astfel cum este definită la articolul 1 alineatul 2 și la articolul 3 alineatul 3 literele a)-c) sau cu care au încheiat un contract de subordonare.

2. Prestarea de servicii trebuie să facă obiectul unui contract scris în care trebuie indicată remunerația corespunzătoare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

15 Recurenta din litigiul principal este o societate holding care, pe lângă activitatea sa de achiziționare, de deținere și de gestionare de participații, desfășoară o activitate de gestionare și de coordonare strategică a întreprinderilor active pe piața de telecomunicații, de mass-media, de software și de integrare a sistemelor.

16 În cadrul activităților sale, în cursul anului 2005, Sonaecom a achiziționat, în regim de TVA, servicii externe de consultanță care constau în prospectarea pieței în vederea achiziționării de participații în cadrul operatorului de telecomunicații Cabovisão. Potrivit afirmațiilor sale, Sonaecom intenționa să desfășoare o activitate economică constând în a furniza Cabovisão prestări de servicii de gestiune supuse TVA-ului. În final, această achiziție nu s-a materializat.

17 Pe de altă parte, în luna iunie a anului 2005, recurenta din litigiul principal a plătit băncii de investiții BCP Investimento un comision pentru servicii referitoare la organizarea, structurarea și garantarea plasamentului unui împrumut obligatar în valoare de 150 de milioane de euro. Din decizia de trimitere reiese că acest împrumut era destinat să doteze societățile filiale ale Sonaecom cu mijloacele de care aveau nevoie pentru a efectua investiții directe în tehnologia „triple play”. Potrivit informațiilor furnizate de Sonaecom în ședință, societatea prevedea în schimb utilizarea capitalului astfel obținut pentru a achiziționa părți sociale ale Cabovisão și pentru a investi astfel în noul segment de activitate așa-numit „triple play”.

18 Întrucât aceste proiecte de investiții nu s-au materializat, recurenta din litigiul principal a ales ulterior să pună acest capital la dispoziția societății sale mamă, Sonae SGPS, sub forma unui împrumut.

19 În același exercițiu fiscal, Sonaecom a dedus integral din TVA-ul datorat valorile corespunzătoare ale TVA-ului achitat în amonte aferent serviciilor achiziționate.

20 În urma unui control efectuat de administrația fiscală, aceasta a contestat deducerea TVA-ului astfel efectuată întrucât a considerat că achiziționarea serviciilor în discuție în litigiul principal nu avea ca obiect realizarea în aval a unor operațiuni taxabile, conform articolului 17 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă și articolului 20 din CIVA.

21 Această administrație a efectuat, așadar, corecții aritmetice care au condus la acte de impunere a TVA-ului și a dobânzilor compensatorii în valoare totală de 1 088 675,77 euro.

22 Sonaecom a introdus o acțiune împotriva acestor acte de impunere la Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto, Portugalia). Prin hotărârea din 28 iunie 2016, această instanță a respins acțiunea, pentru motivul că TVA-ul achitat de recurentă nu era deductibil.

23 Sonaecom a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia).

24 În fața instanței de trimitere, recurenta din litigiul principal, care se prevaleară de calitatea sa de holding mixt și susține că intervenția sa în gestiunea filialelor sale prezintă un caracter recurent, arată că serviciile în discuție în litigiul principal nu erau legate de activitatea de „deținere și de gestionare de participații”, ci de cea pe care o desfășoară în domeniul prestării de servicii tehnice și de gestionare a filialelor sale, activitate supusă TVA-ului și pentru care primește o contraprestație.

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

25 În consecință, întrucât ar exista în mod indiscutabil o legătură directă între prestațiile efectuate în beneficiul filialelor sale și achiziționarea serviciilor în discuție în litigiul principal, TVA-ul achitat în amonte ar fi deductibil.

26 Recurenta din litigiul principal adaugă că împrejurarea că achiziționarea de participații nu s-a materializat este lipsită de relevanță și nu repune în discuție faptul că achiziționarea serviciilor a fost efectuată în cadrul unei activități care implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului.

27 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este în conformitate cu normele privind deducerea TVA-ului prevăzute în [A șasea directivă], în special la articolul 4 alineatele (1) și (2) și la articolul 17 alineatele (1), (2) și (5), ca recurenta [Sonaecom] să deducă taxa achitată pentru servicii de consultanță în materie de prospectare a pieței în vederea achiziționării de participații la capital atunci când achiziția în cauză nu s-a materializat?

2) Este în conformitate cu normele privind deducerea TVA-ului prevăzute în [A șasea directivă], în special la articolul 4 alineatele (1) și (2) și la articolul 17 alineatele (1), (2) și (5), ca recurenta [Sonaecom] să deducă taxa achitată pentru plata către [BCP Investimento] a unui comision pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar, pretins contractat pentru a se integra în structura de finanțare a societăților sale afiliate, care, întrucât nu s-au materializat investițiile aferente, a fost atribuit în întregime Sonae SGPS, societatea-mamă a grupului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatele (1), (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că o societate holding a cărei intervenție în gestiunea filialelor sale este recurentă are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea de servicii de consultanță privind prospectarea pieței realizată în vederea achiziționării de părți sociale într-o altă societate atunci când în final această achiziție nu a avut loc.

29 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Directiva TVA, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007, a abrogat A șasea directivă fără a aduce modificări de fond în raport cu aceasta. Întrucât dispozițiile relevante ale Directivei TVA au un conținut în esență identic cu cel al dispozițiilor relevante din A șasea directivă, jurisprudența Curții referitoare la Directiva TVA este aplicabilă și în ceea ce privește A șasea directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 17).

30 În acest cadru, trebuie amintit, în primul rând, că, potrivit unei jurisprudențe constante, nu are nici calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, în sensul articolului 4 din A șasea directivă, nici drept de deducere, potrivit articolului 17 din această directivă, o societate al cărei unic obiect îl constituie dobândirea de participații în alte societăți, fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acesteia în gestiunea societăților respective. 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 său calitatea de persoană impozabilă, întrucât simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu poate fi considerată o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Astfel, perceperea unui eventual dividend, fruct al acestei participări, rezultă

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

din simpla proprietate a bunului (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctele 27 și 28, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 16 și jurisprudența citată).

31 Situația este diferită atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea 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 (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 29, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 17 și jurisprudența citată).

32 Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 30 din concluzii, un holding mixt este o societate care, în paralel cu activitatea sa de holding fără caracter economic, care constă în deținerea de participații în alte societăți și nu este supusă TVA-ului, desfășoară de asemenea o activitate economică. Potrivit jurisprudenței, un holding mixt, care nu numai că deține participații în societăți, ci furnizează totodată unora dintre aceste societăți prestări de servicii cu titlu oneros supuse TVA-ului, este, în această privință, de asemenea o persoană impozabilă care beneficiază de un drept, însă numai proporțional, de deducere a taxei achitate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 22, și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 31).

33 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 atribuite activităților economice. 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 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 18 și jurisprudența citată).

34 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 gestiunea acesteia din urmă prin furnizarea unor prestări de servicii de gestiune supuse TVA-ului trebuie să fie considerată persoană impozabilă, în sensul celei de A șasea directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 19).

35 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că Sonaecom intenționa să furnizeze societății Cabovisão, în care dorea să achiziționeze părți sociale, prestări de servicii de gestiune supuse TVA-ului și, prin aceasta, să desfășoare o activitate economică în sensul celei de A șasea directive. Prin urmare și în această măsură, Sonaecom, în calitate de holding mixt, trebuie considerată, în principiu, o persoană impozabilă în sensul celei de A șasea directive, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

36 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 are dreptul să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv sau pentru serviciul respectiv. În conformitate cu articolul 10 alineatul (2) primul paragraf și cu articolul 17 din această directivă, acest drept de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, cu alte cuvinte,

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

la momentul livrării bunului sau atunci când este efectuată prestarea de servicii (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 21 și jurisprudența citată).

37 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. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 22 și jurisprudența citată).

38 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 în acest mod neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 23).

39 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 economic 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 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 24 și jurisprudența citată).

40 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 sau persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au determinat deducerea în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa. O interpretare diferită 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 impozabile și altele care încearcă, prin intermediul unor investiții, să înceapă activități ce urmează să fie 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 dacă asemenea investiții dau naștere sau nu unor operațiuni taxabile (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 25 și jurisprudența citată).

41 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 aferent intrărilor 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 taxate în aval care dau drept de deducere (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 26 și jurisprudența citată).

42 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile serviciilor în cauză fac parte

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

din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 27 și jurisprudența citată).

43 Or, Curtea a statuat că trebuie să se considere că cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care participă la gestiunea lor și care, prin aceasta, desfășoară o activitate economică, fac parte din cheltuielile sale generale, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie dedus integral, cu excepția cazului în care anumite operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite de TVA în temeiul celei de A șasea directive, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui să opereze decât potrivit modalităților prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din această directivă (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 33).

44 În speță, din dosarul de care dispune Curtea pare să reiasă că serviciile de consultanță în discuție în litigiul principal au fost achiziționate în cadrul achiziției preconizate de Sonaecom de participații într-o societate și că Sonaecom avea intenția să desfășoare în beneficiul acestei societăți o activitate economică constând în a-i furniza prestări de servicii de gestiune supuse TVA-ului, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

45 Astfel, din moment ce, potrivit jurisprudenței Curții, costurile aferente serviciilor de consultanță menționate fac parte din cheltuielile generale ale Sonaecom pentru activitatea economică pe care o exercită în calitate sa de holding mixt, această societate beneficiază, în principiu, de dreptul de deducere integrală a TVA-ului achitat pentru aceste prestări de servicii.

46 Pe de altă parte, după cum s-a amintit la punctul 40 din prezenta hotărâre, faptul că, în definitiv, operațiunea nu s-a materializat nu are incidență asupra dreptului de deducere a TVA-ului, care rămâne dobândit.

47 Cu toate acestea, trebuie precizat că, în ipoteza în care s-ar dovedi că recurenta din litigiul principal nu a furnizat servicii supuse TVA-ului, caracteristice activității sale economice, decât unei părți dintre filialele sale, aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale, TVA-ul achitat pentru cheltuielile generale nu va putea fi dedus decât proporțional cu cele care sunt inerente activității economice a recurentei din litigiul principal în calitate sa de persoană impozabilă, potrivit unei metode a cărei stabilire revine statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 37).

48 În această privință trebuie amintit că, în exercitarea acestei competențe, statele membre trebuie să țină seama de finalitatea și de economia celei de A șasea directive și, în acest temei, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre activitățile economice și neeconomice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 37 și jurisprudența citată).

49 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatele (1), (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un holding mixt a cărui intervenție în gestiunea filialelor sale este recurentă are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru achiziționarea de servicii de consultanță privind prospectarea pieței realizată în vederea achiziționării de părți sociale într-o altă societate inclusiv atunci când în final această achiziție nu a avut loc.

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

Cu privire la a doua întrebare

50 Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatele (1), (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un holding mixt a cărui intervenție în administrarea filialelor sale este recurentă are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru comisionul plătit unei instituții de credit pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar destinat efectuării de investiții într-un anumit sector atunci când în final aceste investiții nu au avut loc, iar capitalul obținut prin intermediul acestui împrumut a fost transferat integral societății-mamă a grupului sub forma unui împrumut.

51 Răspunsul la această întrebare presupune să se stabilească dacă, în conformitate cu articolul 17 din A șasea directivă, pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru servicii, trebuie să se țină seama de utilizarea preconizată sau de utilizarea efectivă a acestor servicii de către persoana impozabilă.

52 În această privință, articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede că persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa achitată în amonte, în măsura în care bunurile și serviciile „sunt utilizate” în scopul operațiunilor sale taxabile.

53 Prin urmare, și astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 54 din concluziile sale, din modul de redactare a acestei dispoziții rezultă că dreptul de deducere a taxei achitate în amonte se întemeiază pe o abordare bazată eminamente pe utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate de persoana impozabilă.

54 Analiza contextului în care se înscrie dispoziția menționată, precum și a finalității sale și a finalității celei de A șasea directive susțin această interpretare literală.

55 În ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, este necesar să se arate că, în materie de deductibilitate a taxei achitate în amonte pentru bunurile de folosință mixtă, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a)-(d) din această directivă enumeră diferite corecții pe care statele membre le pot adopta în special pentru a aplica reguli de calcul al proratai de deducere mai precise decât cea prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din directiva menționată, ținând seama de caracteristicile specifice proprii activităților persoanei impozabile vizate.

56 În acest cadru, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 55 din concluziile sale, statele membre pot prevedea alte metode de calcul decât criteriul de repartizare bazat pe cifra de afaceri prevăzută de A șasea directivă dacă metoda aleasă garantează un rezultat mai precis (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punctele 23-26, precum și Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punctul 33).

57 În plus, reiese din articolul 20 alineatul (6) din A șasea directivă, care privește regularizarea deducerii taxei achitate în amonte, că această deducere trebuie să fie adaptată, așa cum a arătat doamna avocată generală la punctul 55 din concluziile sale, cât mai precis posibil la utilizarea efectivă pentru a evita „avantaje nejustificate” sau „un prejudiciu nejustificat” pentru persoana impozabilă.

58 Astfel, reiese nu numai din articolul 17 alineatul (2) litera (a), ci și din alte dispoziții ale celei de A șasea directive că aceasta se întemeiază pe logica potrivit căreia deducerea taxei achitate în

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

amonte de persoana impozabilă trebuie să corespundă cât mai precis posibil utilizării efective a bunurilor și a serviciilor achiziționate de aceasta din urmă.

59 În consecință, o utilizare efectivă a bunurilor și a serviciilor primează asupra intenției inițiale.

60 În ceea ce privește finalitatea articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și a acesteia din urmă în ansamblul său, este necesar să se arate că o abordare potrivit căreia dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte s-ar întemeia numai pe intenția persoanei impozabile în ceea ce privește utilizarea bunurilor și a serviciilor achiziționate, iar nu pe utilizarea efectivă a acestora, ar risca să compromită însăși funcționarea sistemului TVA-ului.

61 Astfel, după cum s-a amintit la punctul 38 din prezenta hotărâre, 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, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 19, precum și Hotărârea din 28 februarie 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punctul 38 și jurisprudența citată).

62 Principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, se opune în special tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al operatorilor economici care efectuează operațiuni în realitate similare, pentru a evita denaturările concurenței (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 30 și jurisprudența citată).

63 Punerea în aplicare a acestui principiu implică, astfel, pe de o parte, că toate persoanele impozabile care au efectuat operațiuni taxabile în cursul aceleiași perioade fiscale beneficiază de dreptul de deducere cu privire la TVA-ul achitat în amonte, însă implică și că, *a contrario*, persoanele care au efectuat operațiuni similare, dar scutite de TVA, nu beneficiază de un asemenea drept.

64 În acest context, articolul 17 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă prevede că persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei achitate în amonte numai pentru bunurile și serviciile care prezintă o legătură cu operațiuni supuse în aval TVA-ului. În schimb, atunci când bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă au legătură cu operațiuni scutite sau nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu este posibilă nici colectarea taxei în aval, nici deducerea acesteia în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 30 și jurisprudența citată).

65 Or, după cum a arătat doamna avocată generală la punctul 58 din concluziile sale, un drept de deducere a taxei achitate în amonte care s-ar întemeia numai pe intenția anterioară a persoanei impozabile de a efectua operațiuni supuse TVA-ului și care, așadar, nu ar ține seama de natura operațiunilor care au fost realizate efectiv de aceasta i-ar conferi un avantaj concurențial în raport cu celelalte întreprinderi care au efectuat operațiuni similare, ceea ce ar fi contrar, în consecință, principiului neutralității fiscale.

66 Astfel, conform articolului 17 din A șasea directivă, în scopuri de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru servicii, este necesar să se țină seama de utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate de persoana impozabilă, iar nu de cea preconizată de aceasta.

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

67 În speță, după cum s-a amintit la punctele 17 și 18 din prezenta hotărâre, din decizia de trimitere reiese că, în cursul anului 2005, recurenta din litigiul principal a achitat TVA-ul pentru plata către BCP Investimento a unui comision pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar în valoare de 150 milioane de euro pentru finanțarea investițiilor sale în sectorul „triple play”. Cu toate acestea, întrucât aceste proiecte de investiții nu s-au materializat, recurenta din litigiul principal a ales ulterior să pună această sumă la dispoziția societății sale mamă, Sonae SGPS, sub forma unui împrumut.

68 În măsura în care această operațiune de împrumut, care reprezintă utilizarea efectivă a serviciilor achiziționate de recurenta din litigiul principal, figurează printre operațiunile scutite în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 1 din A șasea directivă, această societate nu poate avea dreptul, conform articolului 17 din această directivă, să deducă din taxa pe care o datorează TVA-ul achitat în amonte pentru comisionul plătit BCP Investimento.

69 Or, după cum s-a amintit la punctul 17 din prezenta hotărâre, potrivit informațiilor furnizate de Sonaecom în ședință, aceasta prevedea utilizarea capitalului obținut prin intermediul împrumutului pentru a achiziționa părți sociale ale Cabovisão și pentru a investi astfel în noul segment de activitate denumit „triple play”, iar nu pentru a dota filialele sale cu mijloace care să le permită să efectueze investiții în acest sector, așa cum rezultă din decizia de trimitere. Cu toate acestea, presupunând că ar fi dovedită, această împrejurare nu are incidență asupra concluziei care figurează la punctul 68 din prezenta hotărâre, din moment ce ea nu vizează utilizarea efectivă a serviciilor achiziționate de recurenta din litigiul principal, ci numai pe cea preconizată inițial de aceasta din urmă.

70 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție nici de argumentul recurente din litigiul principal potrivit căruia, deși nu există nicio legătură directă între costurile suportate pentru emiterea împrumutului obligatar și o operațiune taxabilă în aval, aceste costuri ar fi deductibile în calitate de cheltuieli generale ale întreprinderii.

71 Astfel, după cum a arătat doamna avocată generală la punctul 64 din concluziile sale, există o legătură directă și imediată între serviciile achiziționate de recurenta din litigiul principal în amonte și o operațiune scutită în aval, și anume acordarea unui împrumut societății sale mamă.

72 Având în vedere aceste considerații, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatele (1), (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un holding mixt a cărui intervenție în gestiunea filialelor sale este recurentă nu are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte pentru comisionul plătit unei instituții de credit pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar care era destinat efectuării de investiții într-un anumit sector atunci când în final aceste investiții nu au avut loc, iar capitalul obținut prin intermediul acestui împrumut a fost transferat integral societății-mamă a grupului sub forma unui împrumut.

Cu privire la cheltuielile de judecată

73 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 Beța

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

1) **Articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatele (1), (2) și (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 evaluare trebuie interpretate în sensul că un holding mixt a cărui intervenție în gestiunea filialelor sale este recurentă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru achiziționarea de servicii de consultanță privind prospectarea pieței realizată în vederea achiziționării de părți sociale într-o altă societate inclusiv atunci când în final această achiziție nu a avut loc.**

2) **Articolul 4 alineatele (1) și (2), precum și articolul 17 alineatele (1), (2) și (5) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretate în sensul că un holding mixt a cărui intervenție în gestiunea filialelor sale este recurentă nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru comisionul plătit unei instituții de credit pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar care era destinat efectuării de investiții într-un anumit sector atunci când aceste investiții în final nu au avut loc, iar capitalul obținut prin intermediul acestui împrumut a fost transferat integral societății-mamă a grupului sub forma unui împrumut.**

Semnături