

Cauza C-98/21**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

15 februarie 2021

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

23 septembrie 2020

Recurentă-pârâtă:

Finanzamt R

Intimată-reclamantă:

W-GmbH

Obiectul procedurii principale

Taxa pe valoare adăugată – Directiva 2006/112 – Dreptul unui holding de administrare care prestează filialelor operațiuni în aval impozabile la deducerea TVA-ului achitat în amonte și în ceea ce privește prestațiile pe care le achiziționează de la terți și pe care le integrează în filialele lor în schimbul acordării unei participații la profitul general, deși prestațiile în amonte achiziționate nu sunt legate în mod direct și imediat de propriile operațiuni ale holdingului, ci de activitățile (în mare parte) scutite de la plata impozitului ale filialelor – Excluderea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru abuz de drept sau caracter de element contrar sistemului

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) În împrejurări precum cele din procedura principală, articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 167 din această directivă trebuie interpretat în sensul că un holding de administrare care prestează filialelor operațiuni în aval impozabile beneficiază de dreptul de deducere și pentru prestațiile pe care le achiziționează de la terți și pe care le integrează în filiale în schimbul acordării unei participații la profitul general, deși prestațiile în amonte achiziționate nu sunt legate în mod direct și imediat de propriile operațiuni ale holdingului, ci de activitățile (în mare parte) scutite ale filialelor, prestațiile în amonte achiziționate nu se regăsesc în prețul operațiunilor impozabile (prestate filialelor) și nu fac parte din elementele de cost generale aferente propriei activități economice a holdingului?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: Constituie un abuz de drept în sensul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene situația în care un holding de administrare „intermediază” achiziția de prestații pentru filiale, astfel încât acesta achiziționează el însuși prestațiile pentru care filialele – în cazul în care le-ar achiziționa în mod direct – nu ar avea drept de deducere, le integrează în filiale în schimbul acordării unei participații la profitul acestora, iar apoi, invocând calitatea sa de holding de administrare, pretinde deducerea integrală pentru prestațiile în amonte? Sau această intermediere poate fi justificată prin motive din afara dreptului fiscal, deși deducerea integrală reprezintă, în sine, un element contrar sistemului și ar crea un avantaj concurențial pentru întreprinderile cu structură de holding față de întreprinderile cu un singur nivel?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 2, articolul 167 și articolul 168 litera (a)

Dispozițiile naționale invocate

Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (UStG)

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Reclamanta desfășoară activități de achiziție, administrare și valorificare de bunuri imobiliare proprii, precum și activități de proiectare, renovare și executare de proiecte de construcții de orice natură. Asociații săi erau, în anul 2013, anul în

litigiu, A (în același timp, administrator unic) și B, fiecare cu o cotă de participare de 50 %.

- 2 Reclamanta deținea, în calitate de comanditară, participații la societățile X-KG și Y-KG. Ambele societăți realizau construcții și vindeau entitățile rezidențiale individuale, în cea mai mare parte, cu scutire de TVA.
- 3 La X-KG dețineau participații, în anul în litigiu, Q Verwaltungs-GmbH, în calitate de comanditară, precum și reclamanta (cu 94 % din părțile sociale) și Z-KG (cu 6 % din părțile sociale), în calitate de comanditare. Aportul de capital al reclamantei era de 940 de euro, iar cel al Z-KG de 60 de euro. Q Verwaltungs-GmbH nu era obligată să contribuie la capital și nu deține participații la capital; aceasta nu participă la beneficii și la pierderi și nu dispune de drepturi de vot. Administratori ai Q Verwaltungs-GmbH sunt B și C. La Z-KG nu dețin participații nici A, nici B, nici persoane afiliate acestora.
- 4 La 31 ianuarie 2013, s-a convenit că Z-KG va aduce un capital suplimentar în cuantum de 600 000 de euro cu titlu de contribuție a asociatului, iar reclamanta va presta cu titlu gratuit servicii în valoare de cel puțin 9,4 milioane de euro pentru două proiecte de construcții ale X-KG. Reclamanta a prestat aceste servicii în parte cu personalul propriu, respectiv cu echipamentele proprii și în parte cu ajutorul altor întreprinderi.
- 5 De asemenea, la 31 ianuarie 2013, reclamanta și X-KG au convenit că, în viitor, reclamanta va presta, în schimbul unei remunerații, servicii de contabilitate și de administrare pentru X-KG în legătură cu cele două proiecte de construcții.
- 6 La Y-KG dețineau participații, în anul în litigiu, Q Verwaltungs-GmbH, în calitate de comanditară, precum și reclamanta (cu 89,64 % din părțile sociale) și P I GmbH (cu 10,36 % din părțile sociale), în calitate de comanditare. Q Verwaltungs-GmbH nu era obligată să contribuie la capital și nu deține participații la capital; aceasta nu participă la beneficii și la pierderi și nu dispune de drepturi de vot. Părțile sociale ale P I GmbH nu sunt deținute nici de A sau de B, nici de persoane afiliate acestora.
- 7 La 10 aprilie 2013, s-a convenit că P I GmbH va aduce un capital suplimentar în cuantum de 3,5 milioane de euro, iar reclamanta va presta cu titlu gratuit servicii în valoare de cel puțin 30,29 milioane de euro pentru un proiect de construcții al Y-KG. Reclamanta a prestat aceste servicii în parte cu personalul propriu, respectiv cu echipamentele proprii și în parte cu ajutorul altor întreprinderi.
- 8 În plus, la 10 aprilie 2013, reclamanta și Y-KG au convenit că, în viitor, reclamanta va presta, în schimbul unei remunerații, servicii de contabilitate și de administrare pentru X-KG în legătură cu proiectul de construcție al Y-KG.
- 9 Pentru anul 2013, reclamanta a dedus integral TVA-ul aferent prestațiilor sale din amonte. Cu toate acestea, pârâta, Finanzamt [Administrația fiscală] a calificat contribuțiile efectuate cu titlu gratuit de reclamantă în beneficiul X-KG și Y-KG

drept activități care nu au avut ca scop obținerea de venituri în sensul legislației privind TVA-ul și care, în consecință, nu puteau fi atribuite activității comerciale a reclamantei. Cuantumurile de TVA achitate în amonte, care sunt legate în mod direct și imediat de aceste activități, nu ar fi deductibile.

- 10 Finanzgericht [Tribunalul Fiscal] a admis acțiunea formulată [împotriva acestei decizii a Finanzamt]. Potrivit acestei instanțe, furnizarea de prestații în natură, cu titlu de contribuție a asociaților, face parte din activitatea comercială. Această concluzie ar rezulta din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Nu ar exista un abuz de posibilitățile de organizare juridică. Ar exista motive din afara dreptului fiscal care justifică organizarea aleasă.
- 11 Finanzamt a formulat recurs la instanța de trimitere împotriva deciziei Finanzgericht.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Aprecierea întrebărilor preliminare

- 12 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții și a instanței de trimitere, un holding este îndreptățit să deducă TVA-ul atunci când participația sa financiară într-o altă întreprindere este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societății în care a avut loc dobândirea de participații, în măsura în care o astfel de imixtiune implică efectuarea unor tranzacții supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din Directiva 2006/112, așa cum este, printre altele, prestarea de servicii administrative și contabile (a se vedea Hotărârea Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punctele 20 și 21, Hotărârea Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctele 29 și 30, Hotărârea C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 32, Ordonanța MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punctele 32 și 33).
- 13 Reclamanta a furnizat cu titlu oneros, ca prestații în aval, servicii de contabilitate și de administrare a afacerilor filialelor sale X-KG și Y-KG. Părțile nu contestă acest aspect.
- 14 Reclamanta are, prin urmare, dreptul la deducerea integrală a TVA-ului achitat pentru prestațiile în amonte achiziționate de ea. Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau 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. Asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea Hotărârea Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punctul 23; Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 31; Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 36; Hotărârea

Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 31; Hotărârea Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29; Hotărârea Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punctul 26; Ordonanța MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punctul 39).

- 15 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, cheltuielile efectuate de o societate holding care se implică în administrarea unei filiale, pentru diferitele servicii achiziționate în cadrul unei participații în această filială, fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și constituie, ca atare, elemente constitutive ale prețului prestațiilor sale, întreținând, așadar, în principiu, o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a societății holding. În această privință, se impune garantarea dreptului de deducere a TVA-ului, fără ca acesta să fie supus unui criteriu privind printre altele locul, scopul sau rezultatul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctele 43 și 44). În acest sens, amploarea sau succesul activității economice sunt de asemenea, în principiu, nerelevante.

Cu privire la sesizarea Curții de Justiție

- 16 Cu toate acestea, este îndoielnic că reclamanta nu poate deduce TVA-ul achitat în amonte pentru motivul că a achiziționat prestațiile în amonte pentru a le integra în filiale, iar aceste prestații au o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval scutite efectuate de filiale.

Cu privire la prima întrebare preliminară

- 17 Se ridică problema dacă reclamanta a achiziționat pentru întreprinderea sa prestațiile în amonte pe care le-a transferat în continuare către X-KG și către Y-KG cu titlu de contribuție a asociaților și dacă cheltuielile aferente acestora fac parte din „cheltuielile generale” ale acestora (elementele constitutive ale prețului operațiunilor sale în aval impozitate „contabilitate și administrare a afacerilor în beneficiul filialelor”).
- 18 Această problemă decurge din Hotărârea C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, punctul 37 și următoarele), în care a fost refuzată o deducere a TVA-ului achitat în amonte. În această hotărâre, Curtea de Justiție a concluzionat că nu există o operațiune care constă în obținerea de venituri cu caracter de continuitate din activități care depășesc cadrul simplei vânzări de acțiuni. Curtea a dedus de aici că TVA-ul aferent prestațiilor în amonte în discuție în cauza respectivă nu era deductibil. În mod implicit, Curtea a negat de asemenea că (în lipsa unei legături directe și imediate) cheltuielile aferente prestațiilor în amonte în discuție făceau parte din cheltuielile generale efectuate de reclamantă în acel caz și erau, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor livrate, respectiv al serviciilor prestate.
- 19 În plus, Curtea a refuzat de asemenea, în anumite împrejurări, deducerea TVA-ului achitat în amonte în Hotărârile The Chancellor, Masters and Scholars of

the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, punctele 26, 27, 29, 31 și 32), Vos Aannemingen, C-405/19 (EU:C:2020:785, punctul 39) și Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 39).

- 20 În speță, nu este exclus, așadar, ca, potrivit jurisprudenței Curții, deducerea TVA-ului achitat în amonte să trebuiască să fie refuzată. Prestațiile nu ar fi putut fi achiziționate pentru întreprinderea reclamantei și pentru operațiunile sale impozabile, dat fiind că acestea au o legătură directă și imediată cu activitățile (în mare parte) scutite de TVA ale filialelor. În cele din urmă, reclamanta nu ar fi putut achiziționa prestațiile pentru propria întreprindere, ci pentru întreprinderile filialelor sale. Acestea ar fi, așadar, legate de operațiunile scutite ale filialelor. Nici cheltuielile efectuate de reclamantă pentru prestările achiziționate nu corespund elementelor constitutive ale prețului serviciilor prestate de ea (contabilitatea și administrarea afacerilor) sau cheltuielilor sale generale, ci corespund anumitor operațiuni în aval ale filialelor. Baza de impozitare a operațiunilor către filiale este independentă de contribuțiile aduse de asociați și de cuantumul acestora. Ele afectează „doar” cuantumul profitului care revine reclamantei.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

- 21 În cazul în care Curtea ar considera totuși că prestațiile în amonte în litigiu dau drept de deducere, instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă intermedierea de către o societate-mamă a achiziției de prestații pentru filială pentru a obține o deducere a TVA-ului la care aceasta nu are dreptul constituie un abuz de drept.
- 22 Pentru constatarea unei practici abuzive în sensul jurisprudenței Curții de Justiție, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva TVA și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 74 și următoarele; Hotărârea Cussens și alții, C-251/16, EU:C:2017:881, punctele 53 și 70; a se vedea de asemenea Hotărârea T Danmark și Y Denmark, C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 97).
- 23 Aprecierea existenței unui abuz de drept în acest sens implică o apreciere de fapt a împrejurărilor proprii fiecărei spețe. În speță, Finanzgericht a considerat că existau motive din afara dreptului fiscal. Această concluzie este obligatorie pentru instanța de trimitere.
- 24 Cu toate acestea, se ridică problema dacă, în împrejurări precum cele din procedura principală, este în discuție o situație în care, din motive care țin de economia Directivei 2006/112 și de evitare a denaturărilor concurenței (sub forma

privilegerii întreprinderilor cu structură de holding în raport cu întreprinderile cu un singur nivel), trebuie să se concluzioneze în mod tipic în sensul existenței unui abuz, chiar dacă persoana impozabilă invocă motive (pretins) din afara dreptului fiscal.

- 25 În ipoteza în care Curtea nu va considera un astfel de aranjament abuziv sau dacă motivele din afara dreptului fiscal reținute de Finanzgericht ar exclude existența unui abuz, ar exista riscul ca, în cazurile în care o filială nu este autorizată să deducă integral TVA-ul achitat în amonte, holdingurile să fie folosite ca „intermediari” în toate achizițiile de prestații ale acestora, astfel încât holdingul să furnizeze cea mai mare parte a prestațiilor cu titlu gratuit (cu alte cuvinte, să le integreze în filială). În acest caz, holdingul ar obține deducerea integrală a TVA-ului achitat în amonte pentru toate prestațiile în amonte, deși majoritatea acestora nu au nicio legătură cu operațiunile sale efectuate cu titlu oneros și s-ar obține o deducere a TVA-ului de care nici societatea-mamă, nici filiala nu ar beneficia în cazul unei prestări de servicii directe.
- 26 Acest lucru nu ar fi conform cu sistemul nici în cazul în care ar exista motive din afara dreptului fiscal pentru „intermediere” și ar conferi holdingurilor un avantaj concurențial față de întreprinderile cu un singur nivel, cărora li se refuză deducerea TVA-ului achitat în amonte.

DOCUMENT DRAFT