

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

18 iulie 2013(*)

„Taxă pe valoarea adăugată – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 17 și articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 – Scutiri – Deducerea taxei achitate în amonte – Fond de pensii – Noțiunea «gestionare de fonduri comune de plasament»”

În cauza C-26/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Gerechtshof te Leeuwarden (Țările de Jos), prin decizia din 3 ianuarie 2012, primită de Curte la 18 ianuarie 2012, în procedura

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnii J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (raportor) și doamna A. Prechal, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 februarie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, de E. M. van Kasteren, de O. L. Mobach și de C. Evers, belastingadviseurs;
- pentru guvernul olandez, de B. Koopman și de C. Wissels, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de H. Walker, de O. Thomas și de L. Christie, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 aprilie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 și a articolului 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între fiscale eenheid PPG Holdings BV și te Hoogezand (denumită în continuare „PPG”), pe de o parte, și Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (denumită în continuare „Inspecteur”), pe de altă parte, având ca obiect o decizie de rectificare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2001 și 31 decembrie 2002.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 4 alineatele (1) și (2) 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 activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 6 alineatul (4) din această directivă:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.” [traducere neoficială]

5 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată stabilește baza de impozitare, pentru livrarea de bunuri, ca fiind toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor de la client sau de la un terț.

6 Articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții 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:

(a) operațiunile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de către brokerii și de agenții de asigurări;

[...]

(d) următoarele operațiuni:

[...]

6. gestionarea de fonduri comune de plasament, așa cum sunt definite de statele membre;

[...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 17 din A 7asea directiv7 prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia na7tere în momentul în care taxa deductibil7 devine exigibil7.

(2) În m7sura în care bunurile 7i serviciile sunt utilizate în scopul opera7iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil7 are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz7:

(a) taxa pe valoarea ad7ugat7 datorat7 sau achitat7 pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz7 a-i fi livrate 7i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz7 a-i fi prestate de o alt7 persoan7 impozabil7;

(b) [...]

(5) În cazul bunurilor 7i serviciilor utilizate de o persoan7 impozabil7 atât pentru opera7iunile care dau drept de deducere prev7zute la alineatele (2) 7i (3), cât 7i pentru opera7iuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permis7 numai pentru partea din taxa pe valoarea ad7ugat7 care poate fi atribuit7 primelor opera7iuni.

[...]” [traducere neoficial7]

Dreptul olandez

8 Articolul 2 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968, denumit7 în continuare „legea”) prevede:

„Din impozitul datorat pentru livrarea de bunuri 7i prestarea de servicii se deduce impozitul datorat pentru livrarea de bunuri 7i prestarea de servicii efectuate în favoarea întreprinz7torului, pentru achizi7ia intracomunitar7 de bunuri de c7tre întreprinz7tor 7i pentru importul de bunuri destinate întreprinz7torului.”

9 Potrivit articolului 11 din lege:

„1. În condi7iile stabilite prin regulament, sunt scutite de impozit:

[...]

i) urm7toarele [...] prest7ri de servicii:

[...]

3. gestionarea activelor acumulate de fondurile de investi7ii 7i de societ77ile de investi7ii cu titlu de plasamente colective;

[...]”

10 Articolul 15 din lege prevede:

„1. Impozitul men7ionat la articolul 2, care este dedus de întreprindere, corespunde:

a) impozitului care a fost facturat de alte întreprinderi, conform normelor în vigoare, în cursul perioadei fiscale pentru bunurile livrate întreprinderii sau pentru serviciile prestate acesteia;

[...]

c) impozitului datorat pentru perioada fiscal?:

[...]

pentru bunurile livrate întreprinderii sau pentru serviciile prestate acesteia;

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Conformându-se unei obligații legale, PPG a instituit în favoarea angajaților din întreprinderilor sale sisteme de pensii pentru limită de vârstă în cadrul Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (denumit în continuare „fondul de pensii”). În conformitate cu legislația olandeză, acest fond de pensii este distinct de PPG din punct de vedere juridic și fiscal. Contribuțiile la sistemul de pensii pentru limită de vârstă sunt achitate în totalitate de PPG, iar nu de angajați.

12 Astfel cum PPG și guvernul olandez au confirmat în Țedință, dreptul olandez în vigoare la data faptelor dădea angajatorilor posibilitatea de a alege între a înființa ei înșiși un astfel de fond și a încredința executarea obligației ce le revenea unei societăți de asigurări care urma să îi plătească contribuțiile lor și care urma să își asume răspunderea pentru plata pensiilor către personalul care a ieșit la pensie. Nu exista însă nicio opțiune care să le permită angajatorilor să mențină un sistem de pensii intern.

13 O filială a PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, a încheiat cu prestatori de servicii cu sediul în Țările de Jos contracte referitoare la administrarea pensiilor și la gestionarea patrimoniului fondului de pensii. Cheltuielile aferente acestor contracte au fost suportate de filiala menționată și nu au fost transferate către fondul de pensii. În cursul anilor 2001 și 2002, PPG a dedus TVA-ul aferent cheltuielilor respective, și anume 139 304,23 euro, cu titlu de TVA achitat în amonte.

14 Grupului PPG i-a fost adresată o decizie de rectificare a TVA-ului aferent perioadei cuprinse între 1 ianuarie 2001 și 31 decembrie 2002. Această decizie de rectificare a fost menținută de Inspecteur în urma soluționării unei contestații. Rechtbank Leeuwarden a respins acțiunea introdusă împotriva deciziei adoptate de Inspecteur. Împotriva acestei hotărâri, PPG a declarat apel la Gerechtshof te Leeuwarden.

15 În fața acestei instanțe, părțile sunt în dezacord cu privire la problema dacă Inspecteur a efectuat în mod întemeiat rectificarea TVA-ului dedus de PPG.

16 PPG consideră că răspunsul la această întrebare este negativ, susținând că cheltuielile efectuate cu pensiile pentru limită de vârstă ale angajaților afiliați constituie cheltuieli generale ale întreprinderii și că, prin urmare, TVA-ul facturat în sarcina sa poate fi dedus în temeiul articolului 15 alineatul 1 din lege. În subsidiar, PPG susține că scutirea prevăzută la articolul 11 alineatul 1 litera i) punctul 3 din lege se aplică prestărilor de servicii furnizate părții interesate referitoare la pensiile pentru limită de vârstă ale angajaților.

17 Inspecteur susține că nu se poate considera că PPG este ea însăși destinatarul serviciilor pe care le-a transferat fondului de pensii fără a emite o factură în contrapartidă și, prin urmare, nu are dreptul de a deduce TVA-ul care i-a fost facturat în acest cadru. În ceea ce privește problema subsidiară privind scutirea de TVA, Inspecteur trage concluzia că fondurile de pensii nu pot fi calificate drept „fonduri comune de plasament”.

18 În aceste condiții, Gerechtshof te Leeuwarden a hotărât să suspende judecarea cauzei și

s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) O persoan? impozabil? care, conform dreptului na?ional în materia pensiilor pentru limit? de vârst?, a înfiin?at un fond de pensii distinct în vederea garant?rii drepturilor la pensie pentru limit? de vârst? ale angaja?ilor s?i ?i ale fo?tilor angaja?i afilia?i la acest fond poate s? deduc?, în temeiul articolului 17 din A ?asea directiv?, impozitul [pl?tit] pentru serviciile care i-au fost prestate în vederea implement?rii sistemului de acordare a pensiilor pentru limit? de vârst? ?i a gestion?rii fondului de pensii?

2) Un fond de pensii care a fost înfiin?at în scopul de a asigura persoanelor afiliate o pensie pentru limit? de vârst? cu cele mai mici costuri ?i în cadrul c?ruia un capital este plasat ?i investit de c?tre aceste persoane sau în numele lor, în timp ce profiturile sunt distribuite, poate fi considerat un «fond comun de plasament» în sensul articolului 13 sec?iunea B litera (d) punctul 6 din A ?asea directiv?»

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 17 din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? o persoan? impozabil? care a înfiin?at un fond de pensii sub forma unei entit??i distincte din punct de vedere juridic ?i fiscal în vederea garant?rii drepturilor la pensie pentru limit? de vârst? ale angaja?ilor s?i ?i ale fo?tilor s?i angaja?i are dreptul s? deduc? TVA-ul pe care l-a achitat pentru prest?rile de servicii referitoare la gestionarea ?i la func?ionarea acestuia.

20 Pentru a r?spunde la aceast? întrebare, trebuie amintit, cu titlu introductiv, c? regimul de deduceri stabilit prin A ?asea directiv? urm?re?te s? elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau pl?tit de agentul economic în cadrul tuturor activit??ilor sale economice. Astfel, sistemul comun al TVA-ului urm?re?te s? garanteze perfecta neutralitate în ceea ce prive?te sarcina fiscal? corespunz?toare tuturor activit??ilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condi?ia ca, în principiu, aceste activit??i s? fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hot?rârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, punctul 35, ?i Hot?rârea din 4 octombrie 2012, PIGI, C-550/11, punctul 21).

21 Pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte s? îi fie recunoscut persoanei impozabile ?i pentru a determina întinderea unui astfel de drept, este, în principiu, necesar? existen?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 (a se vedea Hot?rârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 24, ?i Hot?rârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 26).

22 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea 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 costurile serviciilor în cauz? fac parte dintre cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile ?i reprezint?, ca atare, elemente constitutive ale pre?ului bunurilor ?i serviciilor pe care le furnizeaz?. Astfel, asemenea costuri au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu ansamblul activit??ii economice a persoanei impozabile (a se vedea Hot?rârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, punctul 20).

23 În ambele cazuri, existen?a unei leg?turi directe ?i imediate presupune c? costul prest?rilor de servicii în amonte este încorporat în pre?ul anumitor opera?iuni în aval sau, respectiv, în pre?ul

bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabil? în cadrul activit?ilor sale economice (a se vedea Hot?rârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 60, Hot?rârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punctul 48, ?i Hot?rârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, punctul 55).

24 Trebuie, a?adar, s? se verifice dac?, în pofida împrejur?rii c? fondul creat de PPG constituie o entitate distinct? din punct de vedere juridic de aceasta din urm?, existen?a leg?turii respective rezult?, în spe??, din ansamblul împrejur?rilor opera?iunilor în cauz?.

25 În aceast? privin??, nu se contest? c?, în cauza principal?, PPG a achizi?ionat serviciile în discu?ie pentru a asigura administrarea pensiilor pentru limit? de vârst? ale angaja?ilor s?i ?i gestionarea patrimoniului fondului de pensii constituit în vederea garant?rii pensiilor men?ionate. Constituind fondul, PPG a respectat o obliga?ie legal? care îi revenea în calitate de angajator ?i, în m?sura în care costurile serviciilor achizi?ionate de PPG în acest cadru fac parte dintre cheltuielile sale generale, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere, acestea reprezint?, ca atare, elemente constitutive ale pre?ului produselor PPG (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 36).

26 În aceste împrejur?ri, se poate considera c? achizi?ionarea prest?rilor de servicii în amonte î?i are cauza exclusiv? în activit?ile taxabile ale persoanei impozabile ?i c? exist? o leg?tur? direct? ?i imediat?.

27 În lipsa unui drept de deducere a taxei achitate în amonte, nu numai c? persoana impozabil? ar fi privat?, ca urmare a alegerii legislative de a proteja pensiile pentru limit? de vârst? prin separarea juridic? dintre angajator ?i fondul de pensii, de avantajul fiscal care rezult? din aplicarea regimului de deduceri, dar nu ar mai fi garantat? nici neutralitatea TVA-ului.

28 Aceast? apreciere nu este infirmat? de posibilitatea, amintit? în ?edin??, de a îndeplini obliga?ia legal? privind stabilirea unui regim de pensii pentru limit? de vârst? pentru angaja?ii persoanei impozabile prin alte mijloace decât cel de constituire a unui fond sub forma unei entit??i distincte din punct de vedere juridic ?i fiscal. Astfel, teza contrar? ar echivala cu restrângerea libert??ii recunoscute persoanelor impozabile de a alege structurile organizatorice ?i modalit?ile opera?ionale pe care le apreciaz? ca fiind cele mai adecvate pentru activit?ile lor economice ?i în vederea limit?rii sarcinilor lor fiscale (a se vedea în aceast? privin?? Hot?rârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 53).

29 Având în vedere cele de mai sus, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 17 din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? o persoan? impozabil? care a înfiin?at un fond de pensii sub forma unei entit??i distincte din punct de vedere juridic ?i fiscal, precum cea în discu?ie în litigiul principal, în vederea garant?rii drepturilor la pensie pentru limit? de vârst? ale angaja?ilor s?i ?i ale fo?tilor s?i angaja?i are dreptul s? deduc? TVA-ul pe care l-a achitat pentru serviciile de gestionare ?i de func?ionare a fondului respectiv, cu condi?ia ca existen?a unei leg?turi directe ?i imediate s? rezulte din ansamblul împrejur?rilor opera?iunilor în cauz?.

Cu privire la a doua întrebare

30 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 13 sec?iunea B litera (d) punctul 6 din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? un fond de pensii care a fost înfiin?at în scopul de a asigura persoanelor afiliate o pensie pentru limit? de vârst? cu cele mai mici costuri ?i în cadrul c?ruia un capital este plasat ?i investit de c?tre aceste persoane sau în numele lor, în timp ce profiturile sunt distribuite, poate fi considerat un „fond comun de plasament” în sensul acestei dispozi?ii.

31 Din decizia de trimitere reiese c? a doua întrebare este adresat? numai în m?sura în care r?spunsul la prima întrebare este negativ. De altfel, această a doua întrebare este, în esen?ă, identic? cu cea la care Curtea a r?spuns în Hot?rârea din 7 martie 2013, *Wheels Common Investment Fund Trustees* ?i al?ii (C-424/11).

32 În aceste condi?ii, nu este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

33 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 patra) declar?:

Articolul 17 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 trebuie interpretat în sensul c? o persoan? impozabil? care a înfiin?at un fond de pensii sub forma unei entit??i distincte din punct de vedere juridic ?i fiscal, precum cea în discu?ie în litigiul principal, în vederea garant?rii drepturilor la pensie pentru limit? de vârst? ale angaja?ilor s?i ?i ale fo?tilor s?i angaja?i are dreptul s? deduc? taxa pe valoarea ad?ugat? pe care a achitat-o pentru serviciile de gestionare ?i de func?ionare a fondului respectiv, cu condi?ia ca existen?a unei leg?turi directe ?i imediate s? rezulte din ansamblul împrejur?rilor opera?iunilor în cauz?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.