

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 12 februarie 2009¹**I — Introducere**

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 2 și 4, a articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 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 evaluare², astfel cum a fost modificată, ultima dată, prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006³ (denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și interpretarea articolelor 2 și 9, a articolului 135 alineatul (1) litera (f) și a articolului 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁴.

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală suedeză), reclamantă în acțiunea principală, pe de o parte, și societatea AB SKF (denumită în continuare „SKF”), pârâtă în acțiunea principală, pe de altă parte, având ca

obiect o decizie de interpretare în materie fiscală⁵ adoptată de Skatterättsnämnden (consiliu de drept fiscal) cu privire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte pentru prestările de servicii achiziționate de SKF în cadrul cesiunii totalității acțiunilor unei filiale (denumită în continuare „filiala”) și a participației rămase într-o altă societate (denumită în continuare „societatea controlată”), în cursul unor exerciții fiscale care intră atât sub incidența celei de A șasea directive, cât și sub incidența Directivei 2006/112.

II — Cadrul juridic**A — Reglementarea comunitară**

3. Conform articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 145, p. 1.

3 — JO L 51, p. 12.

4 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

5 — În general, o decizie de interpretare în materie fiscală este o luare de poziție formală a administrației cu privire la o situație de fapt a unei persoane impozabile în raport cu o reglementare fiscală. Vom arăta că, în ceea ce privește Regatul Suediei, această procedură a stat deja la originea unor întrebări preliminare adresate Curții în materia TVA-ului: a se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, Rep., p. I-8255, punctul 16).

de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4. Potrivit articolului 4 din A șasea directivă:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, 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]

I - 10418

5. Potrivit articolului 6 alineatul (1) al doilea paragraf prima liniuță din A șasea directivă, o prestare de servicii poate consta, printre altele, în cesionarea de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu fac obiectul unui drept de proprietate.

6. Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă prevede că statele membre scutesc de la plata TVA-ului „operațiuni, inclusiv negocierea, dar exceptând gestionarea sau păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare [...]” [traducere neoficială].

7. Articolul 17 privește nașterea și întinderea dreptului de deducere. Alineatele (1), (2), (3) și (5) ale acestui articol au următorul cuprins:

„(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 valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau restituirea [TVA-ului] menționat la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

[...]

(c) operațiunilor sale scutite în temeiul articolului 13 [...] B, litera (a) și litera (d) punctele 1-5 atunci când clientul este stabilit în afara Comunității sau atunci când operațiunile respective sunt în legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate din Comunitate.

[...]

(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 [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

[...]” [traducere neoficială]

8. A șasea directivă a fost abrogată prin Directiva 2006/112. Conform articolului 413 din Directiva 2006/112, aceasta a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

9. Articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1), articolul 25 litera (a), articolul 135 alineatul (1) litera (f), articolul 168 litera (a), articolul 169 litera (c), și articolul 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112 sunt, în esență, identice cu articolul 2 punctul 1, articolul 4 alineatele (1) și (2), articolul 6 alineatul (1) al doilea paragraf, articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 și, respectiv, articolul 17 alineatul (2), alineatul (3) litera (c) și alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă.

B — *Reglementarea națională*

10. Legea nr. 200 din 30 martie 1994 privind TVA-ul [Mervärdesskattelagen (1994:200)]⁶ (denumită în continuare „Legea ML”) prevede, la capitolul 1 articolul 1, că sunt supuse TVA-ului, care este datorat trezoreriei, livrările de bunuri sau prestările de servicii impozabile efectuate pe teritoriul suedez în cadrul unei activități profesionale.

11. Capitolul 3 articolul 9 din Legea ML prevede că sunt scutite printre altele operațiunile cu valori mobiliare, precum livrarea și comerțul, în calitate de intermediar, cu acțiuni, alte titluri de participare și de creanță, indiferent dacă acestea fac sau nu fac obiectul unui drept de proprietate, și gestiunea fondurilor de investiții.

12. Capitolul 8 articolul 3 din Legea ML prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul activității sale economice, persoana impozabilă are dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte în cadrul achizițiilor sau al importurilor.

6 — SFS 1994, nr. 200.

III — **Situația de fapt din acțiunea principală și întrebările preliminare**

13. SKF, societate pe acțiuni, este societatea-mamă a unui grup industrial care își desfășoară activitatea în mai multe țări. Aceasta participă activ la gestionarea filialelor sale și le furnizează, în schimbul unei remunerații, prestări de servicii precum gestiunea, administrarea și politica comercială. Aceste prestări sunt facturate filialelor, iar SKF este supusă la plata TVA-ului pentru acestea.

14. SKF intenționează să efectueze o restructurare a grupului său și, în acest sens, să cedeze activitatea filialei sale, pe care o deține integral, prin transferul integralității acțiunilor acesteia din urmă. Pe de altă parte, aceasta va ceda participarea de 26,5% în societatea controlată, pe care o deținuse anterior integral, căreia îi furniza de asemenea, în calitate de societate-mamă, prestări de servicii supuse TVA-ului. Aceste cesiuni sunt efectuate în vederea obținerii de fonduri pentru finanțarea altor activități ale grupului. Pentru a realiza aceste cesiuni, SKF intenționează să recurgă la prestări de servicii în materia evaluării titlurilor, a asistenței la negociere și a consilierii juridice pentru redactarea contractelor. Aceste prestări de servicii vor fi supuse TVA-ului.

15. Pentru a obține lămuriri în legătură cu consecințele fiscale ale acestor cesiuni, SKF a sesizat Skatterätsnämnden cu o cerere de decizie de interpretare referitoare la deductibilitatea TVA-ului achitat în amonte pentru prestările de servicii achiziționate în cadrul

cesiunii acțiunilor filialei și ale societății controlate.

și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

16. În decizia din 12 ianuarie 2007, Skatte­rättsnämnden a stabilit că, în cele două cazuri, SKF avea dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru aceste prestări de servicii. Acesta a considerat că prestările de servicii furnizate de SKF filialei și societății controlate făceau parte dintr-o activitate economică și că TVA-ul achitat pentru cheltuielile sale efectuate cu ocazia achiziționării acestor societăți era deductibil. Totodată, TVA-ul achitat pentru cheltuielile sale efectuate cu ocazia încetării acestei activități ar trebui de asemenea să fie deductibil. Faptul că activitatea societății controlate ar înceta în mod progresiv nu ar modifica în niciun fel această apreciere.

17. Skatteverket a formulat recurs împotriva acestei decizii la Regeringsrätten, susținând că TVA-ul achitat pentru prestările de servicii achiziționate nu era deductibil. La rândul său, SKF a solicitat confirmarea avizului prealabil al Skatterättsnämnden.

18. Acesta este contextul în care Regerings­rätten a hotărât să suspende judecarea cauzei

„1) Articolele 2 și 4 din A șasea directivă [...] și articolele 2 și 9 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că cesiunea acțiunilor unei filiale de către o persoană impozabilă pentru prestări de servicii supuse [TVA-ului] pe care le-a furnizat acestei filiale constituie o operațiune supusă [TVA-ului]?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este în sensul că cesiunea constituie o operațiune supusă taxei, i se aplică acesteia scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din [A șasea directivă] și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 pentru operațiunile cu acțiuni?

3) Independent de răspunsul la cele două întrebări precedente, dreptul de deducere poate lua naștere în ceea ce privește cheltuielile direct legate de operațiunea de cesiune, cum sunt cheltuielile generale?

4) Pentru a răspunde la aceste întrebări, prezintă relevanță împrejurarea că

cesiunea acțiunilor filialei intervine în mai multe etape?”

21. Cu titlu introductiv, amintim că sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului⁷.

IV — Procedura în fața Curții

19. Conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție, Skatteverket, SKF, guvernul german și cel al Regatului Unit, precum și Comisia au depus observații scrise. Aceste părți, precum și guvernul suedez au fost ascultate cu ocazia ședinței din 4 decembrie 2008, cu excepția Skatteverket și a guvernului Regatului Unit, care nu au fost reprezentate.

22. Potrivit jurisprudenței, din articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă coroborat cu alineatul (2) al aceluiași articol rezultă că, pentru a da naștere dreptului de deducere a TVA-ului, bunurile și serviciile achiziționate trebuie să aibă o legătură directă și imediată cu operațiunile în aval care dau drept de deducere⁸. Cu alte cuvinte, existența 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 a TVA-ului este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept⁹.

V — Analiză

A — Observații prealabile

20. Cum s-a arătat deja, acțiunea principală privește posibilitatea SKF de a deduce TVA-ul aplicat prestațiilor de servicii pe care le-a achiziționat în materia evaluării titlurilor, a asistenței la negociere și a consilierii juridice în cadrul cesiunii acțiunilor unei filiale și ale unei societăți controlate.

23. Cu toate acestea, Curtea a admis că există un drept de deducere 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 costurile serviciilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 22 și jurisprudența citată).

8 — A se vedea în special Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 25 și jurisprudența citată).

9 — Hotărârile citate anterior Abbey National (punctul 26) și Investrand (punctul 23).

constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează¹⁰.

24. Primele trei întrebări adresate de instanța de trimitere privesc condițiile nașterii dreptului de deducere care au fost menționate, și anume: a) dacă operațiunea de cesiune a acțiunilor, operațiune numită „în aval”, este o operațiune economică ce intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive (și al Directivei 2006/112); b) în cazul unui răspuns afirmativ, dacă această operațiune dă naștere unui drept de deducere, cu alte cuvinte, să nu intre sub incidența vreuneia dintre scutiunile prevăzute de A șasea directivă (și de Directiva 2006/112), și c) dacă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru prestările de servicii achiziționate de SKF ia naștere pentru cheltuielile care, deși sunt direct legate de operațiunea de cesiune a acțiunilor, pot face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile. A patra întrebare privește, la rândul său, eventualul efect pe care l-ar avea asupra răspunsurilor la întrebările anterioare fracționarea în mai multe operațiuni a cesiunii acțiunilor.

B — Cu privire la prima întrebare preliminară

25. După cum au arătat în mod întemeiat părțile care au depus observații în fața Curții, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească

10 — A se vedea Hotărârea Investrand, citată anterior (punctul 24 și jurisprudența citată).

dacă cesiuni de acțiuni, precum cele în cauză în acțiunea principală, constituie operațiuni care intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive și în cel al Directivei 2006/112.

26. Contrar celor expuse în cadrul ședinței de SKF, care apreciază că cesiunea de participații financiare, inclusiv cele în cauză în acțiunea principală, nu este supusă TVA-ului, la această întrebare trebuie, în opinia noastră, să se răspundă afirmativ, astfel cum au susținut de altfel Skatteverket, cele trei guverne care au prezentat observații în prezenta cauză, precum și Comisia.

27. Desigur, din jurisprudență reiese că cesiunea de participații financiare deținute de o societate în alte întreprinderi nu constituie, *in principiu*, o activitate economică în sensul celei de A șasea directive și, prin urmare, nu intră în domeniul de aplicare al acesteia¹¹.

11 — A se vedea Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Rec., p. I-3013, punctul 33), Hotărârea din 26 iunie 2003, KapHag (C-442/01, Rec., p. I-6851, punctul 40), Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, Rec., p. I-4295, punctele 57-59), Hotărârea din 21 octombrie 2004, BBL (C-8/03, Rec., p. I-10157, punctul 38), Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 19), și Hotărârea Investrand, citată anterior (punctul 25). În lumina acestei jurisprudențe, *cu privire la acest aspect* nu poate avea o importanță decisivă Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983), în care Curtea nu a înfirmat aprecierea instanței naționale potrivit căreia cesiunea de acțiuni constituia, în acțiunea principală, o „operațiune scutită”, presupunând, prin urmare, că era vorba despre o activitate economică ce intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive. În realitate, în acea cauză, Curtea pare pur și simplu să se fi limitat la a răspunde la întrebările care îi fuseseră adresate de instanța națională.

28. Cu toate acestea, potrivit Curții, în condițiile în care, în special, o operațiune având ca obiect acțiuni sau părți sociale ale unei societăți se efectuează în cadrul unei activități comerciale de negociere de titluri¹² sau pentru a realiza o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în cauză, fără a aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor în calitate sa de acționar sau de asociat¹³, această operațiune poate intra în domeniul de aplicare al TVA-ului.

29. Astfel, în cadrul dobândirilor de participații însoțite de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care s-au derulat aceste operațiuni, Curtea a statuat că o astfel de imixtiune în gestiunea filialelor trebuie considerată activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă în măsura în care aceasta implică realizarea operațiunilor supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă, precum prestarea de servicii administrative, financiare sau contabile, comerciale și tehnice de către un holding către filialele menționate¹⁴.

30. Or, în acțiunea principală, este cert că SKF, societate-mamă a unui grup industrial,

s-a implicat în gestiunea filialei și a societății controlate, menționate în decizia de trimitere, furnizând acestor două societăți, cu titlu oneros, diverse prestări de servicii, în special de natură administrativă, contabilă și comercială, pentru care SKF este persoană impozabilă plătitoare de TVA. Astfel cum a subliniat în mod întemeiat guvernul suedez cu ocazia ședinței, o asemenea implicare demonstrează că SKF are, în raport cu filiala și cu societatea controlată, interese financiare care le depășesc pe cele specifice unui simplu acționar.

31. Desigur, astfel cum a subliniat guvernul german, ar putea exista îndoieli cu privire la includerea în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive a unei operațiuni de cesiune de acțiuni, precum cea în cauză în acțiunea principală, în măsura în care aceasta, contrar achiziționării sau deținerii de participații, nu servește în mod formal imixtiunii în gestiunea filialei și a societății controlate, ci, dimpotrivă, încetării acestei activități.

32. O asemenea îndoială poate totuși să fie înlăturată pentru următoarele motive.

12 — A se vedea în special Hotărârile citate anterior Wellcome Trust (punctul 25), EDM (punctul 59), BBL (punctul 41) și Kretztechnik (punctul 20).

13 — A se vedea în această privință, referitor la o situație de dobândire de participații, Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec., p. I-3111, punctul 14), Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest (C-142/99, Rec., p. I-9567, punctul 18), și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 20); a se vedea, referitor la o situație de cesiune de participații, Hotărârea Wellcome Trust, citată anterior (punctul 35). A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 februarie 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Rec., p. I-745, punctul 16).

14 — A se vedea Hotărârile citate anterior Floridienne și Berginvest (punctul 19), și Cibo Participations (punctul 21).

33. Mai întâi, apreciem, asemenea guvernului german, că o cesiune de acțiuni, precum cea în cauză în acțiunea principală, constituie, în cele din urmă, cea mai mare imixtiune posibilă în activitatea filialei și a societății controlate, ca măsură de gestiune a unui grup de societăți în

cadrul restructurării respectivului grup de către societatea-mamă. În acest sens, jurisprudența menționată la punctul 29 din prezentele concluzii este, în opinia noastră, relevantă și în ceea ce privește o asemenea cesiune de acțiuni.

sau indirect, furnizându-le cu titlu oneros diverse prestări de servicii de natură administrativă, contabilă și comercială pentru care societatea-mamă este persoană impozabilă plătitoare de TVA, constituie o activitate economică.

34. În orice caz, astfel cum Curtea și-a extins foarte clar aprecierile referitoare la negarea caracterului economic al unei simple dobândiri de participații la situațiile de simple vânzări de participații¹⁵, principiile egalității de tratament și neutralității fiscale impun, în opinia noastră, ca aprecierile Curții referitoare la recunoașterea caracterului economic al dobândirilor de participații însoțite de o imixtiune din partea societății-mamă în gestiunea filialelor sale și a societăților controlate să fie extinse la situațiile de cesiune de participații care pun capăt unei asemenea imixțiuni.

35. Aceste considerații fiind relevante și pentru interpretarea Directivei 2006/112, propunem ca la prima întrebare preliminară să se răspundă după cum urmează: articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, precum și articolul 2 alineatul (1) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că cesiunea totalității acțiunilor pe care o societate-mamă le deține în capitalul social al unei filiale și în cel al unei societăți controlate la a căror gestiune societatea-mamă menționată a luat parte în mod direct

C — Cu privire la a doua întrebare preliminară

36. În ipoteza în care cesiunea acțiunilor deținute de societatea-mamă în capitalul social al filialei și în cel al societății controlate intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor celei de A șasea directive și în cel al Directivei 2006/112 – ipoteză care, astfel cum tocmai am demonstrat, trebuie confirmată – instanța de trimitere solicită, prin intermediul celei de a doua întrebări, să se stabilească dacă cesiunea respectivă intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

37. Skatteverket, precum și cele trei guverne care au prezentat observații în fața Curții consideră că răspunsul la această întrebare trebuie să fie pozitiv.

38. În schimb, în timp ce SKF susține că nu este necesar să se răspundă la această întrebare în lumina răspunsului pe care

¹⁵ — A se vedea în special Hotărârile citate anterior Wellcome Trust (punctul 33) și Kretztechnik (punctul 19).

aceasta îl sugerează pentru prima întrebare, Comisia susține, la rândul său, că vânzarea totalității acțiunilor unei societăți trebuie considerată o reorganizare strategică a activelor, efectuată în scopul obținerii de fonduri pentru finanțarea altor activități ale grupului. Prin urmare, în opinia Comisiei, întrucât această operațiune este asimilabilă unui transfer al totalității unei întreprinderi sau al unei părți a acesteia, aceasta nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112. Astfel cum dezbaterile din cadrul ședinței au pus în mod deosebit în evidență, Comisia consideră de asemenea, cu referire la punctul 20 din Hotărârea Kretztechnik, citată anterior, că numai operațiunile comerciale cu valori mobiliare intră sub incidența scutirii menționate anterior.

39. Această argumentare nu este convingătoare.

40. Trebuie amintit că, potrivit celor două dispoziții menționate mai sus, statele membre scutesc de la plata TVA-ului operațiunile cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare.

41. Din Hotărârea Wellcome Trust, citată anterior, pare să rezulte că intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă „operațiunile cu acțiuni” efectuate pentru a

realiza o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care a avut loc dobândirea de participații¹⁶.

42. Desigur, este evident pentru oricine că trimiterea la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă în hotărârea citată anterior a fost utilizată de Curte pentru a demonstra caracterul economic al dobândirii de participații însoțite de o imixtiune în gestiunea filialelor în cauză, iar nu pentru a determina propriu-zis domeniul de aplicare exact al scutirii prevăzute de respectiva dispoziție.

43. Cu toate acestea, contrar celor susținute de Comisie, nu considerăm că domeniul de aplicare al articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă și cel al articolului 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 pot fi limitate numai la operațiunile comerciale de negociere de valori mobiliare, cu excluderea, prin urmare, a unor operațiuni de cesiune de acțiuni de către o societate-mamă într-o filială sau într-o societate controlată de natura celor din acțiunea principală.

44. În primul rând, nici articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă și nici articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu stabilesc o astfel de distincție între operațiunile cu acțiuni care

16 — A se vedea Hotărârea Wellcome Trust, citată anterior (punctul 35).

intră în domeniul de aplicare al directivelor menționate.

45. În al doilea rând, în opinia noastră, nu este posibil să se deducă din punctul 20 al Hotărârii Kretztechnik, citată anterior, consecința pe care o deduce Comisia din acesta. Astfel, la acest punct al hotărârii menționate, Curtea nu a făcut decât să amintească, în contextul stabilirii faptului dacă emiterea de acțiuni avea un caracter economic susceptibil să conducă la intrarea acestei operațiuni în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive, că intră în domeniul de aplicare al acestei directive, „însă sunt scutite de la plata TVA-ului, în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din această directivă, operațiunile care constau în obținerea unor venituri cu caracter de continuitate din activități care depășesc cadrul unor simple achiziții și vânzări de valori mobiliare, precum operațiunile efectuate în exercitarea unei activități comerciale de tranzacționare de valori mobiliare”¹⁷.

46. Prin urmare, acest punct nu pare să limiteze în niciun fel domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă la operațiunile comerciale de negociere de valori mobiliare.

47. Dimpotrivă, scutirea menționată mai sus se întinde, pe de o parte, la toate operațiunile care depășesc cadrul unor simple achiziții și

vânzări de valori mobiliare, aceste din urmă operațiuni, astfel cum s-a arătat la punctul 27 din prezentele concluzii, neintrând în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive. Această condiție, astfel cum am precizat deja, este îndeplinită într-o situație precum cea care se află la originea acțiunii principale.

48. Pe de altă parte, operațiunile care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă trebuie să constea în obținerea de venituri cu caracter de continuitate. În acțiunea principală, împrejurarea că veniturile obținute din operațiunea de cesiune vor fi utilizate în vederea restructurării grupului industrial de societăți condus de SKF îndeplinește, în opinia noastră, pe deplin criteriul continuității veniturilor, întrucât aceste venituri sunt destinate unei operațiuni de tip structural, în mod necesar lungă și de mare amploare.

49. Includerea în domeniul de aplicare al articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă a unor operațiuni de cesiune de acțiuni precum cele din acțiunea principală este, în opinia noastră, susținută și de motivarea expusă la punctul 16 din Hotărârea Harnas & Helm, citată anterior, prin care Curtea, făcând trimitere, printre altele, la Hotărârea Wellcome Trust, citată anterior, a admis că „operațiunile *prevăzute* la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă intră în domeniul de aplicare al TVA-ului *atunci când* sunt efectuate în cadrul unei activități comerciale de negociere de valori mobiliare, pentru a realiza o

17 — Hotărârea Kretztechnik, citată anterior (punctul 20) (sublinierea noastră).

imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care s-a realizat dobândirea de participații sau când acestea constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile”¹⁸.

50. Scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă pare, așadar, să acopere, conform redactării acesteia, toate operațiunile „cu acțiuni”, prevăzute de această dispoziție, care intră în domeniul de aplicare al directivei menționate. Faptul că, astfel cum susține Comisia, articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă, ca dispoziție care prevede o derogare de la principiul potrivit căruia este supusă TVA-ului fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, trebuie interpretat în mod restrictiv¹⁹ nu poate totuși, în opinia noastră, să conducă tocmai la ignorarea cuprinsului acestei dispoziții.

51. Considerăm că această apreciere nu poate fi infirmată de argumentul suplimentar expus de Comisie, potrivit căruia o cesiune de acțiuni precum cea din acțiunea principală ar trebui asimilată unui transfer cu titlu oneros al totalității unei întreprinderi sau al unei părți a acesteia, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, operațiune care ar fi, în principiu, taxabilă, ceea ce ar conduce la scoaterea respectivei cesiuni de sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13

secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă.

52. Astfel, în primul rând și în general, ne îndoiim că se poate considera că articolul 5 alineatul (8) din A șasea directivă, care face parte din definiția „livrării de bunuri” prevăzută la articolul 5, poate acoperi cesiunile de participații, care fac parte din „prestarea de servicii” definită la articolul 6 alineatul (1) din directiva menționată, ca incluzând „cesiun[ile] de bunuri necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu fac obiectul unui drept de proprietate”. Vom arăta de altfel, în această privință, că, în hotărârea Kretztechnik, citată anterior, Curtea a exclus ca o emisiune de noi acțiuni să poată fi considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros, pe motiv că aceste acțiuni sunt titluri care reprezintă un bun necorporal care intră sub incidența definiției prestațiilor de servicii cu titlu oneros²⁰. Tot astfel, articolul 5 alineatul (8) din A șasea directivă pare, în opinia noastră, să se refere mai degrabă la cesiunea totală sau parțială a activelor unei întreprinderi, decât la cea a acțiunilor sau a participațiilor financiare într-o societate²¹.

53. În continuare, în Hotărârea BLP Group, citată anterior, care privea vânzarea de către un holding a 95 % din părțile pe care le deținea

18 — Hotărârea Harnas & Helm, citată anterior (punctul 16) (sublinierea noastră).

19 — A se vedea în ultimul rând Ordonanța din 14 mai 2008, Tiercé Ladbroke (C-231/07 și C-232/07, punctul 15 și jurisprudența citată).

20 — Hotărârea Kretztechnik, citată anterior (punctele 22 și 23).

21 — A se vedea de asemenea în acest sens punctul 26 din Concluziile prezentate de avocatul general Jacobs în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Abbey National, citată anterior. A se vedea de asemenea Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes (C-497/01, Rec., p. I-14393, punctul 39), care menționează *ratio* articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă ca vizând facilitarea „transferului de întreprinderi sau a părților de întreprinderi”.

în una dintre filialele sale, Curtea nu a infirmat aprecierea instanței de trimitere potrivit căreia o asemenea vânzare constituia o operațiune scutită²², fără ca, pe de altă parte, Curtea să își fi nuanțat aprecierea astfel încât să țină seama de eventualele situații de cesiune de participării financiare care ar fi intrat în noțiunea de „transfer cu titlu oneros al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă.

54. În plus, astfel cum a subliniat SKF cu ocazia ședinței și chiar dacă, suntem de acord, acest argument nu este în sine decisiv pentru interpretarea unei expresii de drept comunitar, din punctul de vedere al dreptului contractelor, proprietarul acțiunilor unei societăți nu este în mod necesar abilitat să transmită activele întreprinderii, aceasta rămânând, în principiu, singura care poate încheia o asemenea tranzacție.

55. În sfârșit și în orice caz, deși ar trebui să se considere că interpretarea articolului 5 alineatul (8) A șasea directivă propusă de Comisie este corectă, nu este mai puțin adevărat că, în ceea ce privește dreptul aplicabil în acțiunea principală, astfel cum au arătat guvernul suedez și SKF în urma unei

întrebări care le-a fost adresată în acest sens de Curte cu ocazia ședinței, Regatul Suediei a optat pentru posibilitatea prevăzută la articolul 5 alineatul (8) A șasea directivă de a considera că, în cadrul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, nu a avut loc nicio livrare de bunuri. Or, utilizarea acestei posibilități de către un stat membru presupune că, potrivit articolului 2 din A șasea directivă, un astfel de transfer nu este supus TVA-ului²³.

56. Rezultă, contrar celor sugerate de Comisie, că faptul de a recunoaște cesiunii de acțiuni în cauză în acțiunea principală caracterul de transfer al totalității unei întreprinderi, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, nu ar putea „neutraliza” aplicarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă, întrucât, în Suedia, un astfel de transfer nu intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive.

57. Prin urmare, în opinia noastră, o operațiune de cesiune de acțiuni ale unei filiale și ale unei societăți controlate, precum cea din acțiunea principală, intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă,

22 — Astfel cum rezultă din Concluziile prezentate de avocatul general Lenz în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea BLP Group, citată anterior, instanța națională considera (asemenea, se pare, avocatului general) că cesiunea părților sociale intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă (a se vedea în special punctele 24 și 35 din Concluziile citate anterior). La punctul 33 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Abbey National, citată anterior, avocatul general Jacobs a interpretat de asemenea articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă în sensul că se aplică cesiunilor de participării financiare.

23 — A se vedea Hotărârile citate anterior Abbey National (punctul 30) și Zita Modes (punctul 29). Acesta este, fără îndoială, motivul pentru care instanța de trimitere din prezenta cauză nu a adresat Curții o întrebare cu privire la interpretarea articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, în condițiile în care menționase, la punctul 26 din decizia de trimitere, problema transferului totalității unei întreprinderi.

precum și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

58. În ipoteza în care Curtea nu s-ar alătura acestei propuneri și ar considera, asemenea Comisiei, că o astfel de operațiune este asimilabilă unui transfer al totalității unei întreprinderi sau al unei părți a acesteia, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă [precum și în sensul articolului 19 alineatul (1) din Directiva 2006/112], această operațiune va rămâne, în orice caz, în afara domeniului de aplicare al celor două directive, având în vedere posibilitatea, oferită de dispozițiile menționate mai sus și de care s-a prevalat Regatul Suediei, de a considera că în cadrul unei asemenea operațiuni nu intervine nicio livrare de bunuri.

D — Cu privire la a treia întrebare preliminară

59. Atât din modul de redactare a celei de a treia întrebări, cât și din motivele expuse de instanța de trimitere pentru a explica această întrebare reiese că această instanță dorește să știe dacă, deși cheltuielile efectuate cu ocazia achiziționării prestărilor de servicii în amonte sunt direct legate de operațiunea de cesiune a acțiunilor, poate totuși să existe un drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte în măsura în care aceste cheltuieli fac parte din cheltuielile generale efectuate de persoana impozabilă în cadrul ansamblului activității sale economice. Această întrebare se explică

mai ușor în lumina împrejurării potrivit căreia cesiunea acțiunilor filialei și ale societății controlate părea să trebuiască realizată în cadrul, mai larg, al restructurării grupului condus de SKF, care să permită, așadar, acesteia din urmă să obțină resursele necesare reajustării activității sale industriale.

60. Astfel cum am evidențiat în observațiile prealabile, pentru ca TVA-ul achitat în amonte să fie deductibil, trebuie, în principiu, ca operațiunile cărora li s-a aplicat să aibă o legătură directă și imediată cu una sau mai multe operațiuni taxabile în aval²⁴.

61. Astfel cum Curtea a avut deja ocazia să precizeze, un astfel de drept de deducere presupune ca cheltuielile efectuate pentru achiziționarea bunurilor sau a serviciilor în cauză să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere²⁵.

62. În plus, în Hotărârea Midland Bank, Curtea a statuat că nu este realist să se încerce crearea unei formulări mai precise decât cea a criteriului „legăturii directe și imediate”, întrucât, având în vedere diversitatea operațiunilor comerciale și profesionale,

24 — A se vedea printre altele Hotărârea Cibo Participations, citată anterior (punctul 26 și jurisprudența citată).

25 — A se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 30), precum și hotărârile citate anterior Abbey National (punctul 28), Cibo Participations (punctul 31) și Kretztechnik (punctul 35).

ar fi imposibil să se dea un răspuns mai adecvat în ceea ce privește modul de determinare, în toate cazurile, a relației necesare care trebuie să existe între operațiunile în amonte și cele efectuate în aval pentru ca TVA-ul în amonte să fie deductibil²⁶. În aceeași hotărâre, Curtea a adăugat că este de competența instanțelor naționale să aplice criteriul menționat situației de fapt din fiecare cauză cu care sunt sesizate²⁷.

63. În acțiunea principală, instanța de trimitere a constatat că serviciile achiziționate de SKF sunt legate direct de operațiunea de cesiune a acțiunilor filialei și ale societății controlate. Astfel, aceste servicii au legătură cu evaluarea acțiunilor care urmează să fie cedate, cu asistența la negocierea cesiunii și cu redactarea documentelor contractuale și, prin urmare, au fost achiziționate pentru a realiza respectiva operațiune de cesiune. De asemenea, Skatteverket, guvernele care au prezentat observații în fața Curții, precum și Comisia apreciază în mod întemeiat, în lumina constatărilor efectuate de instanța de trimitere, că există o legătură directă și imediată între serviciile achiziționate în amonte și operațiunea de cesiune a acțiunilor în aval²⁸.

64. Întrucât operațiunea de cesiune a acțiunilor este, astfel cum sugerăm în răspunsul la a doua întrebare analizată mai sus, o activitate scutită în temeiul articolului 13 secțiunea B

litera (d) punctul 5 din A șasea directivă, TVA-ul care s-a aplicat prestărilor de servicii achiziționate pentru a realiza această operațiune nu poate, așadar, în mod logic, să fie dedus, întrucât aceste prestări de servicii constituie un element al prețului operațiunii scutite²⁹.

65. Aceasta este de altfel soluția la care Curtea a ajuns în Hotărârea BLP Group, citată anterior. Curtea a considerat astfel că TVA-ul care s-a aplicat serviciilor profesionale achiziționate de BLP Group în cadrul cesiunii uneia dintre filialele sale nu putea face obiectul unei deduceri în măsura în care serviciile în cauză fuseseră utilizate pentru a efectua o operațiune scutită, în speță cesiunea unor părți sociale ale respectivei filiale³⁰.

66. Curtea a precizat de asemenea, în aceeași hotărâre, că această regulă se aplica inclusiv „atunci când obiectivul ultim al operațiunii scutite este realizarea unei operațiuni taxabile”³¹.

26 — Hotărârea Midland Bank, citată anterior (punctul 25).

27 — *Idem*.

28 — Cum s-a arătat deja, Comisia asimilează totuși (în mod greșit, în opinia noastră) această operațiune de cesiune a acțiunilor cu un transfer al totalității unei întreprinderi.

29 — A se vedea în acest sens punctul 36 din Concluziile prezentate de avocatul general Lenz în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea BLP Group, citată anterior. Nu este intru totul exclus ca, în anumite situații, în special atunci când acțiunile sunt cotate pe o piață de valori mobiliare, iar prețul acestora reflectă numai cotația, TVA-ul achitat pentru prestările achiziționate în amonte să fie dificil de încorporat în prețul operațiunii de cesiune. Cu toate acestea, pe lângă faptul că instanța de trimitere apreciază că există o legătură directă între prestările achiziționate în amonte și cele care trebuiau realizate în aval, problematica pe care am schițat-o în această notă nu pare să corespundă situației din acțiunea principală.

30 — Hotărârea BLP Group, citată anterior (punctul 27).

31 — *Idem* (punctul 28 și dispozitivul).

67. Această indicație trebuie înțeleasă în lumina situației de fapt aflate la originea Hotărârii BLP Group, citată anterior, și a argumentației prezentate de această societate în fața Curții. Într-adevăr, astfel cum reiese din expunerea situației de fapt din această cauză, obiectivul principal al cesiunii părților sociale era strângerea de fonduri pentru a stinge datoriile care rezultau din operațiunile taxabile ale BLP Group. În fața Curții, BLP Group sublinia în special că TVA-ul achitat pentru prestările de servicii achiziționate în vederea efectuării cesiunii părților sociale în cauză trebuia, prin urmare, să fie dedus, chiar dacă aceste prestări erau legate indirect de operațiunile taxabile în aval ale acesteia³².

68. Argumentația BLP Group a fost respinsă în mod clar de Curte, care a subliniat că, pentru a da naștere unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, bunurile sau serviciile în cauză trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile și că, în această privință, scopul final urmărit de persoana impozabilă este lipsit de relevanță³³, inclusiv, prin urmare, atunci când acest scop este efectuarea unei operațiuni taxabile. Respingerea de către Curte a tezei formulate de BLP Group s-a întemeiat de asemenea pe considerente legate de necesitatea de a asigura securitatea juridică și de a facilita actele inerente aplicării TVA-ului, întrucât nu li se poate impune autorităților fiscale să determine intenția persoanei impozabile atunci când prestările nu sunt în mod obiectiv legate de operațiuni taxabile³⁴.

69. Astfel cum a evidențiat în mod foarte pertinent avocatul general Jacobs în Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Abbey National, citată anterior³⁵, din Hotărârea BLP Group, citată anterior, reiese de asemenea că efectul de întrerupere a lanțului TVA-ului, care este o caracteristică inerentă unei operațiuni scutite, va împiedica totdeauna ca TVA-ul achitat pentru bunuri sau servicii utilizate pentru o astfel de operațiune să fie deductibil din TVA-ul datorat pentru o operațiune mult mai în aval pentru care operațiunea scutită reprezintă un element constitutiv al prețului. Necesitatea unei legături directe și imediate nu se referă, prin urmare, la zava cea mai apropiată a lanțului, ci este destinată să înlăture situații în care lanțul a fost rupt de o operațiune scutită³⁶.

70. Soluția reținută în Hotărârea BLP Group, citată anterior, pe care am prezentat-o mai sus poate, în opinia noastră, să fie transpusă în mod valabil în prezenta cauză. Deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru prestările achiziționate de SKF ar trebui refuzată în măsura în care aceste prestări au o legătură directă și imediată cu o operațiune scutită, în speță cu o operațiune de cesiune a acțiunilor filialei și ale societății controlate, operațiune care întrerupe lanțul TVA-ului, chiar și atunci când operațiunea se înscrie în obiectivul de

32 — Hotărârea BLP Group, citată anterior (punctele 3, 4, 12 și 13).

33 — Hotărârea BLP Group, citată anterior (punctul 19).

34 — Hotărârea BLP Group, citată anterior (punctul 24).

35 — Concluzii prezentate la 13 aprilie 2000 (punctul 35).

36 — A se vedea de asemenea în acest sens punctele 30-39 din Concluziile prezentate de avocatul general Lenz în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea BLP Group, citată anterior.

restructurare a activităților industriale ale grupului condus de SKF.

71. Instanța de trimitere se întreabă, cu toate acestea, dacă jurisprudența Curții, menționată la punctul 23 din prezentele concluzii, potrivit căreia deductibilitatea TVA-ului în amonte este totuși posibilă în condițiile în care costurile prestărilor achiziționate fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și au, prin urmare, o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a acesteia din urmă, se aplică într-o cauză precum acțiunea principală.

72. În opinia noastră, răspunsul la această întrebare trebuie să fie negativ.

73. Astfel, hotărârile relevante în care Curtea a recunoscut posibilitatea, amintită la punctul 71 din prezentele concluzii, de deducere a TVA-ului achitat în amonte ar privi operațiuni care, contrar premisei care stă la baza Hotărârii BLP Group, citată anterior, aveau legătură cu operațiuni în aval care erau *întru totul în afara domeniului de aplicare al*

TVA-ului (întrucât nu erau considerate nici livrări de bunuri, nici prestări de servicii) și care, în acest fel, erau lipsite de relevanță pentru stabilirea existenței sau a inexistenței unui drept de deducere³⁷. Prin urmare, era posibil, în această situație, să se caute operațiunea sau operațiunile în aval care dau drept de deducere cu care operațiunea în amonte avea cele mai strânse legături, așadar, inclusiv, dacă era cazul, cu activitatea economică generală a persoanei impozabile.

74. În acest sens, este deosebit de revelatoare aprecierea prezentată de Curte la punctul 36 din Hotărârea Kretztechnik, citată anterior, potrivit căreia, „având în vedere faptul că, pe de o parte, emiterea de acțiuni este o *operațiune care nu intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive* și că, pe de altă parte, această operațiune a fost efectuată de Kretztechnik pentru a-și crește capitalul în favoarea activității sale economice în general, trebuie să se considere că costurile prestărilor achiziționate de această societate în cadrul operațiunii în cauză fac parte din

37 — A se vedea Hotărârea Abbey National, citată anterior (punctele 35 și 36), în care operațiunea în aval consta în transferul tuturor activelor, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, pe teritoriul unui stat membru care optase pentru posibilitatea oferită de această dispoziție de a considera că o astfel de operațiune nu constituie o livrare de bunuri și, prin urmare, că nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, Hotărârea Kretztechnik, citată anterior (punctul 36), în care operațiunea în aval era o emitere de acțiuni care a fost calificată în mod explicit de către Curte ca operațiune care nu intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive, și Hotărârea Cibo Participations, citată anterior, la originea căreia operațiunea în aval era o dobândire de participații, în timp ce întrebarea preliminară legată de deductibilitatea, în temeiul cheltuielilor generale, a TVA-ului achitat în amonte fusese adresată numai pentru cazul în care această dobândire de participații nu ar intra în domeniul de aplicare al TVA-ului: a se vedea în această privință punctul 32 din Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Cibo Participations, citată anterior. A se vedea de asemenea Hotărârea Investrand, citată anterior (punctele 28 și 29), în care Curtea a examinat dacă cheltuielile ocazionate de operațiunile în amonte cărora li s-a aplicat TVA-ul reprezentau cheltuieli generale, după ce a constatat că niciuna dintre operațiunile în aval cu care operațiunile în amonte aveau o legătură directă și imediată nu intra în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive.

cheltuielile generale ale acesteia și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor sale. Asemenea prestări au, astfel, o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile”³⁸.

75. Se pare că precizarea Curții potrivit căreia operațiunea în cauză nu intra în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive trebuie citită în lumina Concluziilor avocatului general Jacobs prezentate în aceeași cauză Kretztechnik. Astfel, acesta din urmă aprecia, pe de o parte, că, dacă emiterea de acțiuni ar trebui considerată o operațiune scutită, în acest caz nu putea exista un drept de deducere a TVA-ului aplicat serviciilor legate direct și imediat de această operațiune și, pe de altă parte, că, dacă operațiunea în aval era total în afara domeniului de aplicare al TVA-ului și, prin urmare, era lipsită de relevanță pentru determinarea dreptului de deducere, trebuia în acest caz să se pună întrebarea dacă prestările în amonte puteau fi legate de una sau mai multe operațiuni taxabile în aval sau chiar de activitatea economică a societății în ansamblul său, ipoteză care, potrivit avocatului general, era, în speță, probabilă³⁹.

76. Prin urmare, în opinia noastră, Curtea a acceptat distincția stabilită de avocatul general Jacobs în Concluziile menționate mai sus între, pe de o parte, operațiunile în

aval scutite de la plata TVA-ului și, pe de altă parte, cele excluse complet de la aplicarea TVA-ului, întrucât acestea din urmă nu pot fi considerate nici livrări de bunuri, nici prestări de servicii, care confirmă astfel și soluția reținută în Hotărârea BLP Group, citată anterior, pe care, în fond, se sprijinise demonstrația avocatului general.

77. Abordarea expusă mai sus și care pare să fi fost reținută de jurisprudență poate să dea impresia că tratează mai favorabil operațiunile de cesiune de acțiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului în raport cu cele care, deși intră în acest domeniu de aplicare, sunt scutite de la aplicarea TVA-ului în temeiul dispozițiilor celei de A șasea directive (și/sau al celor ale Directivei 2006/112). Astfel, în timp ce deducerea prestărilor achiziționate pentru a realiza o operațiune care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului ar putea fi permisă atunci când se consideră că aceste prestări sunt direct și imediat legate de activitatea economică a persoanei impozabile⁴⁰, în schimb, TVA-ul aplicat prestărilor achizițio-

38 — Hotărârea Kretztechnik, citată anterior (punctul 36) (sublinierea noastră).

39 — A se vedea punctele 29 și, respectiv, 74-76 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Kretztechnik, citată anterior.

40 — Acesta ar putea fi, eventual, cazul în acțiunea principală dacă, contrar analizei elaborate în prezentele concluzii, Curtea ar considera că, pe de o parte, există un transfer al totalității activelor, în sensul articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă, operațiune care, amintim, nu este, pe teritoriul acestui stat membru, în virtutea posibilității la care a recurs Regatul Suediei, o livrare de bunuri care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, și, pe de altă parte, prestările achiziționate pentru a realiza un asemenea transfer au o legătură directă și imediată cu activitatea economică generală a SKF.

nate pentru a realiza o operațiune scutită nu va putea fi dedus.

78. Totuși, această situație nu este decât consecința inerentă sistemului comun stabilit prin A șasea directivă (confirmat prin Directiva 2006/112) și a separației, care trebuie să fie cât mai clară posibil, între operațiunile taxabile, pe de o parte, și operațiunile scutite, pe de altă parte, din care decurge criteriul legăturii directe și imediate⁴¹, precum și efectul întreruperii lanțului TVA-ului, cauzate de legătura directă și imediată dintre o operațiune în amonte căreia i s-a aplicat TVA-ul și o operațiune în aval scutită de la plata TVA-ului.

79. Pe de altă parte, întrucât efectul de întrerupere a lanțului TVA-ului nu există atunci când operațiunea de cesiune de acțiuni este o operațiune care iese întru totul din domeniul de aplicare al TVA-ului, nu există, în opinia noastră, nici vreo diferență de tratament discriminatorie în defavoarea persoanei impozabile care achiziționează prestări de servicii pentru a realiza operațiuni de cesiune de acțiuni care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă și care nu are, prin urmare, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte, inclusiv pentru cheltuielile generale pe care această persoană impozabilă le-a efectuat.

41 — A se vedea în această privință în special Hotărârile citate anterior BLP Group (punctele 18 și 19), Abbey National (punctul 25), precum și Cibo Participations (punctul 28).

80. În plus, a acorda dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte atunci când operațiunea care a suportat costul acestuia are o legătură directă și imediată cu o operațiune de cesiune de acțiuni în aval care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă ar conduce la introducerea pe cale judecătorească a unei noi posibilități de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Astfel, potrivit chiar textului articolului 17 alineatul (3) litera (c) din directiva menționată, o astfel de deducere este permisă *numai* în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul „operațiunilor sale scutite în temeiul articolului 13 [...] B, litera (a) și litera (d) punctele 1-5 atunci când clientul este stabilit în afara Comunității sau atunci când operațiunile respective sunt în legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate din Comunitate”, ipoteză care nu pare în niciun fel să rezulte din elementele dosarului în prezenta cauză și care nu a fost invocată nici de SKF în fața Curții.

81. Prin urmare, apreciem că la a treia întrebare adresată de instanța de trimitere trebuie să se răspundă în sensul că o persoană impozabilă care a achiziționat prestări de servicii pentru a realiza o operațiune de cesiune de acțiuni ale unei filiale și ale unei societăți controlate, care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 206/112, cu care aceste prestări au o legătură directă și imediată, nu are dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru respectivele prestări.

E — *Cu privire la a patra întrebare preliminară*

82. Prin intermediul celei de a patra și ultime întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsurile la întrebările precedente ar putea fi afectate de împrejurarea că operațiunea de cesiune a acțiunilor intervine în mod eșalonat în timp.

83. Vom arăta că instanța de trimitere nu expune împrejurările de fapt care o determină să întrebe Curtea cu privire la acest aspect, deși putem să presupunem că această problematică are legătură cu vânzarea ultimei tranșe a acțiunilor societății controlate ⁴².

84. În orice caz, nu considerăm, asemenea tuturor părților care au prezentat observații în fața Curții, că faptul că cesiunea de acțiuni se derulează în mai multe operațiuni succesive poate influența răspunsurile date la primele trei întrebări.

85. Desigur, astfel cum în mod întemeiat a arătat Comisia, este mai dificil pentru cedent să demonstreze că diferitele tranșe ale cesiunii de acțiuni fac parte dintr-o singură operațiune, mai largă, de cesiune a integralității

acțiunilor unei filiale. Totuși, în situația în care cedentul demonstrează acest lucru, nu există niciun motiv să se aplice un tratament fiscal diferențiat pentru operațiuni comparabile de cesiune de acțiuni.

86. Pe de altă parte, întrucât dispozițiile relevante ale celei de a șasea directive au fost preluate, în esență, de cele ale Directivei 2006/112, tratamentul fiscal al unei operațiuni de cesiune de acțiuni care s-ar derula parțial în domeniul de aplicare al primei directive și parțial în domeniul de aplicare al celei de a doua nu poate varia.

87. Prin urmare, dacă, astfel cum sugerăm, operațiunea de cesiune de acțiuni este scutită de la plata TVA-ului, fie în temeiul celei de a șasea directive, fie în temeiul Directivei 2006/112, împrejurarea că această operațiune se derulează, de exemplu, în două sau mai multe etape succesive nu are relevanță pentru imposibilitatea de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru prestările de servicii legate direct și imediat de operațiunea menționată. O soluție diferită ar însemna să se introducă diferențe de tratament între operațiuni care sunt totuși comparabile în mod obiectiv.

88. Prin urmare, propunem ca la a patra întrebare să se răspundă în sensul că răspunsurile la primele trei întrebări nu sunt afectate de împrejurarea că cesiunea de acțiuni ale filialei și/sau ale societății controlate se desfășoară în mai multe operațiuni succesive.

42 — A se vedea în această privință finalul punctului 16 din prezentele concluzii.

VI — Concluzie

89. În considerarea elementelor de mai sus, propunem Curții să răspundă întrebărilor preliminare adresate de Regeringsrätten după cum urmează:

- „1) Articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă 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, astfel cum a fost modificată, ultima dată, prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, precum și articolul 2 alineatul (1) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că cesiunea totalității acțiunilor pe care o societate-mamă le deține în capitalul social al unei filiale și în cel al unei societăți controlate la a căror gestiune societatea-mamă menționată a luat parte în mod direct sau indirect, furnizându-le cu titlu oneros diverse prestări de servicii de natură administrativă, contabilă și comercială pentru care societatea mamă este persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, constituie o activitate economică.

- 2) O operațiune de cesiune de acțiuni ale unei filiale și ale unei societăți controlate, precum cea în cauză în acțiunea principală, intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

- 3) O persoană impozabilă care a achiziționat prestări de servicii pentru a realiza o operațiune de cesiune de acțiuni ale unei filiale și ale unei societăți controlate, care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, și la articolul 135 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, și cu care aceste prestări au o legătură directă și imediată, nu are dreptul de a deduce taxa pe

valoarea adăugată achitată în amonte pentru respectivele prestări, nici chiar atunci când operațiunea de cesiune de acțiuni se înscrie în obiectivul de restructurare a activităților industriale ale persoanei impozabile.

- 4) Răspunsurile la primele trei întrebări nu sunt afectate de împrejurarea că cesiunea de acțiuni ale filialei și/sau ale societății controlate se desfășoară în mai multe operațiuni succesive.”