

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

8 septembrie 2022(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1), articolul 167 și articolul 168 litera (a) – Deducerea taxei achitate în amonte – Noțiunea de «persoană impozabilă» – Societate holding – Cheltuieli legate de o contribuție în calitate de asociat în natură la filiale – Lipsa participării cheltuielilor la cheltuielile generale – Activități ale filialelor în cea mai mare parte scutite de impozit”

În cauza C-98/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 23 septembrie 2020, primită de Curte la 15 februarie 2021, în procedura

Finanzamt R

împotriva

W GmbH,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. Passer, președinte de cameră, doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a doua, și domnul N. Wahl, judecător,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru W GmbH, de M. Dietrich și N. Penner, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul german, de J. Möller și P.-L. Krüger, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 martie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 167 și a articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în

continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt R (Administrația Fiscală din R, Germania), pe de o parte, și W GmbH, pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a acorda acesteia din urmă deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte, aferente prestațiilor care au permis acestei societăți să furnizeze, cu titlu de contribuție în calitate de asociat, prestații de servicii către filialele sale care furnizează ele însele prestații, în majoritate, cu scutire de TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

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

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

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

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

5 Potrivit articolului 167 din directiva menționată:

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

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

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

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

[...]”

Dreptul german

7 Articolul 2 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21

februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), are următorul cuprins:

„(1) Este întreprinzător acela care exercită în mod independent o activitate economică sau profesională. Întreprinderea cuprinde ansamblul activităților economice sau profesionale a întreprinzătorului. Prin activitate economică sau profesională se înțelege orice activitate cu caracter de continuitate exercitată pentru a se obține venituri, chiar dacă intenția de a obține un profit lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

(2) Activitatea economică sau profesională nu se exercită în mod independent:

1. dacă unele persoane fizice sunt integrate într-o întreprindere, în mod individual sau colectiv, în așa fel încât sunt ținute să urmeze instrucțiunile întreprinzătorului;
2. dacă, având în vedere ansamblul relațiilor efective, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea organizației umbrelă (unitate fiscală). Efectele unității fiscale sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul pe teritoriul național. Aceste filiale trebuie să fie tratate ca o singură întreprindere. [...]”

8 Articolul 15 din UStG, intitulat „Deducerea taxei achitate în amonte”, precizează la alineatul (1):

„Întreprinzătorul poate deduce următoarele taxe achitate în amonte:

1. taxa legal datorată pentru livrări și alte prestații efectuate în favoarea întreprinderii sale de un alt întreprinzător. [...]”

9 Articolul 42 din Abgabenordnung (Codul fiscal) prevede:

„(1) Legea fiscală nu se poate eluda prin abuzul de posibilitățile oferite de dreptul aplicabil. În cazul în care condițiile prevăzute de o dispoziție fiscală prin care se urmărește combaterea evaziunii fiscale sunt îndeplinite, consecințele juridice ale acesteia sunt determinate de această dispoziție. În celelalte cazuri în care un abuz, în sensul alineatului (2), este dovedit, impozitul este datorat în aceleași condiții precum sub regimul modalităților juridice adecvate operațiunilor economice.

(2) Un abuz este dovedit atunci când a fost aleasă o modalitate juridică neadecvată, care conferă persoanei impozabile sau unui terț un avantaj fiscal neprevăzut de lege în raport cu consecințele unei modalități juridice adecvate. Această normă nu se aplică dacă persoana impozabilă dovedește existența unor motive nefiscale care au justificat alegerea modalității, care trebuie luate în considerare având în vedere situația sa în ansamblu.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 W are ca obiect de activitate achiziționarea, gestionarea și exploatarea de bunuri imobile, precum și proiectarea, asanarea și realizarea de proiecte de construcție.

11 În cursul anului 2013, W deținea participații la X GmbH & Co. KG și la Y GmbH & Co. KG, care au ca obiect de activitate construirea de bunuri imobile și vânzarea de locuințe, în majoritate cu scutire de TVA.

12 Mai precis, în cursul anului în cauză, W deținea 94 % din părțile sociale ale X, restul de 6 % fiind deținut de Z KG.

13 Printr-un act adițional la contractul de societate al X din 31 ianuarie 2013, Z și W au convenit să efectueze o contribuție în calitate de asociate la capitalul societății X. Această contribuție consta pentru Z în plata unei sume de 600 000 de euro și pentru W în furnizarea, proporțional echivalent cu participarea sa, fie a cel puțin 9,4 milioane de euro, și gratuit, prestați de servicii de arhitectură, de calcule privind statica, de planificare a izolației termice și fonice, de aprovizionare energetică, precum și de racordări la rețele, de întreprindere generală, de amenajare și de comercializare pentru două imobile care urmau să fie construite de X. W a prestat aceste servicii parțial cu propriul personal sau echipament și parțial prin achiziționarea de bunuri și servicii de la alte societăți.

14 Printr-un alt contract din aceeași zi, încheiat între W și X, s-a convenit ca W să furnizeze, cu titlu oneros, servicii de contabilitate și de gestiune în favoarea X în legătură cu construirea celor două bunuri menționate la punctul anterior. Aceste servicii includeau recrutarea și concedierea personalului, achiziționarea de echipamente, întocmirea conturilor anuale și a declarațiilor fiscale și comunicarea acestora administrației fiscale. Acestea excludeau prestațiile pe care W trebuia să le efectueze cu titlu de contribuție în calitate de asociat.

15 În plus, în cursul anului 2013, W deținea 89,64 % din părțile sociale ale Y, restul părților fiind deținute de P I GmbH.

16 Printr-un act adițional la contractul de societate al Y încheiat la 10 aprilie 2013, s-a convenit ca P I și W să contribuie în calitate de asociați la capitalul social al Y. Contribuția P I consta în plata unei sume de 3,5 milioane de euro, iar cea a societății W consta în furnizarea de prestați de servicii de aceeași natură precum cele furnizate către X descrise la punctul 13 din prezenta hotărâre, gratuit și proporțional cu participarea sa, respectiv într-un quantum de cel puțin 30,29 milioane de euro, în legătură cu construirea unui al treilea bun. W a prestat aceste servicii în parte cu propriul personal sau material și în parte prin achiziționarea de bunuri și de servicii de la alte întreprinderi.

17 Printr-un alt contract din aceeași dată, W și Y au convenit că, în cadrul proiectului de construcție a celui de al treilea bun, W ar furniza, cu titlu oneros, societății Y servicii de contabilitate și de gestiune asemănătoare celor furnizate societății X și descrise la punctul 14 din prezenta hotărâre.

18 În declarațiile sale fiscale privind TVA-ul pentru anul 2013, W a dedus integralitatea TVA-ului achitat în amonte pentru prestațiile în cauză. Administrația fiscală germană a considerat că contribuțiile în calitate de asociat ale societății W în favoarea societăților X și Y trebuiau calificate drept activități neimpozabile pentru motivul că nu au servit la obținerea de venituri în sensul legislației privind TVA-ul și, prin urmare, nu erau imputabile activităților comerciale a societății W. Valorile TVA-ului achitate în amonte în legătură cu aceste activități nu ar fi, aadar, deductibile.

19 Întrucât reclamația sa introdusă împotriva acestui refuz de deducere a fost respinsă, W a introdus o acțiune în fața Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioară, Germania) care, prin decizia din 19 aprilie 2018, a admis-o. Potrivit acestei instanțe, furnizarea de servicii de contabilitate și de gestiune de către W către X și Y implica o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea acestor societăți în schimbul unei remunerații. Ținând seama de această imixtiune prin intermediul serviciilor de contabilitate și de gestiune, furnizarea de prestați de servicii distincte care corespund contribuției în calitate de asociat în natură efectuată

în favoarea filialelor ar fi de activitatea comercială de gestiune activă a participațiilor. Această analiză ar rezulta din jurisprudența Curții potrivit căreia prestațiile în natură care au servit la colectarea de fonduri care au constituit aport la capitalul societăților de participare cu titlu de contribuții ale asociaților fac parte din activitatea comercială a societăților holding. În consecință, instanța menționată a apreciat că W putea deduce integral impozitul pe cifra de afaceri aferent prestărilor de servicii pe care le-a furnizat societăților X și Y cu titlu de contribuție a sa în calitate de asociat. În plus, aceasta a precizat că nu a existat un abuz de drept și că existau motive nefiscale care justificau modalitatea aleasă pentru operațiunea în cauză.

20 Administrația Fiscală din R a formulat recurs împotriva acestei decizii la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), în susținerea căruia susține în special că prestațiile în litigiu, și anume cele care sunt legate de contribuțiile în calitate de asociat efectuate în favoarea filialelor, care trebuie distinse de prestațiile de gestiune și de contabilitate cu titlu oneros, nu fac, în lipsa unei remunerații, obiectul unui schimb de prestații. Pe de altă parte, aceasta a susținut că operațiunile realizate de W rezultau dintr-o recurgere abuzivă la modalitățile prevăzute de legislație pentru deducerea TVA-ului.

21 În cadrul deciziei de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) arată că nu există o unitate fiscală între W, pe de o parte, și X și Y, pe de altă parte, în sensul articolului 2 alineatul (2) din UStG.

22 În plus, instanța de trimitere consideră că, din moment ce W a furnizat filialelor sale, cu titlu oneros, prestări de contabilitate și de gestiune și a procedat astfel la o imixtiune în administrarea filialelor sale, aceasta putea, în pofida calității sale de societate holding, să beneficieze, în principiu, de deducerea integrală a taxei achitate pentru prestările în amonte pe care le-a achiziționat. Ea amintește, în această privință, că reiese din jurisprudența Curții că un drept de deducere în favoarea persoanei impozabile este de asemenea admis în lipsa unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere, atunci când costurile serviciilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care le furnizează. Instanța de trimitere deduce de aici că cheltuielile efectuate de o societate holding, care se implică în administrarea unei filiale, pentru diferitele servicii pe care le-a achiziționat în cadrul dobândirii de participații în această filială fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului prestațiilor sale, având, așadar, în principiu, o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a holdingului.

23 Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă W nu se află în imposibilitatea de a deduce TVA-ul achitat în amonte întrucât a achiziționat prestațiile în amonte pentru a le constitui ca aport la capitalul filialelor care efectuează operațiuni scutite, astfel încât aceste prestări în amonte au o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval scutite.

24 În primul rând, instanța de trimitere ridică astfel problema dacă prestațiile în amonte pe care W le-a transferat către X și Y pentru contribuțiile sale în calitate de asociat pot fi considerate ca fiind achiziționate de W pentru întreprinderea sa și dacă costurile aferente acestora fac parte din cheltuielile sale generale, și anume din elementele constitutive ale costului operațiunilor sale taxabile în aval de contabilitate și de gestiune pentru filialele sale. Această întrebare decurge din Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 37 și următoarele), din care instanța de trimitere deduce că, în vederea deducerii TVA-ului achitat în amonte de o societate holding, trebuie ca operațiunea în cauză să aibă cauză exclusivă directă în activitatea economică taxabilă a acestei societăți sau să constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a acestei activități. Astfel, în lipsa unei legături

directe și imediate între cheltuielile aferente prestațiilor în amonte și activitatea economică taxabilă a societății holding, aceste cheltuieli nu ar putea face parte din cheltuielile generale ale W și nu ar putea fi elemente constitutive ale prețului bunurilor livrate sau al prestațiilor furnizate de W. Instanța de trimitere evocă de asemenea Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), Hotărârea din 1 octombrie (C-405/19, EU:C:2020:785). Deși cauzele aflate la originea acestor hotărâri nu privesc societăți holding, acestea ar confirma necesitatea unei legături directe între prestațiile în amonte și operațiunile taxabile ale societății în cauză pentru a permite o deducere a TVA-ului achitat în amonte. Or, în speșă, instanța de trimitere consideră că prestările în amonte ar putea fi achiziționate nu pentru întreprinderea W și operațiunile sale taxabile, ci pentru cele ale filialelor sale. Aceste prestații ar avea, prin urmare, o legătură directă și imediată cu activitățile în mare parte scutite ale acestor filiale.

25 În al doilea rând, dacă s-ar considera că taxa plătită pentru prestările în amonte este totuși deductibilă, instanța de trimitere ridică problema dacă interpunerea unei societăți-mamă în achiziționarea de prestări de servicii ale filialei în scopul deducerii taxei achitate în amonte, la care aceasta nu are, în principiu, dreptul, nu constituie un abuz de drept. Ea amintește în această privință că, la nivel național, este exclus ca o societate-mamă să obțină, prin intermediul interpunerii sale în amonte, un drept de deducere a taxei achitate în amonte de care nu ar beneficia în cazul achiziționării directe a prestațiilor. Or, mecanismul în speșă ar fi același din punct de vedere economic precum cel al interpunerii în amonte, astfel încât un astfel de abuz ar putea fi caracterizat. În plus, aceasta apreciază că, în cazul în care un astfel de aranjament ar fi considerat neabuziv, există riscul unui val de interpuneri ale unor societăți holding în ansamblul achizițiilor de prestații de către persoane impozabile.

26 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În împrejurări precum cele din procedura principală, articolul 168 litera (a) din [Directiva TVA] coroborat cu articolul 167 din această directivă trebuie interpretat în sensul că un holding de administrare care prestează operațiuni impozabile în aval pentru filiale beneficiază de dreptul de deducere și pentru prestațiile pe care le achiziționează de la terți și pe care le integrează în filiale în schimbul acordării unei participații la profitul general, deși prestațiile în amonte nu sunt legate în mod direct și imediat de operațiuni proprii ale holdingului, ci de activitățile (în mare parte) scutite ale filialelor, prestațiile în amonte nu se regăsesc în prețul operațiunilor impozabile (prestate filialelor) și nu fac parte din elementele de cost generale aferente activității economice proprii a holdingului?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: constituie un abuz de drept în sensul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene faptul că un holding de administrare «intermediază» achiziția de prestații pentru filiale, astfel încât acesta achiziționează el însuși prestațiile pentru care filialele – în cazul în care le-ar achiziționa în mod direct – nu ar avea drept de deducere, le integrează în filiale în schimbul acordării unei participații la profitul acestora, iar apoi, invocând calitatea sa de holding de administrare, pretinde deducerea integrală pentru prestațiile în amonte? Sau această intermediere poate fi justificată prin motive din afara dreptului fiscal, deși deducerea integrală reprezintă, în sine, un element contrar sistemului și ar crea un avantaj concurențial pentru întreprinderile cu structură de holding față de întreprinderile cu un singur nivel?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

27 În urma prezentării concluziilor domnului avocat general, W a solicitat, prin actul depus la

grefa Cur?ii la 12 aprilie 2022, redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedur? al Cur?ii. Din moment ce faza oral? a procedurii a fost închis? dup? prezentarea concluziilor domnului avocat general, această cerere trebuie în?eleas? ca vizând redeschiderea acestei faze în temeiul articolului men?ionat.

28 În sus?inerea acestei cereri, W arat? în esen?? c? concluziile domnului avocat general, în special punctele 39-43 ?i 55-62 din acestea, au omis s? adopte o pozi?ie cu privire la anumite elemente care merit? o dezbatere cu p?r?ile sau au luat pozi?ie cu privire la anumite elemente f?r? ca acestea s? fi fost deb?tute de p?r?i. Aceste omisiuni ?i aceste lu?ri de pozi?ie ar justifica organizarea unei ?edin?e.

29 În această privin??, trebuie amintit c?, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezint? în mod public, cu deplin? impar?ialitate ?i în deplin? independen??, concluzii motivate în cauzele care, în conformitate cu Statutul Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene, necesit? interven?ia sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiaz? avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte (Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicaç?es e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

30 În această privin??, trebuie amintit de la bun început c? Statutul Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene ?i Regulamentul de procedur? al acesteia nu prev?d posibilitatea ca p?r?ile interesate s? depun? observa?ii în r?spuns la concluziile prezentate de avocatul general (Hot?rârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?). În consecin??, dezacordul unei persoane interesate fa?? de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care acesta le examineaz? în cadrul lor, nu poate constitui prin el însu?i un motiv care s? justifice redeschiderea fazei orale a procedurii (Hot?rârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punctul 24, precum ?i Hot?rârea din 29 noiembrie 2017, King, C?214/16, EU:C:2017:914, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

31 Prin argumentele sale, W urm?re?te s? r?spund? concluziilor domnului avocat general punând în discu?ie aprecierile sale cu privire la prima întrebare preliminar?.

32 Desigur, potrivit articolului 83 din Regulamentul de procedur?, Curtea poate oricând s? dispun?, dup? ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consider? c? nu este suficient l?murit? sau atunci când o parte a invocat, dup? închiderea acestei faze, un fapt nou de natur? s? aib? o influen?? decisiv? asupra deciziei Cur?ii sau atunci când cauza trebuie solu?ionat? pe baza unui argument care nu a fost pus în discu?ia p?r?ilor ori a persoanelor interesate men?ionate la articolul 23 din Statutul Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene.

33 Cu toate acestea, omisiunile ?i lu?rile de pozi?ie contestate de W se refer? toate la elemente pe care W ?i celelalte p?r?i le?au putut aprecia în cadrul procedurii scrise. Niciun element cu adev?rat nou nu a fost prezentat în concluziile domnului avocat general.

34 În spe??, Curtea, dup? ascultarea domnului avocat general, consider? c? dispune de toate elementele necesare pentru a r?spunde la întreb?rile adresate de instan?a de trimitere.

35 Prin urmare, nu este necesar s? se dispun? redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 167 din această directivă trebuie interpretat în sensul că o societate holding care efectuează operațiuni impozabile în aval în favoarea unor filiale beneficiază de dreptul de deducere a taxei în amonte pentru prestațiile pe care le achiziționează de la terți și pe care le constituie ca aport la capitalul filialelor în schimbul acordării unei participații la profitul general, atunci când, în primul rând, prestațiile în amonte sunt legate în mod direct și imediat nu de operațiuni proprii ale societății holding, ci de activitățile în mare parte scutite ale filialelor, în al doilea rând, aceste prestații nu se regăsesc în prețul operațiunilor impozabile efectuate în beneficiul filialelor și, în al treilea rând, nu fac parte din cheltuielile generale ale activităților economice proprii a societății holding.

37 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere a TVA-ului, astfel cum este prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 24 și jurisprudența citată).

38 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 25 și jurisprudența citată).

39 Cu toate acestea, din articolul 168 litera (a) din Directiva TVA reiese că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie îndeplinite două condiții. În primul rând, persoana interesată trebuie să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive. În al doilea rând, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punctul 23 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește prima condiție, din articolul 9 din Directiva TVA rezultă că persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Acest articol 9 precizează, în plus, că noțiunea de „activitate economică” include toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și în special operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

41 Potrivit unei jurisprudențe constante, simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu constituie, în sine, o activitate economică în sensul Directivei TVA, care să confere autorului lor calitatea de persoană impozabilă, întrucât simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate. Astfel, încasarea unui eventual dividend, fruct al acestei participații, sau a unui profit ca urmare a vânzării acesteia rezultă din simpla proprietate a bunului. Prin urmare, o societate holding al cărei obiect unic este dobândirea de participații în alte societăți nu are nici calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA, nici, în consecință, dreptul de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair,

C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 16, și Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 30).

42 Situația este diferită pentru societățile holding mixte în care participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societăților în care a avut loc dobândirea de participații. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, o asemenea imixtiune a unei societăți holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în măsura în care implică efectuarea unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă. Curtea a precizat, în această privință, că noțiunea „imixtiune a unui holding în administrarea filialei sale” trebuie înțeleasă ca incluzând toate operațiunile care constituie o activitate economică în sensul Directivei TVA efectuate de holding în beneficiul filialei sale, printre care figurează, în mod neexhaustiv, prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctele 31 și 32). Prin urmare, pentru prestările de servicii cu titlu oneros, supuse TVA-ului, care intră în sfera acestei imixțiuni, societatea holding mixtă este 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 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punctul 32 și jurisprudența citată).

43 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că activitatea W nu se limita la achiziționarea și la deținerea de părți sociale ale societăților X și Y, ci furniza celor două filiale ale sale, în schimbul unei remunerații, prestații de contabilitate și de gestiune care constituie o activitate economică în sensul Directivei TVA. În consecință, W trebuie să fie calificat drept persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA și îndeplinește prima dintre cele două condiții reluate la punctul 39 din prezenta hotărâre pentru a putea beneficia de un drept de deducere.

44 În ceea ce privește cea de a doua dintre aceste condiții, din modul de redactare a articolului 168 din Directiva TVA rezultă că dreptul de deducere a unei taxe achitate în amonte impune utilizarea bunurilor și a serviciilor achiziționate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile.

45 În această privință, Curtea a precizat că, pentru ca un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile, este necesar, în principiu, să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punctul 41 și jurisprudența citată).

46 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 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punctul 42 și jurisprudența citată).

47 În ambele cazuri, este necesar ca costul bunurilor sau serviciilor în amonte să fie încorporat

în pre?ul anumitor opera?iuni în aval sau, respectiv, în pre?ul bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabil? în cadrul activit??ilor sale economice (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 iulie 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

48 În schimb, în cazul în care bunuri sau servicii achizi?ionate de o persoan? impozabil? au leg?tur? cu opera?iuni scutite sau care nu intr? în domeniul de aplicare al TVA?ului, nu va fi perceput? nicio tax? în aval ?i nu va fi dedus? nicio tax? în amonte (Hot?rârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).

49 În plus, Curtea a precizat c? existen?a unor leg?turi între opera?iuni trebuie apreciat? având în vedere con?inutul obiectiv al acestora. Mai precis, este important s? se ?in? seama de toate împrejur?rile în care s?au derulat opera?iunile în discu?ie ?i s? se ia în considerare numai opera?iunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabil? a persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 octombrie 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?). În acest sens, s?a statuat c? trebuie s? se ?in? seama de utilizarea efectiv? a bunurilor ?i a serviciilor achizi?ionate de persoana impozabil? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 noiembrie 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punctul 66) ?i de cauza exclusiv? a opera?iunii în discu?ie, aceasta din urm? trebuind s? fie considerat? un criteriu de determinare a con?inutului obiectiv (Hot?rârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, punctul 37, precum ?i jurispruden?a citat?).

50 În spe??, reiese din dosarul de care dispune Curtea c? W a achizi?ionat servicii de calcule privind statica, de planificare a izola?iei termice ?i fonice, de aprovizionare energetic?, precum ?i de racord?ri la re?ele, de întreprindere general?, de amenajare ?i de comercializare pentru a??i îndeplini obliga?iile referitoare la contribu?iile în calitate de asociat? fa?? de filialele sale.

51 Pentru ca W s? poat? deduce TVA?ul achitat pentru aceste servicii achizi?ionate în amonte, revine, conform jurispruden?ei reluate la punctele 45 ?i 46 din prezenta hot?râre, instan?ei de trimitere sarcina de a verifica fie c? serviciile men?ionate au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu opera?iuni în aval ale acestei societ??i care dau na?tere dreptului de deducere, fie c? fac parte din cheltuielile generale ale acesteia, astfel încât constituie elemente constitutive ale pre?ului bunurilor sau al serviciilor pe care le furnizeaz?.

52 În ceea ce prive?te existen?a unei leg?turi directe ?i imediate cu opera?iunile în aval ale societ??ii W, trebuie observat c? serviciile achizi?ionate în amonte enun?ate la punctul 50 din prezenta hot?râre nu sunt utilizate de W pentru a putea oferi serviciile sale în aval de contabilitate ?i de gestiune care includ recrutarea ?i concedierea personalului, achizi?ionarea de echipamente, întocmirea conturilor anuale, precum ?i întocmirea declara?iilor fiscale ?i comunicarea acestora c?tre administra?ia fiscal?. Rezult? c? nu se poate considera c? cheltuielile efectuate de W pentru a achizi?iona serviciile în amonte fac parte dintre elementele constitutive ale pre?ului serviciilor sale în aval impozitate care dau na?tere dreptului de deducere.

53 În ceea ce prive?te aspectul dac? serviciile achizi?ionate de W în amonte, enun?ate la punctul 50 din prezenta hot?râre, fac parte din cheltuielile generale ale societ??ii W, astfel încât acestea constituie elemente constitutive ale pre?ului bunurilor sau al serviciilor pe care le furnizeaz? ?i au, prin urmare, o leg?tur? direct? ?i imediat? cu ansamblul activit??ii sale economice, trebuie s? se observe c? aceste servicii fac obiectul contribu?iilor societ??ii W în calitate de asociat? la filialele sale X ?i Y. Cum a indicat ?i domnul avocat general la punctul 58 din concluzii, nu este vorba despre cheltuieli care sunt necesare societ??ii W pentru achizi?ionarea de participa?ii, ci de cheltuieli care constituie obiectul însu?i al contribu?iei în calitate de asociat? a societ??ii W la filialele sale. O astfel de contribu?ie a unei societ??i holding în beneficiul filialelor sale, indiferent dac? este în numerar sau în natur?, ?ine de de?inerea de

părți sociale care, astfel cum s-a arătat la punctul 41 din prezenta hotărâre, nu constituie o activitate economică în sensul Directivei TVA și, prin urmare, nu dă dreptul la o deducere. Cauza exclusivă a operațiunii în discuție este o contribuție în calitate de asociat din partea societății W.

54 În plus, atunci când este luat în considerare utilizarea efectivă a serviciilor achiziționate de W, trebuie amintit că W a susținut că aceste servicii constituiau o contribuție în calitate de asociat în natură și că, în acest scop, ea trebuia să le transfere gratuit filialelor sale pentru ca acestea să le utilizeze pentru operațiunile lor. Faptul că aceste servicii sunt destinate a fi utilizate de filialele societății W stabilește o legătură directă cu operațiunile acestor filiale și confirmă lipsa unei legături directe și imediate cu activitatea economică a W. Constatarea că serviciile menționate au o legătură directă cu activitățile acestora din urmă nu este repus în discuție de faptul că acestea au fost transferate de W către filialele sale, din moment ce trebuie luat în considerare utilizarea efectivă a acestora și servicii.

55 Astfel cum s-a arătat la punctul 38 din prezenta hotărâre, regimul de deducere urmărește numai să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat și achitat în cadrul activităților sale economice. Astfel, Curtea a statuat că cheltuielile care nu sunt legate de operațiunile taxabile realizate de persoana impozabilă, ci de operațiuni efectuate de un terț, nu pot da naștere unui drept de deducere pentru această persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punctul 38). Faptul că această din urmă apreciere a fost efectuată în contextul unei cauze care nu privea o societate holding este, contrar celor susținute de W, indiferent, atât timp cât aceasta corespunde unei norme general aplicabile dreptului de deducere. Întrucât utilizarea efectivă a serviciilor achiziționate de W evidențiază că acestea sunt direct legate de operațiunile filialelor sale, această legătură se opune acordării unui drept de deducere de către W pentru aceste servicii.

56 Prin urmare, conținutul obiectiv al tranzacției arată că nu există o legătură directă și imediată între costurile serviciilor achiziționate de W și activitatea sa economică. Aceste costuri nu fac parte, în calitate de cheltuieli generale, din elementele constitutive ale serviciilor de administrare și de contabilitate ale societății W.

57 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea invocată de W potrivit căreia filialele sale ar putea să își mențină activitățile proprii și, prin urmare, să aibă nevoie de prestațiile sale contabile și de gestiune numai datorită contribuțiilor sale în calitate de asociat. Astfel, în măsura în care aceste împrejurări sunt dovedite, ele nu demonstrează o legătură directă și imediată între serviciile care fac obiectul acestor contribuții și activitatea economică a societății W. Obiectivul achiziționării serviciilor în amonte era de a permite o contribuție în calitate de asociat care nu poate fi considerată o operațiune care are cauză exclusivă și directă în activitatea economică a societății W, și anume furnizarea către filialele sale a unor prestări de servicii de contabilitate și de gestiune supuse TVA-ului.

58 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 167 din această directivă trebuie interpretat în sensul că o societate holding care efectuează operațiuni impozabile în aval în favoarea unor filiale nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei în amonte pentru prestațiile pe care le achiziționează de la terți și pe care le constituie ca aport la capitalul filialelor în schimbul acordării unei participații la profitul general, atunci când, în primul rând, prestațiile în amonte sunt legate în mod direct și imediat nu de operațiuni proprii ale societății holding, ci de activitățile în mare parte scutite ale filialelor, în al doilea rând, aceste prestații nu se regăsesc în prețul operațiunilor impozabile efectuate în beneficiul filialelor și, în al treilea rând, nu fac parte din cheltuielile generale ale activității economice proprii a societății holding.

Cu privire la a doua întrebare

59 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 167 din această directivă trebuie interpretat în sensul că o societate holding care efectuează operațiuni impozabile în aval în favoarea unor filiale nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei în amonte pentru prestațiile pe care le achiziționează de la terți și pe care le constituie ca aport la capitalul filialelor în schimbul acordării unei participații la profitul general, atunci când, în primul rând, prestațiile în amonte sunt legate în mod direct și imediat nu de operațiuni proprii ale societății holding, ci de activitățile în mare parte scutite ale filialelor, în al doilea rând, aceste prestații nu se regăsesc în prețul operațiunilor impozabile efectuate în beneficiul filialelor și, în al treilea rând, nu fac parte din cheltuielile generale ale activității economice proprii a societății holding.

Semnături

* Limba de procedură: germana.