

Cauza C-42/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

24 ianuarie 2019

Instanța de trimitere:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia)

Data deciziei de trimitere:

5 decembrie 2018

Recurentă:

Sonaecom SGPS, S. A.

Intimată:

Fazenda Pública [în numele Autoridade Tributária e Aduaneira]

Obiectul procedurii principale

Recurs împotriva hotărârii Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] care a respins ca neîntemeiată calea de atac jurisdicțională formulată de Sonaecom SGPS, S. A., împotriva deciziilor de impunere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) și a dobânzilor aferente, în ceea ce privește perioadele ianuarie, februarie, martie, aprilie, iunie, iulie, august, octombrie și decembrie 2005, într-un quantum total de 1 088 675,77 euro.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Problema în litigiu în procedura principală este dacă deducerea taxei pe valoarea adăugată care i-a fost impusă anterior unei întreprinderi în vederea, pe de o parte, a achiziționării de servicii și, pe de altă parte, a plății unui comision pentru un serviciu contractat în scopul efectuării unei investiții – achiziție și investiție care în cele din urmă nu s-au realizat — este compatibilă cu normele de deducere prevăzute în A șasea directivă TVA.

Temeiul juridic: Articolul 267 al treilea paragraf TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Este în conformitate cu normele privind deducerea TVA prevăzute în A șasea directivă TVA, în special în articolul 4 alineatele (1) și (2) și în articolul 17 alineatele (1), (2) și (5), ca recurenta Sonaecom SGPS să deducă taxa impusă anterior pentru servicii de consultanță în materie de prospectare a pieței în vederea achiziționării de participații la capital atunci când achiziția în cauză nu s-a materializat?
- 2) Este în conformitate cu normele privind deducerea TVA prevăzute în A șasea directivă TVA, în special în articolul 4 alineatele (1) și (2) și în articolul 17 alineatele (1), (2) și (5), ca recurenta Sonaecom SGPS să deducă taxa impusă anterior pentru plata către BCP a unui comision pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar conceput pentru a se integra în structura de finanțare a societăților în care deține participații, care, întrucât nu s-au materializat investițiile aferente, a fost atribuit în întregime Sonaecom, SGPS, societatea-mamă a grupului?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Articolul 4 alineatele (1) și (2) și în articolul 17 alineatele (1), (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 al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1)

Dispozițiile naționale invocate

Codul privind taxa pe valoarea adăugată

Articolul 9 alineatul 28) litera a):

„Sunt scutite de taxă: 28) – Următoarele operațiuni: a) acordarea și negocierea de credite, sub orice formă, inclusiv operațiunile de scontare și rescontare, precum și administrarea sau gestionarea creditelor de către cel care le-a acordat.”

Articolul 20 alineatul 1) (care enumeră cazurile în care există un drept de deducere):

„Cuantumul taxei datorate pentru bunurile sau serviciile achiziționate, importate sau utilizate de persoana impozabilă pentru efectuarea următoarelor operațiuni: a) livrarea de bunuri și prestarea de servicii impozabile și nescutite de la plata taxei.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Recurenta, Sonaecom SGPS, SA, este o societate de gestionare a participațiilor la capital care se ocupă cu achiziționarea, deținerea și gestionarea de participații la capital, percepând veniturile care decurg din acestea. Pe de altă parte, desfășoară activități de gestionare și de coordonare strategică de întreprinderi care activează în sectorul telecomunicațiilor, mass-media, software și integrării sistemelor.
- 2 În cadrul activității sale, a achiziționat servicii de consultanță ale Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr și ale ABN Amro Corporate Finance Ltd referitoare la activitatea de prospectare a pieței desfășurate de astfel de întreprinderi, cu obiectivul ca Sonaecom SGPS, S. A. să încheie operațiuni de achiziție de participații la capital.
- 3 Recurentei Sonaecom SGPS, S.A, i-a fost impusă anterior taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), în ceea ce privește plata serviciilor de consultanță menționate, aplicând în acest sens o taxare inversă a TVA-ului în cuantum de 167 129,10 euro și de 45 498,46 euro referitor la costurile respective.
- 4 De asemenea, recurenta a efectuat o deducere a TVA-ului în valoare de 769 500 de euro în declarația aferentă lunii iunie 2005, referitor la plata unui comision societății Banco BCP Investimento, S. A., datorate în temeiul unui contract de organizare, de structurare și de garantare a plasamentului unei emisiuni prin subscriere privată de 3 000 000 de obligațiuni denumite „Obligațiuni Sonaecom SGPS 2005”, în vederea finanțării activității întreprinderii legate de serviciul denumit „Triple Play”.
- 5 În urma unei inspecții, Autoridade Tributária e Aduaneira a estimat că recurenta nu avea dreptul să deducă TVA-ul impus anterior pentru aceste servicii de consultanță. A considerat că asemenea servicii de consultanță „care constau în realizarea unei prospectări a pieței cu scopul de a achiziționa participații la capitalul altor societăți contribuie la achiziționarea unor titluri care conferă titularilor lor dreptul de a percepe dividende, care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, întrucât achiziționarea, vânzarea și deținerea de acțiuni nu constituie o activitate economică”.
- 6 Autoridade Tributária e Aduaneira a estimat de asemenea că persoana impozabilă a realizat efectiv operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a taxei, care sunt supuse TVA-ului pe teritoriul național. Cu toate acestea, a considerat că respectivele *inputs*, întrucât sunt destinate să fie utilizate de către persoana impozabilă în scopul achiziționării de participații la capitalul altor întreprinderi – activitate care este exclusă din domeniul de aplicare al taxei – nu conferă dreptul la deducere, în conformitate cu dispozițiile articolului 20 alineatul 1) litera a) din Codul portughez privind TVA-ul.
- 7 În consecință, Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuat o rectificare a impozitului în cuantum de 982 127,56 euro, care a generat deciziile de impunere aferente lunilor ianuarie-aprilie, iunie-august, octombrie și decembrie, într-un

quantum egal cu 982 127,57 euro, cu titlu de taxă, și 106 548,20 euro, cu titlu de dobânzi.

- 8 Recurenta a formulat o cale de atac jurisdicțională împotriva deciziilor de impunere menționate la Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto], care a concluzionat în hotărârea sa că din probele furnizate rezulta că reclamanta din respectiva cauză avea caracteristicile unui „*holding* mixt”, întrucât desfășura o activitate de gestionare a participațiilor la capital și presta, în paralel, servicii tehnice de administrare și de gestionare a societăților în care deținea participații.
- 9 În aceeași hotărâre, Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] a considerat că natura comercială a acțiunilor întreprinse de recurentă în cadrul activității sale de gestionare a participațiilor [articolele 2 și 463 alineatul 5) din Codul portughez al societăților comerciale] nu presupune că această activitate trebuie calificată drept activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, astfel cum a fost interpretat de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în ceea ce privește o activitate exclusă din domeniul de aplicare al TVA-ului sau care nu este supusă acestei taxe.
- 10 După ce a examinat natura de „*holding* mixt” a reclamantei în cadrul acestei proceduri, Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] a declarat în aceeași hotărâre că, pentru a fi deductibil TVA-ul impus anterior recurentei în calitatea sa de „*holding* mixt”, operațiunile pentru care este impusă anterior taxa trebuie să aibă o legătură directă și imediată cu operațiunile pentru care se solicită rambursarea taxei care, prin natura lor, conferă un drept de deducere. Astfel, instanța menționată a considerat că este necesar ca operațiunile în litigiu să fie operațiuni economice în scopuri de TVA, iar cheltuielile efectuate pentru a achiziționa bunurile sau serviciile pentru care s-a impus anterior taxa să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor pentru care se solicită rambursarea taxei, întrucât numai în acest caz s-ar justifica dreptul de deducere, în raport cu obiectivul de asigurare a neutralității taxei.
- 11 În ceea ce privește prima dintre operațiunile în discuție în procedura principală (plata de servicii de consultanță externă cu scopul – lipsit de succes – de a achiziționa participații la capital), Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] a declarat în hotărârea sa că era vorba despre o operațiune al cărei obiectiv era atingerea scopului urmărit de recurentă în cadrul activității sale, care este exclusă din domeniul de aplicare al TVA-ului (activitatea de achiziționare și de gestionare a participațiilor la capital nu constituie o activitate economică în sensul celei de A șasea directive) și că, în consecință, nu permite deducerea taxei în conformitate cu dispozițiile articolului 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă.

- 12 În ceea ce privește cea de a doua dintre operațiunile care fac obiectul litigiului principal (plata către BCP Investimento, S. A., a unui comision în legătură cu un contract de organizare, de structurare și de garantare a plasamentului unei emisiuni prin subscriere privată de 3 000 000 de obligațiuni, într-un cuantum de 150 000 000 de euro), Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] a declarat că, având în vedere că în acest caz capitalul în cauză a fost atribuit exclusiv societății-mamă a grupului (Sonae, SGPS, S. A.), nu s-a stabilit că ar obține beneficii societățile în care recurenta deține participații, nici în ce măsură, nici că operațiunea ar fi fost destinată realizării unei operațiuni pentru care se solicită rambursarea taxei care ar conferi un drept de deducere [articolul 20 și articolul 9 alineatul 28) litera a) din Codul portughez privind TVA-ul].
- 13 În concluzie, Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] a considerat în hotărârea sa că, atât în conformitate cu cele stabilite în articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă și în articolul 20 alineatul 1) litera a) din Codul portughez privind TVA-ul, cât și potrivit acestei din urmă dispoziții coroborate cu articolul 9 alineatul 28) literele (a) și (f) din același cod, TVA-ul impus anterior recurentei nu era deductibil (atât în cazul achiziționării de servicii de audit cu scopul de a achiziționa participații la capital, cât și în cazul plății comisionului către BCP Investimentos, SA pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar).
- 14 Sonaecom SGPS, S. A. a formulat recurs împotriva hotărârii în fața Supremo Tribunal Administrativo [Curtea Administrativă Supremă].

Principalele argumentele ale părților din procedura principală

- 15 Sonaecom SGPS, S. A. susține că „taxa impusă anterior recurentei în cadrul achizițiilor în discuție în procedura principală este deductibilă în orice caz, dat fiind că, având în vedere natura sa, trebuie să se considere că astfel de achiziții fac parte, cel puțin, din cheltuielile pe care recurenta a trebuit să le efectueze pentru a putea presta în mod adecvat serviciile pe care le furnizează în mod obișnuit societăților în care deține participații”.
- 16 În opinia Sonaecom SGPS, S. A., având în vedere că acesta constituie un *holding* „mixt” și că participă în mod repetat și semnificativ la gestionarea societăților în care deține participații, în special prin colaborarea la definirea strategiilor lor și prin faptul că le prestează servicii remunerate, ea necesită adesea, la rândul său, să achiziționeze de la terți bunuri și servicii de toate tipurile.
- 17 Recurenta susține că, în prezenta procedură, operațiunea în litigiu este o prestare de servicii din partea Sonaecom SGPS, S. A. către societățile în care deține participații pentru care a primit contrapartida corespunzătoare, ale cărei formă și cuantum nu au fost niciodată puse sub semnul întrebării de administrația fiscală. De asemenea, recurenta constată că prestările de servicii menționate sunt operațiuni supuse integral la plata TVA-ului (sunt cuprinse în domeniul de

aplicare al TVA-ului și nu sunt scutite) și că acestea au fost efectiv supuse taxei — astfel încât există o legătură directă între *outputs* și achiziționarea serviciilor, ceea ce implică faptul că TVA-ul impus anterior pentru achiziționarea lor trebuie să fie deductibil.

- 18 În plus, recurenta susține că faptul că nu s-a materializat respectiva achiziție de participații la capital nu invalidează raționamentul precedent, având în vedere că o astfel de împrejurare nu împiedică să se considere că achiziția de servicii pentru care s-a impus anterior TVA-ul s-a efectuat în cadrul unei activități a recurentei care include efectuarea de operațiuni supuse taxei și nescutite de la aceasta. Sonaecom SGPS, S. A. concluzionează afirmând că, pentru acest motiv, serviciile în litigiu sunt servicii care sunt legate în mod direct de activitatea sa de prestare de servicii tehnice și de gestiune în favoarea societăților în care deține participații – activitate care este supusă TVA-ului și nu este scutită de această taxă, iar nu de activitatea de „deținere și gestionare a participațiilor la capital”.
- 19 Invitat să adopte o poziție cu privire la recurs, Procurador-Geral Adjunto junto al Supremo Tribunal Administrativo [procurorul general adjunct de pe lângă Curtea Administrativă Supremă] consideră că, pe lângă gestionarea de participații, societățile care gestionează participații la capital pot desfășura activitățile autorizate în conformitate cu articolele 4 și 5 din Codul portughez al societăților comerciale.
- 20 Astfel, din punct de vedere juridic, activitatea societăților menționate nu se limitează la efectuarea unor operațiuni de achiziție, de deținere și de vânzare de participații la capital, operațiuni cu privire la care jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a considerat că nu constituie o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă.
- 21 Procurorul general adjunct deduce din cele de mai sus că nu poate fi exclus faptul că societățile care gestionează participații la capital efectuează, în cadrul activității lor de prestare de servicii, operațiuni supuse TVA-ului, cu dreptul de deducere aferent, care poate fi exercitat în termeni generali. Într-un asemenea caz, este necesar ca operațiunile pentru care s-a impus anterior taxa să aibă o legătură directă și imediată cu operațiunile pentru care se solicită rambursarea taxei care, prin natura lor, conferă un drept de deducere.
- 22 Având în vedere elementele de probă din dosar, procurorul general adjunct consideră că nu este cazul pentru niciuna dintre operațiunile în discuție în litigiul principal.
- 23 În consecință, procurorul general adjunct consideră că hotărârea pronunțată de Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto] nu este afectată de o eroare de apreciere.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 24 Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în cazul în care nu se admite deducerea taxei impuse anterior recurentei pentru achiziționarea de servicii de consultanță în materie de prospectare a pieței, cu scopul lipsit de succes de a achiziționa participații la capital, și pentru plata către BCP a unui comision pentru organizarea și structurarea unui împrumut obligatar conceput pentru a se integra în structura de finanțare a societăților în care deține participații, care, întrucât nu s-au materializat investițiile aferente, a fost atribuit în întregime Sonae, SGPS, societatea-mamă a grupului, limitarea dreptului de deducere este conformă cu normele privind deducerea TVA-ului prevăzute în A șasea directivă, în special în articolul 4 alineatele (1) și (2) și în articolul 17 alineatele (1), (2) și (5).
- 25 Instanța de trimitere face referire la mai multe decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene care au ca obiect cadrul aplicabil participațiilor la capital în scopuri de TVA și citează Hotărârea Polysar (C-60/90, EU:C:1991:268), Hotărârea Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56) și Hotărârea Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 Supremo Tribunal Administrativo [Curtea Administrativă Supremă] consideră că, în afară de jurisprudența, citată anterior, în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat cu privire la chestiuni similare, dar nu identice cu cele invocate în cadrul prezentei proceduri, nu are cunoștință de alte decizii în care Curtea să se fi pronunțat cu privire la operațiuni, precum cele în discuție în litigiul principal, în care achiziționarea de participații la capital – legată de serviciile de prospectare a pieței contractate – nu a reușit să se materializeze și în care împrumutul obligatar – conceput pentru a se integra în structura de finanțare a societăților în care se dețin participații – a sfârșit prin a fi atribuit societății-mamă a grupului, ca urmare a nefinalizării cu succes a unor asemenea investiții.
- 27 În consecință, instanța de trimitere consideră că, având în vedere principiul interpretării uniforme, este necesar să se adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene o cerere de decizie preliminară.