



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 18 aprilie 2013¹

Cauza C-26/12

PPG Holdings BV

[cerere de decizie preliminară formulată de Gerechtshof te Leeuwarden (Țările de Jos)]

„TVA — Fond de pensii înființat de un angajator sub forma unei entități juridice distincte —
TVA datorat pentru serviciile de gestionare privind fondul de pensii facturate angajatorului —
Deductibilitate — Scutirea acestor servicii de la plata TVA-ului ca «gestionare a unor fonduri comune
de plasament»”

1. O persoană impozabilă în scopuri de TVA a înființat un fond de pensii pentru angajații săi. Astfel cum prevede legea, fondul este o entitate juridică distinctă. În cadrul funcționării sale, angajatorul a încheiat contracte și a efectuat plăți privind anumite servicii de gestionare pentru care s-a facturat TVA.
2. Se ridică două probleme: TVA-ul facturat angajatorului este deductibil întrucât are legătură directă cu activitatea sa impozabilă și, în subsidiar, fondul de pensii reprezintă un fond comun de plasament a cărui administrare este scutită de TVA?

Dreptul relevant al Uniunii

3. În 2001 și 2002, anii fiscali în cauză în procedura principală, articolul 2 din Prima directivă TVA² definea sistemul taxei pe valoarea adăugată după cum urmează:

„Principiul sistemului comun al TVA-ului presupune aplicarea asupra bunurilor și a serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat în raport cu prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale prețului.

[...]” [traducere neoficială]

¹ — Limba originală: engleza.

² — Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO 71, p. 1301). A se vedea în prezent articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

4. A șasea directivă³ era de asemenea aplicabilă la momentul producerii faptelor. Articolul 4⁴ prevedea în special că:

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

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5. Articolul 17 din A șasea directivă⁵, în măsura în care este relevant, avea următorul cuprins:

„Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere [...], cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

[...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă⁶, în măsura în care este relevant, prevedea:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

(d) următoarele operațiuni:

[...]

3 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

4 — A se vedea în prezent articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

5 — Astfel cum a fost modificată prin articolul 28f, introdus prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) și prin Directiva 95/7/EC a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri de simplificare în privința taxei pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare al anumitor scutiri și măsuri practice pentru punerea în aplicare a acestora (JO L 102, p. 18). A se vedea în prezent articolele 167, 168 și 168a din Directiva 2006/112.

6 — A se vedea în prezent articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.

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

[...]” [traducere neoficială]

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

7. La momentul producerii faptelor din procedura principală (anii fiscali 2001 și 2002), PPG Industries Fiber Glass BV (denumită în continuare „PPG Fiber Glass”) făcea parte din grupul fiscal olandez PPG Holdings BV (denumit în continuare „PPG Holdings”).

8. Dreptul olandez impunea angajatorilor obligația să prevadă pensii pentru limită de vârstă pentru angajații lor. Prin lege, orice fond înființat în acest scop trebuia să fie distinct de PPG în privința tuturor scopurilor juridice⁷ și astfel, în mod necesar, în scopuri de TVA. Fondul respectiv nu putea să facă parte din grupul fiscal PPG Holdings. În cursul ședinței a reieșit că, în temeiul dreptului olandez, astfel cum era aplicabil la data producerii faptelor, angajatorii puteau să aleagă între a înființa ei înșiși un astfel de fond sau a-și externaliza obligațiile unei societăți de asigurări căreia urmau să îi plătească contribuțiile lor și care urma să își asume răspunderea pentru plata pensiilor către personalul care a ieșit la pensie. Nu exista însă nicio opțiune care să le permită angajatorilor să mențină un sistem de pensii intern.

9. În acest scop, societățile care aparțin grupului PPG Holdings au înființat un fond⁸ (denumit în continuare „fondul”) căruia societățile respective îi plăteau contribuțiile. Pensiile și costurile de finanțare erau acoperite prin aceste contribuții și prin venitul provenit din investiții. Angajații nu plăteau nicio contribuție. Din observațiile formulate rezultă că fondul era un regim cu beneficii definite, și anume un regim în care cuantumul beneficiilor este determinat pe baza unei formule prestabilite și care nu variază în funcție de randamentul investițiilor.

10. PPG Fiber Glass a încheiat cu diferiți furnizori de servicii contracte având ca obiect servicii de administrare, de gestionare a activelor, de audit și de consultanță care urmau să fie prestate fondului. Aceasta și-a asumat răspunderea pentru achitarea acestor servicii, inclusiv TVA-ul facturat.

11. Cuantumul TVA-ului facturat în anii 2001 și 2002 au fost următoarele: 18 102,19 euro pentru gestionarea fondului de pensii; 61 843,61 euro pentru gestionarea activelor; 5 572,58 euro pentru audit; 19 950 de euro pentru consiliere administrativă; 33 835,85 euro pentru consultanță – un total de 139 304,23 euro.

12. În declarațiile de TVA, PPG Holdings a dedus toate aceste sume din taxa în aval. Autoritatea fiscală a considerat că sumele respective nu erau deductibile și a emis o decizie de rectificare. Acțiunea formulată împotriva deciziei de rectificare a fost respinsă și litigiul se află în prezent pe rolul Gerechtshof te Leeuwarden (Curtea de Apel Leeuwarden). PPG Holdings susține (i) că, întrucât au fost efectuate în favoarea angajaților săi, cheltuielile fac parte din cheltuielile generale aferente activității sale economice impozabile și ar trebui să fie, prin urmare, deductibile în temeiul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă și (ii), în subsidiar, că fondul constituie un fond comun de plasament în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6, astfel încât gestionarea acestuia trebuie să fie scutită de TVA.

7 — Această cerință face parte în prezent din dreptul Uniunii. Articolul 8 din Directiva 2003/41/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 3 iunie 2003 privind activitățile și supravegherea instituțiilor pentru furnizarea de pensii ocupaționale (JO L 235, p. 10, Ediție specială, 05/vol. 6, p. 219) impune statelor membre să asigure o separație juridică între „întreprinderile afiliate” și „instituțiile pentru furnizarea de pensii ocupaționale”.

8 — Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

13. Gerechtshof solicită pronunțarea unei decizii preliminare cu privire la două întrebări:

- „1) O persoană impozabilă care, conform dreptului național în materia pensiilor pentru limită de vârstă, a înființat un fond de pensii distinct în vederea garantării pensiilor pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor angajați afiliați la acest fond poate să deducă, în temeiul articolului 17 din [A șasea directivă], impozitul [plătit] pentru serviciile care i-au fost prestate în vederea implementării sistemului de acordare a pensiilor pentru limită de vârstă și a gestionării fondului de pensii?
- 2) Un fond de pensii care a fost înființat în scopul de a asigura persoanelor afiliate o pensie pentru limită de vârstă cu cele mai mici costuri și în cadrul căruia un capital este plasat și investit de către aceste persoane sau în numele lor, în timp ce profiturile sunt distribuite, poate fi considerat un «fond comun de plasament» în sensul articolului 13 secțiunea B litera [(d)] punctul 6 din [A șasea directivă]?”

14. PPG, Țările de Jos, Regatul Unit și Comisia Europeană au prezentat observații scrise, iar pledoariile acestora au fost ascultate în ședința din 6 februarie 2013.

Analiză

A doua întrebare

15. Din decizia de trimitere reiese în mod clar că, în procedura națională, a doua întrebare se pune doar în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare. În plus, Curtea a răspuns deja în esență la a doua întrebare, în recenta hotărâre pronunțată în cauza *Wheels Common Investment Fund*⁹.

16. În hotărârea respectivă, Curtea a statuat că un fond de investiții care grupează activele unui sistem de pensii pentru limită de vârstă nu se încadrează în noțiunea „fonduri comune de plasament” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă și al articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, a căror administrare poate fi scutită de TVA în lumina obiectivului acestor directive și a principiului neutralității fiscale, întrucât persoanele afiliate nu suportă riscul administrării fondului respectiv, iar contribuțiile pe care le plătește angajatorul la sistemul de pensii pentru limită de vârstă constituie un mijloc de a-și îndeplini obligațiile legale față de angajații săi.

17. În consecință, întrucât fondul în discuție în prezenta cauză pare să îndeplinească toate cele trei criterii enumerate în hotărârea menționată – acesta grupează activele unui sistem (sau ale unor sisteme) de pensii pentru limită de vârstă, persoanele afiliate nu suportă riscul administrării și angajatorul plătește contribuții pentru a-și îndeplini obligațiile legale față de angajații săi –, serviciile în discuție în procedura principală nu sunt scutite de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă.

Prima întrebare

18. Din observațiile formulate în ședință rezultă că fondul a fost înființat în comun de toate societățile care aparțin grupului PPG Holdings pentru a asigura pensii angajaților lor, dar că, în cadrul grupului respectiv, PPG Fiber Glass este societatea care a încheiat contracte și a efectuat plățile aferente serviciilor în cauză. În plus, din formularea întrebării rezultă în mod clar că, în opinia instanței de

⁹ — Hotărârea din 7 martie 2013 (C-424/11).

trimitere, nu trebuie să se facă nicio distincție între grup și membrii acestuia. În consecință, vom examina problema presupunând că un singur angajator a înființat un fond de pensii unic pentru propriii angajați, contribuțiile fiind plătite și costurile fiind suportate numai de acest angajator, pe care îl vom denumi în continuare, simplu, „PPG”.

19. Menționăm în continuare că înființarea unui fond de pensii și organizarea gestionării acestuia implică în mod necesar costuri variate. În prezenta cauză, costurile respective au fost suportate în mod direct de PPG, însă, dacă ar fi fost suportate direct de fond, acestea ar fi fost oricum suportate în mod indirect de PPG, în calitate de unic plătitor de contribuții la fond.

20. Trebuie să se stabilească dacă serviciile în cauză în procedura principală – și anume serviciile administrative, de gestionare, de consultanță și de audit care au legătură cu fondul, dar au fost obținute și plătite de PPG – au fost utilizate pentru operațiunile impozabile ale PPG în sensul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă.

21. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului¹⁰.

22. Această jurisprudență face totuși obiectul unor rezerve. Pentru ca TVA-ul să fie deductibil, operațiunile efectuate în amonte trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau dreptul de deducere. Un drept de deducere este admis de asemenea 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 care dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile. Trebuie să existe întotdeauna o astfel de legătură între bunurile și serviciile achiziționate și operațiunile în aval care dau naștere dreptului de deducere a TVA-ului. În această privință, scopul final urmărit de persoana impozabilă este irelevant¹¹. Cu toate acestea, TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile efectuate de o persoană impozabilă nu poate da naștere unui drept de deducere decât în măsura în care acesta se referă la activități care, având în vedere caracterul lor neeconomic, nu intră în sfera de aplicare a Celei de a șasea directive¹².

23. În prezenta cauză se poate susține că cheltuielile efectuate în legătură cu înființarea unui fond de pensii pentru angajați și organizarea gestionării și a administrării acestuia nu au legătură directă și imediată cu activitatea economică sau cu operațiunile impozabile efectuate în aval de un angajator precum PPG, a cărui activitate economică constă în vânzarea unor produse diverse. Aceasta este în esență poziția guvernului Țărilor de Jos. Totuși, potrivit unui alt punct de vedere, PPG are obligația legală de a prevedea un sistem de pensii pentru angajații săi, în lipsa căruia societatea menționată nu ar putea să își desfășoare activitatea economică și nici să efectueze operațiuni impozabile în aval, astfel încât cheltuielile efectuate în acest scop fac în mod necesar parte din elementele constitutive ale

10 — Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec., p. I-4357, punctele 33 și 34 și jurisprudența citată).

11 — A se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom (C-496/11, punctele 36-38 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker (C-104/12, punctul 19 și urm. și jurisprudența citată).

12 — Hotărârea din 13 martie 2008, Securita (C-437/06, Rep., p. I-1597, punctul 30).

prețului bunurilor pe care le furnizează societatea respectivă. Această opinie este susținută de PPG și de Comisie. Regatul Unit susține că unele dintre costurile efectuate (cele legate de înființarea fondului și costurile administrative recurente aferente afilierii angajaților la fond) sunt imputabile activității economice desfășurate de PPG și dau, prin urmare, naștere unui drept de deducere. Cu toate acestea, celelalte costuri au legătură doar cu fondul, o entitate fiscală distinctă, și, în consecință, nu prezintă relevanță pentru dreptul de deducere al PPG.

24. Înțelegem foarte bine punctul de vedere susținut de PPG și de Comisie. În cazul în care toate operațiunile efectuate de un angajator în aval sunt supuse TVA-ului, costurile de personal fac astfel parte din elementele constitutive ale costurilor acelor operațiuni, fără a fi necesar să se stabilească o legătură directă și imediată între costuri specifice și operațiuni în aval specifice. Această concluzie este valabilă în privința oricărei sume plătite pentru a prevedea pensii pentru limită de vârstă, care constituie o formă de salariu amânat. Totuși, asemenea costuri nu sunt supuse ele însele TVA-ului, astfel încât nu există nicio taxă în amonte care ar putea fi dedusă din taxa în aval. În această privință, toate părțile care au participat la ședință au admis că, dacă PPG ar fi încheiat cu o societate de asigurare contracte privind regimul său de pensii și dacă această societate ar fi facturat în sarcina PPG orice fel de servicii aferente supuse TVA-ului¹³, această taxă ar fi fost deductibilă din taxa în aval a PPG. În aceste condiții, faptul că „principiul neutralității fiscale, principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, se opune, pe de o parte, ca prestări de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului”¹⁴ ar părea să impună ca TVA-ul asupra serviciilor în discuție în prezenta cauză să fie de asemenea deductibil.

25. Cu toate acestea, observațiile formulate de două state membre, în special cele ale Regatului Unit, ni se par corecte, în sensul că evidențiază separația juridică și fiscală între fond și PPG, ceea ce ne permite să concluzionăm că TVA-ul în discuție nu poate fi dedus în împrejurări precum cele din procedura principală.

26. Motivele pentru care se impune o astfel de separație juridică și fiscală sunt evidente – pentru a proteja beneficiarii nu numai împotriva insolvenței angajatorului, ci și împotriva oricărei posibilități de „sustragere” a activelor fondului pentru a face față unei probleme, chiar temporare, de trezorerie sau împotriva posibilității de deturnare în alt mod a activelor de la destinația lor. Dreptul Uniunii impune în prezent această separație, însă dreptul olandez o impunea deja la data producerii faptelor. Necesitatea stabilirii unei compartimentări ermetice între diferitele active ale PPG și fond constituie, așadar, un stimulent puternic pentru evitarea oricărei întrepătrunderi fiscale între acestea.

27. Se poate susține, desigur, că PPG a fost societatea care a încheiat contracte și a efectuat plățile aferente serviciilor în discuție, astfel încât acestea ar trebui să aibă legătură mai curând cu activitatea economică a PPG (care pare a fi în principal, dacă nu în mod exclusiv, impozabilă) decât cu activitatea desfășurată de fond (care, întrucât constă în esență în primirea de contribuții la pensii din partea PPG și în venituri provenite din investiții, precum și în plata de pensii în favoarea beneficiarilor, nu pare să cuprindă niciun element impozabil).

28. Cu toate acestea, considerăm că este imposibil să se ignore sau să se respingă ideea că serviciile au fost achiziționate în vederea realizării obiectivului fondului de a obține venituri din investițiile sale și că acestea aveau, așadar, o legătură directă și imediată cu activitatea fondului și numai o legătură indirectă și de ultim resort cu activitatea desfășurată de PPG. Chiar dacă activitatea economică a PPG este activitatea impozabilă cu care serviciile au cea mai strânsă legătură (chiar dacă numai indirect), nu este mai puțin adevărat că există o legătură directă și imediată cu activitatea (neimpozabilă) a

13 — Ar trebui totuși amintit că articolul 13 secțiunea B litera (a) din A șasea directivă scutea „tranzacțiile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii și agenții de asigurări” [a se vedea în prezent articolul 135 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112].

14 — A se vedea de exemplu Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 67 și jurisprudența citată). În ceea ce privește semnificația „neutralității fiscale” în contextul TVA-ului, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Deutsche Bank (C-44/11, nota de subsol 18).

fondului, care se interpune între serviciile achiziționate și activitatea economică a PPG. Problema dacă taxa achitată în amonte poate sau nu poate fi dedusă depinde de natura activității cu care bunurile sau serviciile pentru care este datorată taxa au o legătură directă și imediată. Element decisiv trebuie să fie cea mai strânsă legătură, iar nu legătura impozabilă cea mai strânsă. În caz contrar, principiul conform căruia taxa achitată în amonte nu poate fi dedusă atunci când bunurile sau serviciile achiziționate în amonte sunt utilizate pentru efectuarea de operațiuni scutite de TVA sau pentru operațiuni care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului ar putea fi ușor eludat.

29. Situația poate fi ilustrată mai clar prin exemplul dat de Regatul Unit în ședință. În cazul în care, în loc să investească numai în valori mobiliare și în produse financiare, fondul ar investi în bunuri imobile în scopul obținerii de venituri locative (ipoteză care nu este neverosimilă), activitatea sa de închiriere ar fi supusă TVA-ului dacă (ipoteză care este de asemenea plauzibilă) fondul ar opta pentru impozitarea operațiunilor în temeiul articolului 13 secțiunea C litera (a) din A șasea directivă¹⁵. În acest caz, toate serviciile de audit, de consultanță, de gestionare sau de administrare utilizate de fond în scopul desfășurării activității sale de închiriere ar fi direct imputabile acestei activități impozabile, iar TVA-ul perceput pentru aceste servicii ar fi deductibil din TVA-ul pe care fondul trebuia să îl factureze pentru operațiunile efectuate în aval. Această taxă nu ar fi deductibilă din taxa în aval a PPG întrucât serviciile ar fi fost utilizate în scopul efectuării operațiunilor impozabile ale fondului, iar nu ale PPG, chiar dacă PPG ar fi plătit pentru aceste operațiuni. În ceea ce privește lanțul de imputabilitate, considerăm că situația nu poate fi diferită pentru unicul motiv că activitatea fondului nu este supusă TVA-ului.

30. Prin urmare, considerăm că decisiv trebuie să fie aspectul că serviciile au fost utilizate de fondul în cauză în scopul desfășurării propriei activități, care este nu doar radical diferită, ci și distinctă din punct de vedere juridic și fiscal de activitatea PPG. Faptul că PPG a plătit pentru servicii nu poate fi relevant. Această împrejurare poate fi înțeleasă în trei moduri diferite: ca o operațiune dublă de primire și de furnizare de servicii, astfel cum se prevede la articolul 6 alineatul (4) din A șasea directivă¹⁶, situație în care PPG ar trebui să transfere taxa fondului; drept contrapartidă obținută din partea unui terț, care constituie baza de impozitare pentru achiziționarea serviciilor de către fond, astfel cum se prevede la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă¹⁷, sau ca donație oferită de PPG fondului, care nu ar intra în domeniul de aplicare al TVA-ului. Cu toate acestea, această împrejurare nu poate însemna că PPG a achiziționat serviciile în scopul efectuării propriilor operațiuni impozabile.

31. Am menționat principiul neutralității fiscale, care se opune (într-o accepțiune) ca prestări de servicii asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului. Am precizat de asemenea că, încheind cu o societate de asigurare contracte privind sistemul său de pensii în loc să își înființeze propriul fond, PPG ar fi putut să deducă TVA-ul în amonte care i-a fost facturat pentru serviciile primite în acest scop (deși nu există nicio indicație privind cuantumul TVA-ului care ar fi putut să fie facturat). Examinată în lumina principiului neutralității fiscale, această împrejurare nu modifică totuși concluzia la care am ajuns. Astfel cum s-a subliniat în Hotărârea Deutsche Bank¹⁸, acest principiu nu este o normă de drept primar și activități care sunt parțial în concurență pot fi tratate uneori diferit din punctul de vedere al TVA-ului. În plus, limitele principiului rezultă din jurisprudența constantă a Curții conform căreia persoanele impozabile au dreptul să aleagă structura activității lor astfel încât să își limiteze datoria de TVA¹⁹, ceea ce ar fi imposibil în cazul în care toate activitățile care se află în concurență ar fi tratate în același mod din punctul de vedere al TVA-ului.

15 — A se vedea în prezent articolul 137 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.

16 — A se vedea în prezent articolul 28 din Directiva 2006/112.

17 — A se vedea în prezent articolul 73 din Directiva 2006/112.

18 — Citată la nota de subsol 14, punctul 45 din hotărâre; punctul 60 din concluziile noastre prezentate în această cauză și jurisprudența citată.

19 — A se vedea, cel mai recent, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, Rep., p. I-13589, punctul 27 și jurisprudența citată).

32. Cu toate acestea, am dori să subliniem din nou că opinia noastră se întemeiază pe faptul că serviciile în discuție au fost utilizate de fondul respectiv în scopul desfășurării proprii activități, care este distinctă de activitatea economică a PPG, și că fondul este distinct din punct de vedere juridic și fiscal de PPG. Admitem că cheltuielile efectuate de un angajator pentru a prevedea un sistem de pensii pentru limită de vârstă pentru personalul său au o legătură directă și imediată cu activitatea sa economică în ansamblu (astfel încât TVA-ul perceput pentru aceste cheltuieli poate fi deductibil în împrejurări adecvate) *atunci când cheltuielile sunt legate de bunurile sau de serviciile utilizate de angajator*. În consecință, suntem de acord cu observația suplimentară formulată de Regatul Unit conform căreia PPG poate eventual să deducă TVA-ul pentru toate achizițiile efectuate în amonte în scopul înființării fondului, al înscrierii angajaților la fond, al garantării faptului că propriile contribuții sunt efectuate la timp etc. Astfel de activități intră în sfera de activitate a PPG, iar nu în cea a fondului distinct.

Concluzie

33. În lumina tuturor considerațiilor care precedă, considerăm că răspunsul Curții la întrebările adresate de *Gerechthof te Leeuwarden* ar trebui să fie următorul:

- „1) Articolul 17 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte în scopuri juridice și fiscale, în vederea garantării pensiilor pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor angajați, nu poate deduce impozitul pe care l-a achitat pentru serviciile prestate fondului respectiv care au legătură cu gestionarea și cu funcționarea acestuia. Un astfel de impozit poate fi dedus numai de fondul însuși din impozitul pe care acesta îl datorează pentru propriile operațiuni impozabile.
- 2) Un fond de investiții care grupează activele unui sistem de pensii pentru limită de vârstă nu se încadrează în noțiunea de fonduri comune de plasament în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din Directiva 77/388/CEE, a căror administrare poate fi scutită de TVA în lumina obiectivului acestei directive și a principiului neutralității fiscale, întrucât persoanele afiliate nu suportă riscul administrării fondului respectiv, iar contribuțiile pe care le plătește angajatorul la sistemul de pensii constituie un mijloc de a-și îndeplini obligațiile legale față de angajații săi.”