



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

6 septembrie 2012*

„TVA — A șasea directivă — Articolul 17 alineatele (2) și (19) — Deduceri — Taxă datorată sau achitată pentru servicii achiziționate de o societate holding — Servicii care prezintă o legătură directă, imediată și fără echivoc cu operațiuni impozitate în aval”

În cauza C-496/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalia), prin decizia din 20 septembrie 2011, primită de Curte la 26 septembrie 2011, în procedura

Portugal Telecom SGPS SA

împotriva

Fazenda Pública,

cu participarea:

Ministério Público,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul U. Løhmus, președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh și C.G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Portugal Telecom SGPS SA, de A. Gonçalves Ferreira, advogado;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de P. Guerra e Andrade, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: portugheza.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (2) 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Portugal Telecom SGPS SA (denumită în continuare „Portugal Telecom”), pe de o parte, și Fazenda Pública, pe de altă parte, în legătură cu metoda care trebuie utilizată pentru a determina cuantumul care trebuie dedus din taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care Portugal Telecom o datora.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

- 3 Articolul 2 din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;
2. importul de bunuri.” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 4 din A șasea directivă prevede:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau 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 11 din A șasea directivă stabilește suma impozabilă după cum urmează:

„A. Pe teritoriul țării

1. Baza de impozitare este constituită:

- (a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), de toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;

[...]” [traducere neoficială]

- 6 Articolul 17 din A șasea directivă stabilește regulile privind originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere și prevede printre altele:

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

[...]

(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.

Pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

- a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o pro rata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;
- (b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o pro rata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;
- (c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;
- (d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;
- (e) să prevadă ca, atunci când [TVA-ul] care nu poate fi dedus de persoana impozabilă este nesemnificativ, acesta să fie considerat nul.

[...]” [traducere neoficială]

- 7 Articolul 19 din A șasea directivă stabilește regulile de calcul al pro ratei de deducere astfel:

„(1) Pro rata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

- la numărător, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3),
- la numitor, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

[...]

(3) Pro rata provizorie pentru un an este cea calculată pe baza operațiunilor anului anterior. În absența oricăror astfel de operațiuni sau atunci când acestea sunt ne semnificative ca valoare, proporția este estimată provizoriu, sub controlul autorităților fiscale, de către persoana impozabilă pe baza previziunilor proprii. Cu toate acestea, statele membre pot continua să aplice normele actuale.

Deducerile efectuate pe baza pro ratei provizorii sunt regularizate la stabilirea pro ratei definitive, în cursul anului următor.” [traducere neoficială]

Reglementarea portugheză

Codul privind taxa pe valoarea adăugată

- 8 Articolul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do imposto sobre o valor acrescentado, denumit în continuare „CIVA”) stabilește baza de impozitare a TVA-ului. Articolele 3 și 6 din acest cod enunță cazuri de neimpunere.
- 9 Articolul 9 din CIVA prevede, la rândul său, că sunt scutite de taxă, printre altele:

„[...]

28. Operațiunile bancare și financiare următoare:

[...]

f) operațiunile și serviciile, inclusiv negocierea, dar cu excepția simplei păstrări și administrării sau gestiuni, privind acțiunile, părțile sociale ale societăților sau asociațiilor, obligațiile și celelalte titluri, cu excluderea titlurilor reprezentative ale mărfurilor;

[...]”

- 10 Articolul 23 din CIVA, în versiunea în vigoare pentru exercițiul în cauză (anul 2000), prevedea:

„1. Atunci când persoana impozabilă, în cadrul activității sale, efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii dintre care o parte nu dau naștere unui drept de deducere, taxa achitată aferentă achizițiilor este deductibilă numai pentru partea corespunzătoare cuantumului anual al operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere.

2. Prin derogare de la dispozițiile alineatului precedent, persoana impozabilă va putea să efectueze deducerea în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor utilizate sau a unei părți a acestora, cu condiția să informeze în prealabil despre aceasta Direcția generală a impozitelor directe și indirecte, fără a aduce atingere posibilității acesteia din urmă de a-i impune condiții speciale sau de a pune capăt acestei proceduri în cazul unor distorsiuni importante în impozitare.

3. Administrația fiscală poate obliga contribuabilul să procedeze potrivit alineatului anterior:

- a) când persoana impozabilă desfășoară activități economice distincte;
- b) când aplicarea procedurii prevăzute la alineatul 1 determină distorsiuni importante în impozitare.

4. Procentajul de deducere specific vizat la alineatul 1 rezultă dintr-un raport care cuprinde, la numărător, valoarea anuală, excluzând taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care dau naștere dreptului de deducere conform articolului 19 și articolului 20 alineatul 1 și, la numitor, valoarea anuală, excluzând taxa, a tuturor operațiunilor efectuate de persoana impozabilă, inclusiv operațiunile scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al taxei, în special subvențiile neimpozitate care nu sunt subvenții pentru echipamente.

5. Cu toate acestea, în calculul precedent se face abstracție de livrările de bunuri din activul imobilizat care au fost utilizate în activitatea întreprinderii, precum și de operațiunile imobiliare sau financiare care au un caracter accesoriu în raport cu activitatea exercitată de persoana impozabilă.

6. Pro rata de deducere calculată provizoriu, pe baza cuantumului operațiunilor efectuate în anul precedent, este rectificată în conformitate cu valorile din anul la care se raportează, ceea ce determină regularizarea corespunzătoare a deducerilor operate, care trebuie să apară în declarația ultimei perioade din anul în cauză.

7. Persoanele impozabile care își încep activitatea sau și-o modifică în mod substanțial pot opera deducerea taxei pe baza unei pro rata estimate în mod provizoriu, care trebuie să fie înscrisă în declarațiile vizate la articolele 30 și 31.

8. Pentru stabilirea pro ratei de deducere, raportul fracției se rotunjește la centima superioară.

9. Pentru aplicarea dispozițiilor prezentului articol, ministrul finanțelor și planificării poate să considere, pentru anumite activități, drept inexistente operațiunile care dau naștere dreptului de deducere sau cele care nu conferă acest drept, în măsura în care acestea constituie o parte neglijabilă din cuantumul total al cifrei de afaceri și procedura prevăzută la alineatele 2 și 3 se dovedește impracticabilă.”

Reglementarea națională privind holdingurile

11 Societades gestoras de participações sociais (denumite în continuare „SGPS”) sunt societăți holding reglementate în Portugalia prin Decretul-lege nr. 495/88 din 30 decembrie 1988 (*Diário da República* I, seria A, nr. 301 din 30 decembrie 1988), modificat prin Decretul-lege nr. 318/94 din 24 decembrie 1994 (*Diário da República* I, seria A, nr. 296 din 24 decembrie 1994, denumit în continuare „Decretul-lege nr. 495/88”).

12 Articolul 1 din Decretul-lege nr. 495/88 prevede:

„1. [...] SGPS au ca unic obiect social administrarea participațiilor altor societăți, ca formă indirectă de exercitare a unor activități economice.

2. În scopul prezentului decret-lege, participația într-o societate este considerată drept o formă indirectă de exercitare a activității economice a acesteia atunci când nu este ocazională și privește cel puțin 10 % din capitalul social cu drept de vot, fie direct, fie prin intermediul părților sociale ale altor societăți în care SGPS ocupă o poziție dominantă.

[...]”

13 Conform articolului 4 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 495/88, SGPS sunt autorizate să furnizeze servicii tehnice de administrare și de gestiune tuturor sau unor întreprinderi în care dețin o participație de cel puțin 10 % din capital, cu drept de vot, sau, în mod excepțional, întreprinderilor în care dețin o participație de mai puțin de 10 %, cu drept de vot, sau cu care au încheiat un „contract de subordonare”.

- 14 Articolul 4 alineatul 2 din Decretul-lege nr. 495/88 prevede că prestarea de servicii face obiectul unui contract scris, în care se precizează remunerarea corespunzătoare, care nu poate depăși valoarea de piață.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 15 Portugal Telecom este o SGPS. Aceasta furnizează servicii tehnice de administrare și de gestiune unor societăți în care deține o parte a capitalului social.
- 16 În cadrul acestor operațiuni, Portugal Telecom a achiziționat, în regim TVA, servicii de la diverși consultanți. Portugal Telecom a facturat aceste servicii filialelor sale la aceleași prețuri la care le achiziționase, majorate cu TVA.
- 17 În cadrul exercițiului fiscal corespunzător anului 2000, Portugal Telecom a dedus integralitatea TVA-ului suportat din TVA-ul repercutat, considerând că operațiunile impozitate, și anume serviciile tehnice de administrare și de gestiune, se încadrau în mod obiectiv în utilizarea serviciilor achiziționate corespunzătoare.
- 18 În urma unui control efectuat de administrația fiscală, aceasta a considerat că Portugal Telecom nu putea realiza deducerea integrală a TVA-ului aferent serviciilor achiziționate în amonte, ci trebuia să recurgă la metoda pro ratei de deducere. În consecință, aceasta a notificat Portugal Telecom o decizie de impunere stabilind procentajul deductibil al TVA-ului achitat în amonte la aproximativ 25 %.
- 19 Portugal Telecom a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de impunere la Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Această instanță a respins în esență acțiunea, considerând, în principal, că obiectivul fundamental al SGPS este acela de a realiza operațiuni scutite. În măsura în care, în afara acestor operațiuni, este posibil să se admită realizarea, cu titlu accesoriu, a unor activități de prestare de servicii tehnice de administrare și de gestiune în beneficiul tuturor sau al unora dintre societățile al căror capital îl dețin și care sunt supuse TVA-ului, această instanță a considerat că prestările de servicii tehnice de administrare și de gestiune sunt indisociabile de administrarea părților sociale. În consecință, instanța a decis că metoda care trebuie să fie utilizată pentru a determina quantumul TVA-ului deductibil este metoda pro ratei de deducere.
- 20 Portugal Telecom a contestat decizia primei instanțe la Tribunal Central Administrativo Sul. În susținerea acestei acțiuni, Portugal Telecom a susținut că motivarea juridică care figurează în decizia primei instanțe încâlca atât dreptul național referitor la TVA, cât și articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.
- 21 În măsura în care operațiunile impozabile pe care Portugal Telecom le-a efectuat în legătură cu părțile sociale pe care le deține constituie, potrivit acesteia, prestări de servicii care au o legătură directă și imediată cu serviciile achiziționate în vederea prestării lor, această societate consideră că poate deduce totalitatea taxei plătite cu ocazia achiziționării lor recurgând la metoda utilizării reale.
- 22 În aceste condiții, Tribunal Central Administrativo Sul a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Interpretarea corectă a articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă [...] exclude posibilitatea administrației financiare portugheze de a obliga societatea reclamantă – un holding – să utilizeze metoda pro ratei de deducere pentru totalitatea TVA-ului pentru inputs, întemeindu-se pe faptul că obiectul social principal al societății respective este administrarea participațiilor aparținând altor societăți, chiar și în cazul în care astfel de inputs (servicii achiziționate) prezintă o legătură

directă, imediată și neechivocă cu operațiunile impozabile – prestări de servicii – care sunt realizate ulterior în domeniul unei activități complementare de prestare de servicii tehnice de gestiune, permisă din punct de vedere legal?

- 2) O entitate care are calitatea de holding și este obligată la plata TVA-ului pentru achiziția de bunuri și servicii care, ulterior, sunt facturate în totalitate societăților în care deține participații, cu plata TVA-ului, aceste operațiuni având un caracter secundar – prestarea de servicii tehnice de administrare și de gestiune – în raport cu activitatea principală realizată – administrarea participațiilor –, poate deduce întreaga taxă datorată pentru achizițiile menționate prin aplicarea metodei deducerii pe baza utilizării reale, prevăzută la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

- 23 Guvernul portughez invocă, cu titlu principal, inadmisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare.
- 24 Acesta arată că instanța de trimitere nu ar fi identificat cu precizie norma de drept național în cauză în acțiunea principală. Această instanță s-ar limita să menționeze articolele 20 și 23 din CIVA, deși prima dintre aceste dispoziții a făcut obiectul diferitor versiuni, iar cea de a doua reglementează un număr mare de aspecte referitoare la deducerile de TVA. Pe de altă parte, decizia de trimitere nu ar conține nicio indicație precisă în ceea ce privește reglementarea națională privind holdingurile.
- 25 Or, deși Curtea poate, în cadrul cooperării judiciare instaurate prin articolul 267 TFUE, să furnizeze instanței naționale, plecând de la elementele din dosar, elementele de interpretare care îi par utile pentru aprecierea efectelor dispozițiilor dreptului Uniunii, niciun fragment din decizia de trimitere nu ar cuprinde vreo indicație precisă, fie și succintă, cu privire la dispozițiile dreptului național portughez în cauză în acțiunea principală.
- 26 În consecință, potrivit guvernului portughez, lacunele indicate din decizia de trimitere nu permit Curții să dea un răspuns util.
- 27 În această privință, în ceea ce privește informațiile care trebuie furnizate Curții în cadrul unei decizii de trimitere, acestea sunt destinate să permită Curții să dea răspunsuri utile instanței de trimitere. În acest scop, este necesară definirea de către instanța națională a cadrului factual și normativ în care se înscriu întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, Rep., p. I-2497, punctul 18, și Hotărârea din 16 februarie 2012, Varzim Sol, C-25/11, punctul 30).
- 28 În speță, decizia de trimitere arată că, în ceea ce privește deducerea TVA-ului suportat în amonte de către reclamanta din acțiunea principală, administrația fiscală impune metoda pro ratei prevăzută la articolul 23 alineatul 1 din CIVA, în timp ce reclamanta susține că poate utiliza metoda prevăzută la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă.
- 29 Aceste elemente sunt suficiente potrivit jurisprudenței amintite la punctul 27 din prezenta hotărâre. În consecință, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

Cu privire la fond

- 30 Prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o societate holding precum cea din acțiunea principală, care achiziționează, cu caracter accesoriu față de activitatea sa principală de deținere a întregului sau a unei părți din capitalul social al societăților filiale, bunuri și servicii pe care le facturează apoi societăților menționate, este autorizată să deducă cuantumul TVA-ului achitat în amonte prin aplicarea metodei prevăzute la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă sau poate fi obligată de administrația fiscală națională să utilizeze una dintre metodele prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din aceeași directivă.
- 31 În această privință, trebuie amintit în primul rând că reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că nu are calitatea de persoană plătitoare de TVA, în sensul articolului 4 din A șasea directivă, și nu are dreptul la deducere, potrivit articolului 17 din A șasea directivă, un holding al cărui unic obiect îl constituie dobândirea de participații în alte întreprinderi fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acestuia în administrarea acestor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care holdingul menționat le deține în calitatea sa de acționar sau de asociat (a se vedea Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec., p. I-3111, punctul 17, Hotărârea din 14 noiembrie 2000, Floridienne și Berginvest, C-142/99, Rec., p. I-9567, punctul 17, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 18).
- 32 Simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu trebuie considerate activități economice în sensul celei de A șasea directive, conferind autorului lor calitatea de persoană impozabilă. Astfel, simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate, întrucât eventualul dividend, fruct al acestei participări, rezultă din simpla proprietate a bunului (a se vedea Hotărârea din 22 iunie 1993, Sofitam, C-333/91, Rec., p. I-3513, punctul 12, Hotărârea din 6 februarie 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec., p. I-745, punctul 15, precum și Hotărârea Cibo Participations, citată anterior, punctul 19).
- 33 Situația este diferită atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor în calitatea sa de acționar sau de asociat (Hotărârile citate anterior Polysar Investments Netherlands, punctul 14, Floridienne și Berginvest, punctul 18, Cibo Participations, punctul 20, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 30).
- 34 Imixtiunea unui holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, în măsura în care aceasta implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă, precum prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice de către holding în beneficiul filialelor sale (Hotărârea Cibo Participations, citată anterior, punctul 22).
- 35 Trebuie amintit de asemenea, în al doilea rând, că dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Rep., p. I-1597, punctul 24, și Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rep., p. I-629, punctul 70). Orice limitare a dreptului de deducere are un impact asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință, derogările nu sunt permise decât în cazurile prevăzute în mod expres de A șasea directivă (Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz, C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 27, și Hotărârea BP Soupergaz, citată anterior, punctul 18).

- 36 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 achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea Hotărârea Cibo Participations, citată anterior, punctul 31, Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 35, Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 23, Hotărârea Securenta, citată anterior, punctul 27, și Hotărârea SKF, citată anterior, punctul 57).
- 37 Un drept de deducere este, cu toate acestea, 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 ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Kretztechnik, punctul 36, Investrand, punctul 24, și SKF, punctul 58).
- 38 În ceea ce privește regimul aplicabil dreptului de deducere, pentru a da naștere dreptului de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, bunurile sau serviciile achiziționate trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiunile în aval care dau naștere dreptului de deducere. În această privință, scopul final urmărit de persoana impozabilă este irelevant (a se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 20, Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 25, și Hotărârea Cibo Participations, citată anterior, punctul 28).
- 39 În plus, Curtea a decis că articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă stabilește regimul aplicabil dreptului de deducere a TVA-ului atunci când acesta se raportează la operațiuni în amonte utilizate de persoana impozabilă „pentru a efectua atât operațiuni care dau naștere dreptului de deducere vizate la alineatele (2) și (3), cât și operațiuni care nu dau naștere dreptului de deducere”, limitând dreptul de deducere la partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent primelor operațiuni. Din această dispoziție rezultă că, dacă o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii pentru a efectua atât operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni care nu dau naștere acestui drept, respectiva persoană poate deduce numai partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent primelor operațiuni (Hotărârea Cibo Participations, citată anterior, punctele 28 și 34).
- 40 Din această jurisprudență rezultă, pe de o parte, că regimul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă nu vizează decât cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate de o persoană impozabilă pentru a realiza atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere, respectiv bunuri și servicii a căror utilizare este mixtă, și, pe de altă parte, că statele membre nu pot utiliza una dintre metodele de deducere vizate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf decât pentru respectivele bunuri și servicii.
- 41 Dimpotrivă, bunurile și serviciile care sunt utilizate de persoana impozabilă numai pentru a efectua operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere nu intră în domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, ci, în ceea ce privește regimul de deduceri, în cel al articolului 17 alineatul (2) din această directivă.
- 42 În sfârșit, Curtea a decis că regulile cuprinse în articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă se referă la TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile efectuate exclusiv în legătură cu operațiuni economice și că stabilirea metodelor și a criteriilor de alocare a valorii TVA-ului achitat în amonte între activități economice și activități neeconomice în sensul celei de A șasea directive ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia

acestei directive și, astfel, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (Hotărârea Securenta, citată anterior, punctele 33 și 39).

- 43 Portugal Telecom susține că administrația fiscală națională consideră că, având în vedere caracterul lor accesoriu față de activitatea principală, prestările de servicii tehnice de administrare și de gestiune nu pot fi dissociate de gestiunea părților sociale. În consecință, serviciile achiziționate de SGPS și furnizate filialelor lor ar fi considerate drept operațiuni mixte în scopul dreptului de deducere a TVA-ului și această administrație ar impune metoda pro ratei de deducere.
- 44 În ipoteza în care poziția administrației fiscale este într-adevăr cea descrisă la punctul anterior, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice, trebuie amintit că regimul deducerilor urmărește să degrezeze în totalitate antreprenorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca aceste activități să fie ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârile citate anterior Midland Bank, punctul 19, Abbey National, punctul 24, Cibo Participations, punctul 27, Kretztechnik, punctul 34, și Investrand, punctul 22).
- 45 În ipoteza în care serviciile achiziționate în amonte ar trebui să fie considerate ca având, în integralitatea lor, o legătură directă și imediată cu operațiuni economice în aval care dau naștere dreptului de deducere, persoana impozabilă vizată ar avea dreptul, în temeiul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, la deducerea integralității TVA-ului aplicat achizițiilor în amonte ale serviciilor din acțiunea principală. Acest drept de deducere nu poate fi limitat pentru simplul motiv că reglementarea națională califică, din cauza obiectului social al societăților menționate sau a activității lor generale, operațiunile impozitate drept accesorii față de activitatea lor principală.
- 46 În cazul în care aceste servicii sunt utilizate pentru a efectua atât operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni care nu dau naștere dreptului de deducere, deducerea nu este admisă decât pentru partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent primelor operațiuni și statele membre sunt autorizate să prevadă una dintre metodele de stabilire a dreptului de deducere enumerate la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă.
- 47 În sfârșit, în cazul în care serviciile sunt utilizate atât pentru activități economice, cât și pentru activități neeconomice, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă nu este aplicabil și metodele de deducere și de alocare sunt definite de statele membre, în conformitate cu cele indicate la punctul 42 din prezenta hotărâre.
- 48 Revine instanței de trimitere sarcina să stabilească dacă serviciile din acțiunea principală au, în întregime, o legătură directă și imediată cu operațiuni economice în aval care dau naștere dreptului de deducere sau dacă aceste servicii sunt utilizate de persoana impozabilă pentru a efectua atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere acestui drept sau dacă aceste servicii sunt utilizate de persoana impozabilă atât pentru operațiuni economice, cât și pentru operațiuni neeconomice.
- 49 Din ansamblul acestor considerații rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o societate holding precum cea din acțiunea principală, care achiziționează, cu caracter accesoriu față de activitatea sa principală de administrare a părților sociale ale societăților în care deține totalitatea sau o parte a capitalului social, bunuri și servicii pe care le facturează apoi societăților menționate, este autorizată să deducă cuantumul TVA-ului achitat în amonte, cu condiția ca serviciile achiziționate în amonte să aibă o legătură directă și imediată cu operațiuni economice în aval care dau naștere dreptului de deducere. În cazul în care bunurile și serviciile menționate sunt utilizate de societatea holding pentru a efectua atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și

operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere, deducerea nu este admisă decât pentru partea din TVA care este proporțională cu valoarea aferentă primelor operațiuni și administrația fiscală națională este autorizată să prevadă una dintre metodele de stabilire a dreptului de deducere enumerate la articolul 17 alineatul (5) menționat anterior. În cazul în care respectivele bunuri și servicii sunt utilizate atât pentru activități economice, cât și pentru activități neeconomice, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă nu este aplicabil și metodele de deducere și de alocare sunt definite de statele membre, care, în exercitarea acestei competențe, trebuie să țină seama de scopul și de structura celei de A șasea directive și, în acest temei, să prevadă o metodă de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 50 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 șasea) declară:

Articolul 17 alineatele (2) și (5) 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că o societate holding precum cea din acțiunea principală, care achiziționează, cu caracter accesoriu față de activitatea sa principală de administrare a părților sociale ale societăților în care deține totalitatea sau o parte a capitalului social, bunuri și servicii pe care le facturează apoi societăților menționate, este autorizată să deducă quantumul taxei pe valoarea adăugată achitat în amonte, cu condiția ca serviciile achiziționate în amonte să aibă o legătură directă și imediată cu operațiuni economice în aval care dau naștere dreptului de deducere. În cazul în care bunurile și serviciile menționate sunt utilizate de societatea holding pentru a efectua atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere, deducerea nu este admisă decât pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care este proporțională cu valoarea aferentă primelor operațiuni și administrația fiscală națională este autorizată să prevadă una dintre metodele de stabilire a dreptului de deducere enumerate la articolul 17 alineatul (5) menționat anterior. În cazul în care respectivele bunuri și servicii sunt utilizate atât pentru activități economice, cât și pentru activități neeconomice, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă 77/388 nu este aplicabil și metodele de deducere și de alocare sunt definite de statele membre, care, în exercitarea acestei competențe, trebuie să țină seama de scopul și de structura celei de A șasea directive 77/388 și, în acest temei, să prevadă o metodă de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități.

Semnături