

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a opta)

1 octombrie 2020(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – A?asea directiv? 77/388/CEE – Articolul 17 alineatul (2) litera (a) – Dreptul la deducerea taxei achitate în amonte – Servicii de care au beneficiat ?i ter?i – Existen?a unei leg?turi directe ?i imediate cu activitatea economic? a persoanei impozabile – Existen?a unei leg?turi directe ?i imediate cu una sau mai multe opera?iuni efectuate în aval”

În cauza C?405/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Hof van Cassatie (Curtea de Casa?ie, Belgia), prin decizia din 26 aprilie 2019, primit? de Curte la 24 mai 2019, în procedura

Vos Aannemingen BVBA

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a opta),

compus? din doamna L. S. Rossi, pre?edint? de camer?, ?i domnii J. Malenovský (raportor) ?i F. Biltgen, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Vos Aannemingen BVBA, de H. Geinger ?i F. Vanbiervliet, advocaten;
- pentru guvernul belgian, de J.?C. Halleux ?i C. Pochet, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatei generale,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 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 (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7/CE a

Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Vos Aannemingen BVBA, pe de o parte, ?i Belgische Staat (statul belgian), pe de alt? parte, în leg?tur? cu deductibilitatea taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) aferente achizi?ion?rii de servicii de intermediere imobiliar? ?i de publicitate, precum ?i achizi?ion?rii de servicii administrative.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 17 alineatele (2) ?i (5) din A ?asea directiv?, în versiunea rezultat? din articolul 28f din aceast? directiv?, prevede:

„(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate în scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) [TVA?ul] datorat sau achitat în statul membru în cauz? pentru bunurile care îi sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate ?i pentru serviciile care îi sunt sau urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?.

[...]

(5) În cazul bunurilor ?i serviciilor utilizate de o persoan? impozabil? atât pentru opera?iunile care dau drept de deducere prev?zute la alineatele (2) ?i (3), cât ?i pentru opera?iuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permis? numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuit? primelor opera?iuni.

Prorata de deducere se stabile?te, pentru toate opera?iunile desf??urate de persoana impozabil?, conform articolului 19.

[...]” [traducere neoficial?]

Dreptul belgian

4 Articolul 45 alineatul 1 din Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Codul privind taxa pe valoarea ad?ugat?), în versiunea aplicabil? faptelor din litigiul principal, prevede:

„Orice persoan? impozabil? poate deduce din taxa pe care o datoreaz? taxele pentru bunurile ?i serviciile care i?au fost furnizate, pentru bunurile pe care le?a importat ?i pentru achizi?iile intracomunitare de bunuri pe care le?a efectuat, în m?sura în care le utilizeaz? pentru a realiza:

1° opera?iuni taxabile;

[...]”

5 Articolul 1 alineatul 2 din koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Decretul regal nr. 3 privind deducerile pentru aplicarea taxei pe valoarea ad?ugat?) din 10 decembrie 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 decembrie 1969, p. 12006), în versiunea aplicabil? faptelor din litigiul principal, prevede:

„Nu sunt deductibile în niciun caz taxele care grevează bunurile și serviciile pe care o persoană impozabilă le utilizează în scop privat sau în alte scopuri decât cele care țin de activitatea sa economică.

În cazul în care un bun sau un serviciu este destinat să fie utilizat parțial în astfel de scopuri, deducerea este exclusiv în limita acestei utilizări. Această limită este stabilită de persoana impozabilă sub controlul administrației.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 Vos Aannemingen are drept activitate economică construirea și vânzarea de imobile de apartamente. Întrucât aceste imobile sunt ridicate pe terenuri care aparțin unor terți, părțile indivize de teren corespunzătoare apartamentelor vândute de Vos Aannemingen sunt vândute chiar de proprietarii terenurilor.

7 Vos Aannemingen suportă cheltuielile de publicitate, cheltuielile administrative, precum și comisioanele agenților imobiliari și deduce apoi integral TVA-ul aferent.

8 În urma unui control fiscal, administrația belgiană competentă a considerat, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1999 și 30 septembrie 2001, că Vos Aannemingen nu putea deduce TVA-ul achitat în amonte decât în măsura în care acesta se raporta doar la vânzarea clădirilor construite de aceasta. Administrația menționată a limitat astfel întinderea dreptului de deducere a TVA-ului admis în favoarea acestei societăți prin aplicarea la cuantumul TVA-ului achitat în amonte a unei fracții având ca numărător prețul clădirii și ca numitor prețul clădirii adăugat la prețul terenului.

9 În consecință, Vos Aannemingen a primit o somație privind un cuantum de 92 313,99 euro cu titlu de TVA, la care se adăugau dobânzile, precum și amenzile.

10 După ce a efectuat, sub rezerva oricăror drepturi, plata sumelor solicitate de administrația fiscală, Vos Aannemingen a formulat opoziție împotriva respectivei constrângeri și a solicitat rambursarea acestor sume.

11 Prin hotărârea din 21 martie 2016, rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Belgia) a admis cererea formulată de Vos Aannemingen.

12 Această instanță a considerat că, ținând seama de faptul că vânzarea unei clădiri și a unui teren constituie una și aceeași livrare, cheltuielile de publicitate, cheltuielile administrative și comisioanele agenților imobiliari plătite de Vos Aannemingen puteau fi considerate, în ansamblul lor, ca făcând parte din cheltuielile generale ale activității economice unice a acesteia, și anume construirea și vânzarea de apartamente. Instanța menționată a apreciat, în plus, că împrejurarea că proprietarii terenurilor în cauză puteau obține un avantaj din serviciile de publicitate și din serviciile prestate de agenții imobiliari beneficiari ai comisioanelor trebuia considerată accesorie în raport cu nevoile Vos Aannemingen.

13 Administrația fiscală a formulat apel împotriva acestei hotărâri la hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia), care, prin hotărârea din 28 noiembrie 2017, l-a declarat fondat.

14 Instanța menționată a arătat mai întâi că nu se contesta faptul că TVA-ul a căruia deducere a fost, în parte, respins de administrația fiscală privea atât vânzarea terenurilor aparținând unor terți, cât și pe cea a clădirilor construite de Vos Aannemingen.

15 Aceasta a considerat în continuare c?, de?i exista efectiv o anumit? leg?tur? între vânzarea cl?dirilor ?i cea a terenurilor, această? leg?tur? nu era direct? ?i imediat? în sensul Hot?rârii din 8 februarie 2007, Investrand (C?435/05, EU:C:2007:87).

16 În această? privin??, aceea?i instan?? a apreciat c?, în cauza principal?, era posibil din punct de vedere juridic s? se vând? separat terenurile ?i cl?dirile ?i c? Vos Annemingen avea posibilitatea de a refactura proprietarului terenurilor o parte din cheltuielile de publicitate, din cheltuielile administrative ?i din comisioanele agen?ilor imobiliari.

17 Pe de alt? parte, instan?a de apel a considerat c? nu se putea sus?ine c? proprietarii terenurilor în discu?ie în litigiul principal aveau doar un „avantaj”, în sensul Hot?rârii din 18 iulie 2013, AES?3C Maritza East 1 (C?124/12, EU:C:2013:488), din suportarea de c?tre Vos Annemingen a cheltuielilor ?i a comisioanelor. Ea a subliniat c? aceste cheltuieli ?i aceste comisioane, în m?sura în care au fost efectuate pentru vânzarea terenurilor, ar fi trebuit, în principiu, s? fie suportate de proprietarii men?iona?i.

18 În sfâr?it, această? instan?? a apreciat c? cheltuielile ?i comisioanele în discu?ie nu intrau nici în categoria costurilor generale suportate de Vos Annemingen.

19 Vos Annemingen a formulat un recurs în casa?ie împotriva acestei hot?râri, la Hof van Cassatie (Curtea de Casa?ie, Belgia). Aceasta sus?ine în special c?, atunci când o opera?iune în amonte este efectuat? în mod obiectiv pentru executarea anumitor activit??i în aval imposabile sau a ansamblului acestora, persoana imposabil? poate deduce integral taxa pl?tit? în amonte, chiar dac? un ter? profit? de asemenea de această? opera?iune, iar acest ter? ar fi trebuit în mod normal s? suporte o parte din cheltuial?, în m?sura în care avantajul personal pentru ter? este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei imposabile.

20 Considerând c? jurispruden?a Cur?ii nu permite s? se stabileasc? cu certitudine dac?, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, TVA?ul achitat în amonte poate fi dedus integral, Hof van Cassatie (Curtea de Casa?ie) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 17 din [A ?asea directiv?] trebuie interpretat în sensul c? împrejurarea c? de o cheltuial? beneficiaz? ?i un ter? (a?a cum este cazul atunci când, la vânzarea unor apartamente, un promotor suport? costuri de publicitate, administrative ?i comisioane ale agen?ilor imobiliari de care beneficiaz? ?i proprietarii terenurilor) nu se opune ca TVA?ul aferent acestor costuri s? poat? fi dedus integral, cu condi?ia de a se stabili c? exist? o leg?tur? direct? ?i imediat? între cheltuial? ?i activitatea economic? a persoanei imposabile ?i c? avantajul ter?ului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei imposabile?

2) Acest principiu se aplic? ?i în cazul în care [este vorba nu] despre costuri generale, ci despre costuri care pot fi atribuite unor opera?iuni în aval clar determinate, supuse sau nu pl??ii TVA?ului, precum în cazul de fa?? vânzarea apartamentelor, pe de o parte, ?i a terenului, pe de alt? parte?

3) Împrejurarea c? persoana imposabil? are posibilitatea/dreptul de a transfera par?ial cheltuiala c?tre ter?ul care beneficiaz? de ea, îns? nu face acest lucru, afecteaz? chestiunea deductibilit??ii TVA?ului aferent acestor costuri?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc?

dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă, dezvoltator imobiliar, cu titlu de cheltuieli de publicitate, de cheltuieli administrative și de comisioane ale agenților imobiliari pe care le-a suportat în cadrul vânzării de apartamente beneficiază de asemenea un terț se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli atunci când, pe de o parte, există o legătură directă și imediată între cheltuielile menționate și activitatea economică a persoanei impozabile și, pe de altă parte, avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

22 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă permite persoanelor impozabile să deducă din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în statutul membru în cauză pentru bunurile care le sunt sau care urmează a le fi livrate și pentru serviciile care le sunt sau urmează a le fi prestate de o altă persoană impozabilă, în măsura în care aceste bunuri și servicii sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale acestora.

23 În temeiul unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la această dispoziție constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, astfel încât dreptul menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 33, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2018, *Volkswagen Financial Services (UK)*, C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 39].

24 Astfel, regimul de deducere instituit de A șasea directivă urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul ansamblului activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează astfel perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 3 iulie 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 22, precum și jurisprudența citată).

25 Pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept, este, în principiu, necesară 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. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau drept de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28, precum și Hotărârea din 24 ianuarie 2019, *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 30 și jurisprudența citată).

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

27 În speță, instanța de trimitere, care pornește de la premisa potrivit căreia există o legătură directă și imediată între cheltuielile în discuție în litigiul principal și ansamblul activității economice a persoanei impozabile, urmărește să afle dacă împrejurarea că și un terț beneficiază

de aceste cheltuieli se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent cheltuielilor menționate.

28 În această privință, dacă se stabilește existența unei asemenea legături directe și imediate între serviciile furnizate persoanei impozabile și activitatea economică a acesteia, împrejurarea că un terț profită de asemenea de respectivele servicii nu poate justifica refuzul dreptului de deducere corespunzător acestor servicii opus persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 35), cu condiția totuși ca avantajul pe care terțul îl obține din această prestare de servicii să fie accesoriu în raport cu nevoile persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 33 și jurisprudența citată).

29 Astfel, ar fi contrar principiul neutralității TVA-ului, evocat la punctul 24 din prezenta hotărâre, să se impună unei persoane impozabile să suporte TVA-ul referitor la cheltuieli efectuate pentru nevoile operațiunilor sale taxabile doar pentru motivul că un terț obține un avantaj accesoriu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 36).

30 Pe de altă parte, trebuie precizat că, pentru a putea fi calificat drept accesoriu, avantajul de care beneficiază terțul trebuie să decurgă dintr-o prestare de servicii efectuată în interesul propriu al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punctul 33 și jurisprudența citată).

31 În cazul în care, precum în speță, rezultă că cheltuielile corespunzătoare unor cheltuieli de publicitate, cheltuieli administrative și comisioane ale agenților imobiliari au fost efectuate în interesul persoanei impozabile, avantajul pe care terțul l-a obținut de asemenea din aceste cheltuieli poate fi calificat drept accesoriu în lumina jurisprudenței evocate la punctul precedent din prezenta hotărâre.

32 Rezultă că împrejurarea, precum cea în discuție în litigiul principal, că, în cadrul vânzării unui teren al cărui proprietar este, un terț obține de asemenea un avantaj din serviciile prestate persoanei impozabile nu poate avea ca efect limitarea întinderii dreptului de deducere a TVA-ului de care dispune această persoană impozabilă.

33 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din Așasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă, dezvoltator imobiliar, cu titlu de cheltuieli de publicitate, de cheltuieli administrative și de comisioane ale agenților imobiliari, pe care le-a suportat în cadrul vânzării de apartamente, beneficiază și un terț nu se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli atunci când, pe de o parte, există o legătură directă și imediată între cheltuielile menționate și activitatea economică a persoanei impozabile și, pe de altă parte, avantajul terțului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.

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 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de persoana impozabilă beneficiază și un terț se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli, în cazul în care acestea nu se încadrează în cheltuielile generale ale persoanei impozabile, ci constituie cheltuieli imputabile unor operațiuni în aval determinate.

35 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că un drept de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile nu numai atunci când cheltuielile cu serviciile în discuție fac parte din cheltuielile generale legate de ansamblul activității economice a persoanei impozabile, ci și în cazul în care mai ales atunci când există o legătură directă și imediată între o operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau dreptul la deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 60, și Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 55).

36 În cuprinsul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere se plasează în mod expres în ipoteza în care cheltuielile aferente serviciilor furnizate în amonte nu fac parte din cheltuielile generale, ci sunt imputabile unor operațiuni în aval determinate, dintre care unele sunt efectuate de persoana impozabilă, iar altele de un terț.

37 În această privință, astfel cum s-a amintit la punctul 22 din prezenta hotărâre, din articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă rezultă că persoanele impozabile nu sunt autorizate să deducă din taxa pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru serviciile care le sunt prestate de o altă persoană impozabilă decât în măsura în care aceste servicii sunt utilizate în scopul propriilor operațiuni taxabile.

38 În consecință, nu poate da naștere unui astfel de drept partea din cheltuieli care este legată nu de operațiunile realizate de persoana impozabilă, ci de operațiuni efectuate de un terț, precum, în cauza principală, vânzarea terenurilor.

39 În speță, dacă s-ar dovedi că o parte dintre serviciile în temeiul cărora au fost efectuate cheltuielile în discuție în litigiul principal a fost utilizată nu în scopul operațiunilor de construire și de vânzare de imobile ale persoanei impozabile, ci în scopul unor operațiuni de vânzare de terenuri efectuate de terți, legătura directă și imediată existentă între aceste servicii și operațiunile taxabile ale acestei societăți ar fi parțial ruptă, astfel încât aceasta nu ar avea dreptul să efectueze deducerea TVA-ului care a grevat această parte din cheltuieli (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 39).

40 Pentru a determina întinderea dreptului de deducere al persoanei impozabile, revine instanței de trimitere să determine în ce măsură serviciile respective au fost efectiv furnizate pentru a permite persoanei impozabile să își realizeze operațiunile taxabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 34). Astfel, numai în această măsură se va considera că TVA-ul achitat în amonte grevează servicii prestate persoanei impozabile, astfel cum impune articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

41 În acest scop, este necesar să se aibă în vedere conținutul obiectiv al serviciilor achiziționate de persoana impozabilă și să se țină seama de ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 31, și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 28).

42 În împrejurări precum cele din litigiul principal, sunt pertinente în special contractele de furnizare de servicii, precum și realitatea economică și comercială, a cărei luare în considerare constituie, în temeiul unei jurisprudențe constante, un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punctul 61).

43 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că de cheltuielile efectuate de persoana impozabilă beneficiază și un terț nu se opune ca această persoană impozabilă să poată deduce integral TVA-ul achitat în amonte aferent acestor cheltuieli, în cazul în care acestea nu se încadrează în cheltuielile generale ale persoanei impozabile, ci constituie cheltuieli imputabile unor operațiuni în aval determinate, în măsura în care cheltuielile respective au o legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile ale persoanei impozabile, aspect care trebuie apreciat de instanța de trimitere în raport cu ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat aceste operațiuni.

Cu privire la a treia întrebare

44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că împrejurarea că persoana impozabilă are posibilitatea de a transfera asupra terțului care obține un avantaj o parte din cheltuielile pe care le-a efectuat are incidență asupra dreptului acestei persoane impozabile de a deduce TVA-ul aferent acestor cheltuieli.

45 Astfel cum rezultă din răspunsul la a doua întrebare, în special din cuprinsul punctului 43 din prezenta hotărâre, împrejurarea că o parte din cheltuielile efectuate de persoana impozabilă nu au fost angajate în scopul propriilor operațiuni taxabile, ci pentru nevoile unei operațiuni efectuate de un terț, ar fi de natură să întrerupă parțial legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziționarea serviciilor în amonte și operațiunea în aval, împiedicând astfel persoana impozabilă să efectueze deducerea integrală a TVA-ului aferent.

46 Împrejurarea că persoana impozabilă are posibilitatea de a transfera asupra acestui terț o parte din cheltuielile pe care le-a efectuat pentru serviciile menționate constituie, desigur, un indiciu în favoarea concluziei potrivit căreia această parte a cheltuielilor nu se raportează la operațiunea în aval efectuată de persoana impozabilă, ci la operațiunea realizată de terțul menționat.

47 Totuși, acest element nu este suficient, în sine, pentru a determina întinderea dreptului de deducere a TVA-ului de care dispune persoana impozabilă, în măsura în care, astfel cum reiese din jurisprudența amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre, este necesar, în cadrul aplicării criteriului legăturii directe, să se ia în considerare ansamblul împrejurărilor în care s-au derulat operațiunile în cauză, apreciere care trebuie efectuată de instanța de trimitere.

48 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care un terț obține un avantaj din cheltuielile efectuate de persoana impozabilă, împrejurarea că aceasta are posibilitatea de a

transfera asupra acestui ter? o parte din cheltuielile astfel efectuate constituie unul dintre elemente, împreun? cu ansamblul celorlalte împrejur?ri în care s?au derulat opera?iunile în cauz?, pe care instan?a de trimitere trebuie s? le ia în considerare în scopul determin?rii întinderii dreptului de deducere a TVA?ului de care dispune persoana impozabil?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

49 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 opta) declar?:

1) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) 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 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul c? împrejurarea c? de cheltuielile efectuate de o persoan? impozabil?, dezvoltator imobiliar, cu titlu de cheltuieli de publicitate, de cheltuieli administrative ?i de comisioane ale agen?ilor imobiliari, pe care le?a suportat în cadrul vânz?rii de apartamente, beneficiaz? ?i un ter? nu se opune ca această persoan? impozabil? s? poat? deduce integral taxa pe valoarea ad?ugat? achitat? în amonte aferent? acestor cheltuieli atunci când, pe de o parte, exist? o leg?tur? direct? ?i imediat? între cheltuielile men?ionate ?i activitatea economic? a persoanei impozabile ?i, pe de alt? parte, avantajul ter?ului este accesoriu în raport cu nevoile întreprinderii persoanei impozabile.**

2) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul c? împrejurarea c? de cheltuielile efectuate de persoana impozabil? beneficiaz? ?i un ter? nu se opune ca această persoan? impozabil? s? poat? deduce integral taxa pe valoarea ad?ugat? achitat? în amonte aferent? acestor cheltuieli, în cazul în care acestea nu se încadrează în cheltuielile generale ale persoanei impozabile, ci constituie cheltuieli imputabile unor opera?iuni în aval determinate, în m?sura în care cheltuielile respective au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu opera?iunile taxabile ale persoanei impozabile, aspect care trebuie apreciat de instan?a de trimitere în raport cu ansamblul împrejur?rilor în care s?au derulat aceste opera?iuni.**

3) **Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul c?, în cazul în care un ter? ob?ine un avantaj din cheltuielile efectuate de persoana impozabil?, împrejurarea c? aceasta are posibilitatea de a transfera asupra acestui ter? o parte din cheltuielile astfel efectuate constituie unul dintre elemente, împreun? cu ansamblul celorlalte împrejur?ri în care s?au derulat opera?iunile în cauz?, pe care instan?a de trimitere trebuie s? le ia în considerare în scopul determin?rii întinderii dreptului de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? de care dispune persoana impozabil?.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.