

## Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

16 iulie 2015(\*)

„Trimitere preliminară – TVA – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 17 – Drept de deducere – Deducere parțială – TVA achitat de societăți holding pentru achiziția de capital investit în filialele lor – Furnizare de servicii către filiale – Filiale constituite sub forma unor societăți de persoane – Articolul 4 – Constituire a unui grup de persoane care pot fi considerate drept o persoană impozabilă unică – Condiții – Necesitatea unui raport de subordonare – Efect direct”

În cauzele conexe C-108/14 și C-109/14,

având ca obiect două cereri de decizii preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin deciziile din 11 decembrie 2013, primite de Curte la 6 martie 2014, în procedurile

### **Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**

împotriva

**Finanzamt Nordenham** (C-108/14)

și

**Finanzamt Hamburg-Mitte**

împotriva

**Marenave Schiffahrts AG** (C-109/14),

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 ianuarie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, de M. Hertwig și de G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, și de C. Hensell, Rechtsanwalt;
- pentru Marenave Schiffahrts AG, de A. Fresh, Prozessbevollmächtigter;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

- pentru Irlanda, de E. Creedon, de J. Quaney și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de N. J. Travers, barrister;
  - pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, în calitate de agent;
  - pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szałdzińska, în calitate de agenți;
  - pentru guvernul Regatului Unit, de V. Kaye, în calitate de agent, asistat de O. Thomas, barrister;
  - pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 martie 2015,
- pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc 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 L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (denumită în continuare „Larentia + Minerva”), pe de o parte, și Finanzamt Nordenham (administrația financiară Nordenham, Germania) (C-108/14), pe de altă parte, respectiv între Finanzamt Hamburg-Mitte (administrația financiară Hamburg-Mitte, Germania), pe de o parte, și Marenave Schiffahrts AG (denumită în continuare „Marenave”), pe de altă parte (C-109/14), în legătură cu condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care aceste societăți holding au achitat-o în amonte pentru achiziția de capital destinat cumpărării de titluri de participare în filiale constituite sub formă de societăți de persoane, cărorora acestea le-au furnizat ulterior prestații supuse TVA-ului.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 4 din A șasea 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 de rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și 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.

[...]

(4) Condiția prevăzută la alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA salariile și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

Sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul unei țări, care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin relații financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită dreptul prevăzută la al doilea paragraf poate lua orice măsuri necesare pentru a preveni evaziunea sau fraudă fiscală ce ar putea rezulta în urma aplicării acestei dispoziții.

[...]” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 17 din A șasea directivă:

„(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 taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în țara în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(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 este proporțională cu suma aferentă 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 prorată pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să înregistreze evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale și să înregistreze 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) s? autorizeze sau s? oblige persoana impozabil? s? efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilit? la primul paragraf, pentru toate bunurile ?i serviciile utilizate pentru toate opera?iunile prev?zute la paragraful men?ionat anterior;

(e) s? prevad? ca, atunci când [TVA] care nu poate fi dedus? de persoana impozabil? este nesemnificativ?, aceasta s? fie considerat? nul?.

[...]” [traducere neoficial?]

### *Dreptul german*

5 Potrivit articolului 2 din Legea din 2005 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I, p. 386):

„(1) Este întreprinz?tor acela care exercit? în mod independent o activitate industrial?, comercial? sau profesional?. Întreprinderea cuprinde întreaga activitate industrial?, comercial? sau profesional? a întreprinz?torului. Prin «activitate industrial?, comercial? sau profesional?» se în?eleg orice activitate permanent? exercitat? pentru a ob?ine venituri, chiar dac? inten?ia de a ob?ine un profit lipse?te sau dac? o grupare de persoane î?i exercit? activit??ile numai fa?? de membrii acesteia.

(2) Activitatea industrial?, comercial? sau profesional? nu se exercit? în mod independent:

1. dac? unele persoane fizice sunt integrate într?o întreprindere, în mod individual sau colectiv, în a?a fel încât sunt ?inute s? urmeze instruc?iunile întreprinz?torului;

2. dac?, având în vedere ansamblul rela?iilor efective, o persoan? juridic? este integrat? pe plan financiar, economic ?i organiza?ional în întreprinderea organiza?iei?umbrel? (unitate fiscal?). Efectele unit??ii fiscale sunt limitate la presta?ii interne între filialele întreprinderii care au sediul în ?ara respectiv?. Aceste filiale trebuie s? fie tratate ca o singur? întreprindere. În cazul în care conducerea organiza?iei?umbrel? este în str?in?tate, filiala cea mai important? din ?ar?, din punct de vedere economic, a întreprinderii, este considerat? ca fiind întreprinz?torul.

[...]”

6 Potrivit articolului 15 din această lege:

„(1) Întreprinz?torul poate deduce urm?toarele taxe achitate în amonte:

1. Impozitul datorat legal pentru livr?ri ?i alte prest?ri care au fost efectuate de un alt întreprinz?tor în favoarea întreprinderii sale [...]

(2) Se exclude de la deducere taxa achitat? pentru livr?rile, importul sau achizi?ia intracomunitar? de produse sau celelalte presta?ii pe care întreprinz?torul le utilizeaz? în vederea urm?toarelor opera?iuni:

1. opera?iunile scutite;

[...]

(3) Excluderea de la deducere prev?zut? la alineatul (2) nu se aplic? atunci când opera?iunile

1. în cazurile men?ionate la alineatul (2) punctul 1,

a) sunt scutite în temeiul articolului 4 punctele 1-7, al articolului 25 alineatul (2) sau al dispozițiilor menționate la articolul 26 alineatul (5) [...]

[...]

(4) Dacă întreprinzătorul utilizează un bun sau o altă prestație livrate, importate sau achiziționate în interiorul Comunității numai parțial în vederea realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere, partea din taxa achitată în amonte, care este imputabilă din punct de vedere economic operațiunilor menționate, nu este deductibilă. Întreprinzătorul poate să procedeze la o estimare rezonabilă a sumelor nedeductibile. Stabilirea părții nedeductibile a impozitului în funcție de procentul pe care îl reprezintă cifra de afaceri care nu dă dreptul la deducere în raport cu cifra de afaceri care dă dreptul la deducere este admisă doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire [...]"

## **Litigiile principale și întrebările preliminare**

### *Cauza C-108/14*

7 Larentia + Minerva deține, în calitate de comanditar, 98 % din titlurile de participare în două filiale constituite sub forma unor societăți de persoane cu răspundere limitată în comandită (GmbH & Co. KG). Ea le furnizează, în plus, în calitate de „societate holding de conducere”, servicii administrative și comerciale cu titlu oneros.

8 Pentru aceste prestații supuse TVA-ului, Larentia + Minerva a procedat la deducerea integrală a acestei taxe pe care a achitat-o în amonte pentru achiziția, de la un terț, de capitaluri care au servit la finanțarea dobândirii participațiilor în filialele sale, precum și a activităților sale de prestări de servicii.

9 Finanzamt Nordenham a admis această deducere doar parțial, întrucât simpla deținere de titluri de participare în filiale nu dă naștere dreptului la deducere, în opinia sa. Decizia rectificativă de impunere din 24 septembrie 2007 privind TVA-ul datorat pentru anul 2005 a fost contestată de Larentia + Minerva în fața Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania), care și-a respins acțiunea prin hotărârea din 12 mai 2011. Larentia + Minerva a sesizat Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală) cu un recurs împotriva acestei hotărâri.

10 Instanța de trimitere ridică problema, pe de o parte, a modalităților de calcul al deducerii TVA-ului achitat în amonte, atunci când această deducere poate fi doar parțială, și, pe de altă parte, a influenței articolului 4 alineatul (4) din Așasea directivă asupra „grupului TVA”, invocat de Larentia + Minerva. Cu privire la acest din urmă aspect, instanța dorește să se stabilească în special dacă dreptul național este compatibil cu această dispoziție, în condițiile în care exclude societățile de persoane de la beneficiul unui astfel de dispozitiv și impune un raport de subordonare a filialelor față de organizația umbrelă.

11 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Potrivit c?rei metode de calcul trebuie s? se calculeze deducerea (par?ial?) a taxei pl?tite în amonte de o societate holding pentru prest?ri referitoare la acumularea de capital în vederea achizi?ion?rii de titluri de participare la filiale, în cazul în care această societate holding presteaz? ulterior diferite servicii supuse taxei (astfel cum a inten?ionat de la bun început) în beneficiul filialelor respective?

2) Dispozi?ia privind gruparea mai multor persoane într-o persoan? impozabil? unic?, prev?zut? la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv? [...], se opune unei reglement?ri na?ionale potrivit c?reia (în primul rând) doar o persoan? juridic? – nu îns? ?i o societate de persoane – poate fi integrat? într-o întreprindere a unei alte persoane impozabile (a?a?numita «organiza?ie?umbrel?») ?i care (în al doilea rând) impune condi?ia ca această persoan? juridic? s? fie «integrat? în întreprinderea organiza?iei?umbrel?» pe plan financiar, economic ?i organiza?ional (în sensul unei ierarhiz?ri a raporturilor)?

3) În cazul unui r?spuns afirmativ la întrebarea anterioar?: o persoan? impozabil? poate invoca în mod direct articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv? [...]?”

### *Cauza C?109/14*

12 Marenave ?i?a majorat capitalul în cursul anului 2006, iar cheltuielile de emisiune legate de această majorare au determinat plata unui TVA de 373 347,57 euro.

13 În calitate de societate holding, această societate a dobândit, în acela?i an, titluri de participare în patru „societ??i de transport maritim în comandit?”, la a c?ror administrare comercial? a participat în schimbul unei remunera?ii. Din TVA?ul datorat pentru veniturile ob?inute din această activitate de administrare, ea a dedus printre altele întreaga sum? de 373 347,57 euro, cu titlu de TVA achitat în amonte.

14 Printr-o decizie din 15 ianuarie 2009, Finanzamt Hamburg?Mitte nu a admis deducerea corespunz?toare acestei sume. Prin hot?rârea din 10 decembrie 2012, Finanzgericht Hamburg?Mitte (Tribunalul Fiscal din Hamburg?Mitte) a admis ac?iunea formulat? de Marenave împotriva acestei decizii. Finanzamt Hamburg?Mitte a sesizat Bundesfinanzhof cu un recurs împotriva acestei hot?râri.

15 Instan?a de trimitere a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii acelea?i întreb?ri preliminare care sunt enun?ate la punctul 11 din prezenta hot?râre.

16 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 26 martie 2014, cauzele C?108/14 ?i C?109/14 au fost conexate pentru buna desf??urare a procedurii scrise ?i orale, precum ?i în vederea pronun??rii hot?rârii.

### **Cu privire la întreb?rile preliminare**

#### *Cu privire la prima întrebare*

17 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere, care se plaseaz? în situa?ia în care deducerea TVA?ului achitat în amonte este admis? numai în m?sura în care cheltuielile efectuate de persoana impozabil? pot fi imputate doar par?ial activit??ii sale economice, ridic? problema modalit??ilor de calcul potrivit c?rora TVA?ul astfel achitat în amonte de o societate holding pentru achizi?ia de capital destinat cump?r?rii de titluri de participare în filiale trebuie s? fie repartizat între activit??i economice ?i activit??i neeconomice ale societ??ii men?ionate.

18 În această privin??, trebuie amintit, în primul rând, c? nu are nici calitatea de persoan?

impozabil? în scopuri de TVA în sensul articolului 4 din A ?asea directiv?, nici dreptul de deducere potrivit articolului 17 din această directiv? o societate holding al c?rei unic obiect îl constituie dobândirea de participa?ii în alte întreprinderi, f?r? nicio imixtiune direct? sau indirect? a acesteia în administrarea acestor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care societatea holding men?ionat? le de?ine în calitatea sa de ac?ionar sau de asociat (a se vedea în special Hot?rârea *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, punctul 18, ?i Hot?rârea *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 31).

19 Simpla achizi?ie ?i simpla de?inere de p?r?i sociale nu trebuie considerate activit??i economice în sensul celei de A ?asea directive, conferind autorului lor calitatea de persoan? impozabil?. Astfel, simpla dobândire de participa?ii financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate, întrucât eventualul dividend, fruct al acestei particip?ri, rezult? din simpla proprietate a bunului (a se vedea în special Hot?rârea *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495 punctul 19, ?i Hot?rârea *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 32).

20 Situa?ia este diferit? atunci când participa?ia este înso?it? de o imixtiune direct? sau indirect? în administrarea societ??ilor în care a avut loc dobândirea de participa?ii, f?r? a se aduce atingere drepturilor de?in?torului participa?iilor, în calitatea sa de ac?ionar sau de asociat (a se vedea în special Hot?rârea *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, punctul 20, ?i Hot?rârea *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 33).

21 Imixtiunea unei societ??i holding în administrarea societ??ilor în care a dobândit participa?ii constituie o activitate economic? în sensul articolului 4 alineatul (2) din A ?asea directiv?, în m?sura în care aceasta implic? efectuarea unor tranzac?ii supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directiv?, precum prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale ?i tehnice de c?tre societatea holding în beneficiul filialelor sale (a se vedea în special Hot?rârea *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, punctul 22, ?i Hot?rârea *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 34).

22 Trebuie amintit de asemenea, în al doilea rând, c? dreptul de deducere prev?zut la articolul 17 ?i urm?toarele din A ?asea directiv? face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercit? imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte. Orice limitare a dreptului de deducere are un impact asupra nivelului sarcinii fiscale ?i trebuie s? se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecin??, nu sunt permise derog?ri decât în cazurile prev?zute expres de A ?asea directiv? (a se vedea în special Hot?rârea *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 35).

23 Pentru ca TVA?ul s? fie deductibil, opera?iunile efectuate în amonte trebuie s? prezinte o leg?tur? direct? ?i imediat? cu opera?iuni în aval care dau na?tere dreptului de deducere. Astfel, dreptul de deducere a TVA?ului aplicat achizi?iilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizi?ia acestora s? fac? parte din elementele constitutive ale pre?ului opera?iunilor impozitate în aval care dau na?tere dreptului de deducere (a se vedea în special Hot?rârea *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495 punctul 31, ?i Hot?rârea *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 36).

24 Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absen?a unei leg?turi directe ?i imediate între o anumit? opera?iune în amonte ?i una sau mai multe opera?iuni în aval ce dau na?tere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauz? face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile ?i reprezint?, ca atare, elemente constitutive ale pre?ului bunurilor ?i serviciilor pe care aceasta le furnizeaz?. Astfel, asemenea costuri au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu ansamblul activit??ii economice a persoanei impozabile (a se vedea în special Hot?rârea *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, punctul

33, ?i Hot?r?rea Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 37).

25 ?n aceste condi?ii, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 39 din concluzii, cheltuielile legate de achizi?ionarea de participa?ii ?n filialele sale, suportate de o societate holding care se implic? ?n administrarea acestora ?i care, din acest motiv, desf??oar? o activitate economic?, dup? cum s?a men?ionat la punctul 21 din prezenta hot?r?re, trebuie considerate ca fiind afectate activit??ii economice a acestei societ??i, iar TVA?ul achitat pentru aceste cheltuieli d? na?tere dreptului de deducere integral?, ?n aplicarea articolului 17 alineatul (2) din A?asea directiv?.

26 ?n ceea ce prive?te regimul de deducere prev?zut la articolul 17 alineatul (5) din A?asea directiv?, acesta nu vizeaz? dec?t cazurile ?n care bunurile ?i serviciile sunt utilizate de o persoan? impozabil? pentru a realiza at?t opera?iuni economice care dau na?tere dreptului de deducere, c?t ?i opera?iuni economice care nu dau na?tere dreptului de deducere, respectiv bunuri ?i servicii a c?ror utilizare este mixt?. Statele membre nu pot utiliza una dintre metodele de deducere vizate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din aceast? directiv? dec?t pentru bunurile ?i serviciile men?ionate (Hot?r?rea Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 40).

27 Regulile cuprinse ?n articolul 17 alineatul (5) din A?asea directiv? se refer? la TVA?ul aferent intr?rilor, corespunz?tor cheltuielilor efectuate exclusiv ?n leg?tur? cu opera?iuni economice. Stabilirea metodelor ?i a criteriilor de repartizare a valorii TVA?ului pl?tit ?n amonte ?ntre activit??ii economice ?i activit??ii neeconomice, ?n sensul celei de A?asea directive, ?ine de puterea de apreciere a statelor membre, care, ?n exercitarea acestei puteri, trebuie s? ?in? seama de finalitatea ?i de economia acestei directive ?i, astfel, s? prevad? un mod de calcul care s? reflecte ?n mod obiectiv partea real? a cheltuielilor ?n amonte imputat? fiec?reia dintre aceste dou? activit??ii (Hot?r?rea Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punctele 33 ?i 39, precum ?i Hot?r?rea Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punctul 42).

28 ?n spe??, din indica?iile instan?ei de trimitere reiese c?, ?n cauzele principale, societ??ile holding sunt persoane impozabile ?n scopuri de TVA ?n ceea ce prive?te activitatea economic? pe care o constituie presta?iile pe care le furnizeaz? cu titlu oneros tuturor filialelor lor. ?n consecin??, TVA?ul achitat pentru cheltuielile de achizi?ie a acestor servicii ar trebui s? fie dedus integral, mai pu?in atunci c?nd unele opera?iuni economice efectuate ?n aval sunt scutite de TVA ?n temeiul celei de A?asea directive, caz ?n care dreptul de deducere nu ar trebui s? opereze dec?t potrivit modalit??ilor prev?zute la articolul 17 alineatul (5) din aceast? directiv?.

29 Prin urmare, TVA?ul achitat pentru cheltuielile aferente opera?iunilor de capital pe care le?au efectuat societ??ile holding ?n discu?ie ?n litigiul principal ar putea fi dedus doar par?ial numai ?n ipoteza ?n care instan?a de trimitere ar constata c? participa?iile care rezult? din aceste opera?iuni au fost destinate ?n parte altor filiale la a c?ror administrare nu particip? aceste societ??ii holding, dup? cum se arat? ?n prima ?ntrebare a instan?ei de trimitere. Astfel, ?n acest caz, simpla de?inere de participa?ii ?n aceste filiale nu poate fi considerat? activitate economic? a acestor societ??ii holding ?i, prin urmare, ar trebui s? se repartizeze TVA?ul achitat ?n amonte ?ntre cel aferent activit??ilor economice ?i cel aferent activit??ilor neeconomice ale societ??ilor holding respective.

30 ?n acest context, statele membre sunt abilitate s? aplice, dac? este cazul, fie o cheie de repartizare ?n func?ie de natura investi?iei, fie o cheie de repartizare ?n func?ie de natura opera?iunii, fie orice alt? cheie adecvat?, f?r? a fi obligate s? se limiteze la o singur? metod? dintre acestea (Hot?r?rea Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punctul 38).

31 ?n consecin??, numai autorit??ilor na?ionale, sub controlul instan?ei, le revine obliga?ia de a determina criteriile de repartizare ?ntre activit??ii economice ?i activit??ii neeconomice, care s?



reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități, ținând cont de scopul și de economia celei de a doua directive (Hotărârea Securanta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 39).

32 În aceste condiții și pentru aceleași motive precum cele reținute de avocatul general la punctele 20 și 21 din concluzii, Curtea nu este obligată să se substituie nici legiuitorului Uniunii Europene, nici autorităților naționale pentru a determina o metodă generală de calcul al proratei dintre activitățile economice și activitățile neeconomice.

33 Din ansamblul considerațiilor de mai sus reiese că trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatele (2) și (5) din a doua directivă trebuie interpretat în sensul că:

– cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, în acest scop, 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, mai puțin atunci când anumite operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite de TVA în temeiul celei de a doua directive, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui să opereze decât potrivit modalităților prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din această directivă;

– 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 activităților economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama – fapt pe care instanțele naționale trebuie să îl verifice – de finalitatea și de economia celei de a doua directive și, în acest context, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activităților economice și activităților neeconomice.

#### *Cu privire la a doua întrebare*

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a doua directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca legislația unui stat membru să rezerve posibilitatea de a constitui un grup de persoane care pot fi considerate drept o singură persoană impozabilă în scopuri de TVA (denumit în continuare „grup TVA”), astfel cum se prevede în dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația umbrelă a acestui grup în cadrul unui raport de subordonare.

35 Instanța de trimitere ridică problema sferei de aplicare a acestei dispoziții, întrucât beneficiul său a fost invocat în fața sa. După cum a arătat avocatul general la punctul 55 din concluzii, răspunsul la această întrebare poate prezenta interes în soluționarea litigiilor principale, contrar îndoielilor exprimate în această privință de Irlanda în observațiile sale scrise. Astfel, statutul de grup TVA conferit societății holding și filialelor sale ar putea conduce la acordarea către acest grup, în legătură cu operațiunile cu titlu oneros efectuate între filiale și întreprinderile terțe, a beneficiului deducerii integrale a TVA-ului achitat în amonte pentru operațiunile de capital efectuate de societatea holding.

36 Cu privire la răspunsul pe fond la cea de a doua întrebare, trebuie amintit că, în ceea ce privește interpretarea articolului 11 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție

special?, 09/vol. 3, p. 7), al c?rui text îl reproduce pe cel al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, Curtea a constatat c? aceste dispozi?ii, care permit fiec?rui stat membru s? considere drept persoan? impozabil? unic? persoanele stabilite pe teritoriul ??rii, care sunt independente din punct de vedere juridic, dar sunt strâns legate între ele pe plan financiar, economic ?i organiza?ional, nu supun aplicarea lor altor condi?ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Irlanda, C?85/11, EU:C:2013:217, punctul 36).

37 Astfel, este necesar s? se arate, în primul rând c?, spre deosebire de alte dispozi?ii din A ?asea directiv?, în special de articolele 28a ?i 28b, care vizeaz? în mod explicit „persoanele juridice”, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, care vizeaz? „persoanele”, nu exclude, în sine, din domeniul s?u de aplicare entit??ile care, la fel ca ?i societ??ile în comandit? în discu?ie în cauzele principale, nu au personalitate juridic?.

38 Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv? nu prevede în mod expres nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condi?ii operatorilor economici pentru a putea s? constituie un grup TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Suedia, C?480/10, EU:C:2013:263, punctul 35) ?i nici în special posibilitatea statelor membre de a impune ca numai entit??ile dotate cu personalitate juridic? s? poat? fi membre ale unui grup TVA.

39 Prin urmare, este necesar s? se verifice dac? marja de apreciere de care dispun statele membre, care au posibilitatea de a admite constituirea unor astfel de grupuri TVA pe teritoriul lor, le permite s? exclud? din domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (4) din A ?asea directiv? entit??ile f?r? personalitate juridic?.

40 Din motivele propunerii Comisiei [COM(73) 950 final] care a condus la adoptarea celei de A ?asea directive rezult? c?, prin adoptarea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din această directiv?, legiuitorul Uniunii a vrut s? permit? statelor membre s? nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoan? impozabil? cu no?iunea de independen?? pur juridic?, fie în interesul simplific?rii administrative, fie pentru a evita anumite abuzuri, precum, de exemplu, divizarea unei întreprinderi între mai multe persoane impozabile, în scopul de a beneficia de un regim special (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Suedia, C?480/10, EU:C:2013:263, punctele 37).

41 În această privin??, Curtea a statuat deja c?, în vederea aplic?rii articolului 11 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre, în cadrul marjei lor de apreciere, puteau supune aplicarea regimului de grup TVA anumitor restric?ii, cu condi?ia ca ele s? se încadreze în obiectivele acestei directive, care urm?resc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea Comisia/Suedia, C?480/10, EU:C:2013:263, punctele 38 ?i 39).

42 Cu toate acestea, de?i A ?asea directiv? nu con?inea, pân? la intrarea în vigoare a celui de al treilea paragraf al articolului 4 alineatul (4), introdus prin Directiva 2006/69, dispozi?ii exprese comparabile cu cele ale articolului 11 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, această împrejurare nu priva statele membre de posibilitatea de a adopta m?suri utile echivalente înainte de această intrare în vigoare, din moment ce combaterea de c?tre statele membre a fraudei ?i a evaziunii fiscale este un obiectiv recunoscut ?i încurajat prin A ?asea directiv?, chiar în lipsa unei abilit?ri exprese din partea legiuitorului Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea Halifax ?i al?ii, C?255/02, EU:C:2006:121, punctele 70 ?i 71).

43 Totuși, instanței de trimitere îi revine obligația de a se asigura că excluderea entităților fîr personalitate juridică de la beneficiul regimului de grup TVA, astfel cum această excludere rezultă din dreptul național aplicabil cauzelor principale, constituie o măsură necesară și adecvată unor astfel de obiective care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale.

44 În al doilea rând, chiar din textul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă rezultă că fiecare stat membru poate considera drept persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul lor, care sunt independente din punct de vedere juridic, dar sunt strâns legate între ele pe plan financiar, economic și organizațional. Prin urmare, în lipsa oricărei alte cerințe, doar caracterul strâns al relațiilor care leagă aceste persoane nu poate duce la concluzia că legiuitorul Uniunii a înțeles să rezerve beneficiul regimului de grup TVA numai entităților care se află într-un raport de subordonare față de organizația umbrelă a grupului de întreprinderi avut în vedere.

45 Deși existența unui astfel de raport de subordonare permite să se prezume caracterul strâns al relațiilor dintre persoanele în cauză, aceasta nu poate totuși, în principiu, să fie considerată drept o condiție necesară pentru constituirea unui grup TVA, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 99 din concluzii. O situație contrară nu ar fi posibilă decât în cazurile excepționale în care o asemenea condiție ar fi, într-un context național determinat, o măsură în același timp necesară și adecvată pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale.

46 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca o reglementare națională să rezerve posibilitatea de a constitui un grup TVA, astfel cum este prevăzut de dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația umbrelă a acestui grup printr-un raport de subordonare, cu excepția cazului în care aceste două cerințe constituie măsuri necesare și adecvate pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere.

#### *Cu privire la a treia întrebare*

47 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă poate fi considerat ca având un efect direct, care să permită persoanelor impozabile să îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legislația acestuia nu ar fi compatibilă cu dispoziția menționată și nu ar putea fi interpretată într-o manieră conformă cu aceasta.

48 În această privință, trebuie amintit că, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptați să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta să a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea în special Hotărârea GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 29).

49 O dispoziție de drept al Uniunii este necondiționată atunci când enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor sale, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea în special Hotărârea GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 30).

50 Dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 112 din concluzii, condi?ia impus? de articolul 4 alineatul (4) din A ?asea directiv?, potrivit c?reia constituirea unui grup TVA este subordonat? existen?ei unor leg?turi strânse pe plan financiar, economic sau organiza?ional între persoanele în cauz?, trebuie s? fie precizat? la nivel na?ional. Astfel, acest articol are un caracter condi?ional, în sensul c? presupune interven?ia dispozi?iilor na?ionale care determin? întinderea concret? a unor astfel de leg?turi.

51 În consecin??, articolul 4 alineatul (4) din A ?asea directiv? nu îndepline?te condi?iile necesare pentru a produce un efect direct.

52 Prin urmare, este necesar s? se r?spund? la a treia întrebare c? articolul 4 alineatul (4) din A ?asea directiv? nu poate fi considerat ca având un efect direct, care s? permit? persoanelor impozabile s? îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legisla?ia acestuia nu ar fi compatibil? cu dispozi?ia men?ionat? ?i nu ar putea fi interpretat? într-o manier? conform? cu aceasta.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

53 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declar?:

**1) Articolul 17 alineatele (2) ?i (5) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006, trebuie interpretat în sensul c?:**

– **cheltuielile legate de achizi?ionarea de participa?ii în filialele sale, suportate de o societate holding care se implic? în administrarea acestora ?i care, în acest scop, desf??oar? o activitate economic?, trebuie considerate ca f?când parte din cheltuielile sale generale, iar taxa pe valoarea ad?ugat? achitat? pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, s? fie dedus? integral, mai pu?in atunci când anumite opera?iuni economice efectuate în aval sunt scutite de taxa pe valoarea ad?ugat? în temeiul celei de A ?asea directive 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/69, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui s? opereze decât potrivit modalit??ilor prev?zute la articolul 17 alineatul (5) din această directiv?;**

– 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 taxa pe valoarea adăugată achitată pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedusă 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 – fapt pe care instanțele naționale trebuie să îl verifice – de finalitatea și de economia celei de A șasea directive 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.

2) Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2006/69, trebuie interpretat în sensul că se opune ca o reglementare națională să rezerve posibilitatea de a constitui un grup de persoane care pot fi considerate drept o singură persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, astfel cum această posibilitate este prevăzută de dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația umbrelă a acestui grup printr-un raport de subordonare, cu excepția cazului în care aceste două cerințe constituie măsuri necesare și adecvate pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere.

3) Articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2006/69, nu poate fi considerat ca având un efect direct, care să permită persoanelor impozabile să îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legislația acestuia nu ar fi compatibilă cu dispoziția menționată și nu ar putea fi interpretată într-o manieră conformă cu aceasta.

Semnături

\* Limba de procedură: germană.