HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 iunie 2021 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 135 alineatul (1) – Scutiri – Gestionarea de fonduri comune de plasament – Externalizare – Prestații furnizate de un terț”

În cauzele conexate C-58/20 și C-59/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), prin deciziile din 29 ianuarie 2020 (C-59/20) și din 30 ianuarie 2020 (C-58/20), primite de Curte la 4 februarie 2020, în procedurile

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

împotriva

Finanzamt Österreich, fostă Finanzamt Linz,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședintă a Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul N. Jääskinen, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul D. Dittert, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 februarie 2021,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru K și DBKAG, de G. Aigner, Steuerberater;

– pentru guvernul austriac, de A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll și S. Zolles, în calitate de agenți;

– pentru guvernul elen, de K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou și M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, inițial de L. Mantl și R. Lyal și ulterior de L. Mantl și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între K (cauza C-58/20) și DBKAG (cauza C-59/20), pe de o parte, și Finanzamt Österreich, fostă Finanzamt Linz (Administrația Fiscală din Austria, fosta Administrație Fiscală din Linz, Austria) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei administrații de a le acorda beneficiul scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA prevede, în termeni în esență identici, scutirea care era prevăzută anterior la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

4 Potrivit articolului 135 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(g) gestionarea de fonduri comune de plasament, așa cum sunt definite de statele membre;

[…]”

Directiva OPCVM

5 Directiva 2009/65/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 iulie 2009 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) (JO 2009, L 302, p. 32, denumită în continuare „Directiva OPCVM”) a reformat și a abrogat Directiva 85/611/CEE a Consiliului din 20 decembrie 1985 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind anumite organisme de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) (JO 1985, L 375, p. 3, Ediție specială, 06/vol. 1, p. 138), astfel cum a fost modificată, printre altele, prin Directiva 2001/107/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 21 ianuarie 2002 (JO 2002, L 41, p. 20, Ediție specială, 06/vol. 4, p. 149) (denumită în continuare „Directiva 85/611”).

6 Articolul 2 din Directiva OPCVM prevede următoarele:

„(1) În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

[…]

(b) «societate de administrare» înseamnă o societate a cărei activitate curentă o reprezintă administrarea OPCVM-urilor sub formă de fonduri deschise de investiții sau societăți de investiții (administrarea portofoliului colectiv al OPCVM);

[…]

(2) În sensul alineatului (1) litera (b), activitatea curentă a unei societăți de administrare include funcțiile menționate în anexa II.

[…]”

7 Anexa II la Directiva OPCVM conține o listă neexhaustivă de funcții incluse în activitatea de administrare a portofoliului colectiv. Această listă, identică cu cea cuprinsă în anexa II la Directiva 85/611, prevede următoarele funcții:

„– Administrarea de portofoliu.

– Gestionarea:
  (a) serviciilor juridice și de gestiune contabilă a fondului;
  (b) cererilor de informare ale clienților;
  (c) evaluării portofoliului și determinării valorii titlurilor de participare (inclusiv aspectele fiscale);
  (d) controlului respectării dispozițiilor reglementare;
  (e) ținerii registrului deținătorilor de titluri de participare;
  (f) distribuției veniturilor;
  (g) emisiunilor și răscumpărărilor de titluri de participare;
  (h) rezultatului încheierii contractului (inclusiv emiterea de certificate);
  (i) registrelor de evidență a operațiunilor.

– Comercializarea.”

Dreptul austriac

8 Articolul 6 alineatul (1) punctul 8 litera i) din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea privind TVA-ul, BGBI. 663/1994), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiile principale, prevede că sunt scutite de TVA veniturile care provin din „gestionarea de fonduri comune de plasament”, din „gestionarea participațiilor în cadrul activității de aport de capital […] de către întreprinderi care dispun de o concesiune în acest scop”, precum și din „gestionarea de fonduri comune de plasament, astfel cum sunt definite de celelalte state membre”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

Cauza C-58/20

9 Între anii 2008 și 2014, diferite societăți de administrare (denumite societăți de gestionare a unui fond comun de plasament înainte de anul 2011) au transferat unui terț, în speță K, anumite prestații de calculare a valorilor relevante în vederea impozitării veniturilor participanților la fonduri, precum

deconturile fiscale. Pentru efectuarea acestor prestații, K trebuia să se întemeieze pe calculul veniturilor la nivelul fondurilor astfel cum a fost stabilit de societățile de administrare pornind de la balanța generală și de la contabilitatea fondurilor stabilite de banca depozitară. K prelua valorile indicate în balanța generală și în calculul veniturilor la nivelul fondurilor după un simplu control al plauzibilității (fără verificarea exactității). Ulterior, pentru a întocmi decontul fiscal la nivelul participanților, K trebuia să ia în considerare, printre altele, caracteristicile proprii diferitor tipuri de investitori, precum și să întocmească propriul decont de cheltuieli, să respecte o ordine de alocare autonomă și un calcul al pierderilor specifice.

10 În perioada în discuție în litigiul principal, societățile de administrare care au mandatat K rămâneau mandatarii fiscali însărcinați cu transmiterea valorilor relevante în vederea impozitării veniturilor participanților la fonduri, printr-o declarație standardizată, către departamentul pentru declarații. Societățile de administrare preluau astfel valorile relevante calculate de K fără a le modifica și le transmiteau departamentului pentru declarații. Societățile de administrare erau însă responsabile de exactitatea sumelor declarate departamentului pentru declarații în special în ceea ce privește impozitul pe venitul din capital. K era răspunzătoare față de aceste societăți, în temeiul dreptului civil, în cazul unui prejudiciu cauzat de inexactitatea culpabilă a declarației valorilor relevante în materie fiscală.

11 K a facturat fără TVA prestațiile pe care le furniza societăților de administrare. Astfel, K arată că aceste prestații beneficiază de scutirea referitoare la gestionarea de fonduri comune de plasament prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, dat fiind că ele îndeplinesc condițiile prevăzute de jurisprudența Curții, în special pe cele care figurează la punctul 72 din Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), potrivit căruia, pentru a intra sub incidența acestei scutiri, prestațiile furnizate de un terț trebuie să formeze un ansamblu distinct, apreciat în mod global, și să fie specifice și esențiale pentru gestionarea fondurilor comune menționate. Potrivit lui K, prestațiile de calculare a valorilor relevante pentru impozitarea veniturilor participanților la fondurile de care se ocupă nu ar exista decât în domeniul fondurilor comune de plasament, astfel încât ar fi vorba despre prestații de administrare specifice și esențiale pentru gestionarea acestor fonduri. În plus, K consideră că, pentru a beneficia de scutire, nu ar fi necesar ca toate aceste servicii să fie externalizate.

12 Cu toate acestea, potrivit administrației fiscale, prestațiile furnizate de K societăților de administrare nu pot intra sub incidența scutirii respective. Pe de o parte, aceasta apreciază că prestația furnizată de K, care constă în calcularea valorilor relevante pentru impozitarea veniturilor participanților la fonduri, nu este specifică și esențială pentru gestionarea de fonduri comune de plasament. Ar fi vorba mai degrabă despre o prestație specifică profesiei de consilier fiscal sau de auditor. Pe de altă parte, potrivit administrației fiscale, această prestație nu ar fi suficient de autonomă pentru a intra în domeniul de aplicare al scutirii de TVA.

13 K a introdus acțiuni împotriva deciziilor administrației fiscale din 9 septembrie 2014 privind TVA-ul pentru anii 2008-2012, din 25 septembrie 2015 privind TVA-ul pentru anul 2013 și din 23 ianuarie 2019 privind TVA-ul pentru anul 2014 în fața instanței de trimitere care consideră că persistă îndoieli cu privire la interpretarea noțiunii de „gestionare de fonduri comune de plasament”, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

14 În aceste împrejurări, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 135 alineatul (1) litera (g) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că noțiunea de «gestionarea de fonduri comune de plasament» vizează și obligațiile fiscale transferate de societatea de administrare unui terț, care constau în asigurarea impozitării conform legii a veniturilor deținătorilor de titluri de participare aferente fondului?”

Cauza C-59/20

15 Printr-un contract de licență din data de 11 decembrie 2008, SC GmbH, cu sediul în Germania, i-a acordat societății DBKAG, care asigură gestionarea de fonduri comune de plasament, un drept de folosință a unui software care servește la efectuarea unor calcule esențiale pentru gestionarea riscurilor și pentru măsurarea performanțelor în schimbul plății unei redevențe (denumit în continuare „software-ul SC”).

16 Software-ul SC este adaptat în mod specific activității fondurilor de investiții și cerințelor complexe ale legiuitorului în aceste domenii. SC răspunde de efectuarea unor calcule corecte ale indicatorilor de risc și de performanță.

17 Software-ul SC poate fi utilizat numai în interacțiune cu celelalte software-uri ale DBKAG. Astfel, DBKAG a trebuit să își adapteze mediul informatic la nevoile software-ului SC și să fixeze parametrii (în special metodele de calcul) pe care acest software trebuie să îi utilizeze. Datorită interfețelor cu alte programe ale DBKAG, datele referitoare la cursuri și la valorile de piață, care sunt înregistrate de DBKAG și care sunt necesare calculelor efectuate de SC, sunt introduse automat și zilnic în programul software-ului SC. Astfel, acest software efectuează calculele indicatorilor de risc și de performanță pornind de la datele înregistrate de DBKAG. În continuare, indicatorii de risc și de performanță calculați de software-ul SC sunt utilizați de DBKAG pentru redactarea unor rapoarte în scopul de a se conforma cu obligațiile legale de informare față de autorități și față de investitori referitoare la gestionarea riscurilor și a performanțelor.

18 Prin alte contracte din 11 decembrie 2008, s-a convenit ca SC să furnizeze DBKAG diverse prestații de sprijin. În special, SC s-a angajat să formeze personalul DBKAG pentru atribuțiile care trebuie îndeplinite pentru a configura software-ul SC și pentru a colecta manual datele necesare funcționării acestuia. SC s-a angajat de asemenea să realizeze actualizări ale software-ului respectiv pentru a remedia eventualele deficiențe ale acestuia.

19 SC a facturat acordarea licenței și celelalte prestări de servicii ca prestații impozabile și supuse TVA-ului în statul de destinație, Republica Austria, fără menționarea TVA-ului, însă cu menționarea transferului datoriei fiscale către DBKAG în temeiul mecanismului de taxare inversă.

20 Cu toate acestea, DBKAG consideră că prestațiile furnizate de SC trebuie să intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Astfel, DBKAG consideră că software-ul SC furnizează prestații de calculare a indicatorilor de risc și de performanță care sunt specifici și esențiali pentru gestionarea de fonduri comune de plasament. Potrivit DBKAG, faptul că furnizează ea însăși anumite date software-ului SC nu trebuie să aibă incidență asupra calificării acestor servicii drept operațiuni scutite.

21 Administrația fiscală, la rândul său, consideră că acordarea dreptului de folosință a software-ului SC este o prestație supusă TVA-ului. În opinia sa, SC nu furnizează decât o simplă asistență tehnică ce nu este nici specifică, nici esențială pentru gestionarea fondului comun de plasament. În plus, administrația fiscală arată că, dat fiind că software-ul SC nu poate efectua calculele în cauză fără participarea DBKAG, prestația SC nu este suficient de autonomă pentru a intra sub incidența scutirii de TVA.

22 DBKAG a formulat o acțiune împotriva deciziilor administrației fiscale din 24 octombrie 2014 privind redeschiderea procedurii de percepere a TVA-ului pentru anii 2009 și 2010, precum și deciziile de impunere privind TVA-ul pentru anii 2009 și 2010 în fața instanței de trimitere.

23 La fel ca în cauza C-58/20, instanța de trimitere consideră că persistă îndoieli cu privire la interpretarea noțiunii de „gestionare de fonduri comune de plasament” în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Desigur, instanța de trimitere consideră că prestațiile de gestionare a

riscurilor și de măsurare a performanțelor sunt activități specifice gestionării de fonduri comune de plasament. Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă responsabilitatea asumată de SC în speță este suficientă pentru ca prestația SC să beneficieze de scutirea prevăzută de dispoziția menționată.

24 În aceste împrejurări, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 135 alineatul (1) litera (g) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că, în scopul scutirii de la plata taxelor prevăzută în această dispoziție, termenul «gestionarea de fonduri comune de plasament» vizează și acordarea unui drept de folosință cu privire la un software special dezvoltat pentru gestionarea de fonduri comune de plasament de către un terț emitent al licenței către o societate de gestionare a unui fond comun de plasament, dacă acest software special este utilizat, precum în cauza principală, exclusiv pentru îndeplinirea unor activități specifice și esențiale legate de gestionarea de fonduri comune de plasament, însă este executat pe infrastructura tehnică a societății de gestionare a unui fond comun de plasament și își poate desfășura funcțiile doar prin implicarea subordonată a societății menționate și prin utilizarea continuă a datelor de piață puse la dispoziție de aceasta?”

25 Prin decizia președintelui Curții din 3 martie 2020, cauzele C-58/20 și C-59/20 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

26 Prin intermediul întrebărilor preliminare formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestările de servicii furnizate de terți unor societăți de gestionare a unui fond comun de plasament precum unele atribuții fiscale care constau în asigurarea impozitării conform legii naționale a veniturilor fondului obținute de participanți și acordarea unui drept de folosință a unui software care servește la efectuarea unor calcule esențiale pentru gestionarea riscurilor și pentru măsurarea performanțelor intră sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție.

27 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că, în măsura în care Directiva TVA abrogă și înlocuiește A șasea directivă, interpretarea dată de Curte în ceea ce privește dispozițiile acestei din urmă directive este valabilă și pentru dispozițiile Directivei TVA atunci când dispozițiile celor două instrumente de drept al Uniunii menționate pot fi calificate ca fiind echivalente.

28 În consecință, interpretarea dată de Curte în ceea ce privește articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă este valabilă și în ceea ce privește articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, întrucât, astfel cum s-a constatat deja la punctul 3 din prezenta hotărâre, aceste dispoziții sunt redactate în termeni în esență identici și, prin urmare, pot fi calificate ca fiind echivalente.

29 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții, scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 21 și jurisprudența citată].

30 În plus, din jurisprudența Curții reiese că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 22 și jurisprudența citată].

31 Pe de altă parte, în temeiul principiului neutralității fiscale, operatorii trebuie să poată alege modelul de organizare care, din punct de vedere strict economic, le este cel mai convenabil, fără să riște ca operațiunile lor să fie excluse de la scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 50 și jurisprudența citată].

32 Astfel, serviciile de administrare furnizate de un gestionar terț intră, în principiu, în domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA (Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punctul 69).

33 Cu toate acestea, pentru a fi calificate drept operațiuni scutite, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, serviciile prestate de un gestionar terț trebuie să formeze un ansamblu distinct, apreciat în mod global, destinat să îndeplinească funcțiile specifice și esențiale ale gestionării de fonduri comune de plasament [Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 47 și jurisprudența citată].

34 Întrebările preliminare adresate de instanța de trimitere trebuie examinate tocmai în lumina jurisprudenței amintite la punctele 29-33 din prezenta hotărâre.

Cu privire la condiția referitoare la caracterul distinct sau autonom

35 În primul rând, pentru a stabili dacă prestările de servicii furnizate de terți societăților de gestionare de fonduri comune de plasament intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, trebuie să se aprecieze dacă aceste servicii formează un ansamblu distinct, apreciat în mod global.

36 În această privință, este necesar să se observe că condiția legată de caracterul „distinct” nu poate fi interpretată în sensul că, pentru a intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, o prestare de servicii, specifică și esențială pentru gestionarea de fonduri comune de plasament, ar trebui să fie externalizată în totalitate.

37 Astfel, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, scutirea vizată de această dispoziție are ca obiectiv favorizarea accesului micilor investitori pe piața valorilor mobiliare. Astfel, gestionarea comună a plasamentelor în cadrul fondurilor comune de plasament oferă acestora din urmă posibilitatea de a deține, în pofida unei investiții modeste, un portofoliu diversificat care le protejează împotriva riscurilor inerente fluctuației valorii titlurilor și le permite să împartă costul unei gestionări experte. În lipsa scutirii, deținătorii de titluri de participare în organismele de plasament colectiv ar fi impozitați mai mult decât investitorii, *a priori* de dimensiuni mai mari, care își investesc direct banii în titluri și care nu au recurs la prestațiile de gestionare de fonduri. Or, principiul neutralității fiscale se opune tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punctele 43 și 44, precum și jurisprudența citată).

38 Astfel, chiar dacă scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte, principiul neutralității fiscale, precum și obiectivele acestei scutiri pledează în favoarea unei interpretări care nu o lipsește pe aceasta de efect (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 decembrie 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punctul 68).

39 Or, dacă o prestație specifică și esențială pentru gestionarea de fonduri comune de plasament ar trebui să fie supusă TVA-ului pentru simplul fapt că nu este externalizată în totalitate, acest lucru ar favoriza societățile de administrare care furnizează ele însele această prestație, precum și investitorii care își plasează în mod direct banii în titluri și care nu recurg la prestațiile de administrare de fonduri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punctul 72 și jurisprudența citată).

40 Astfel, o interpretare a condiției legate de caracterul „distinct” care constă în a considera că, pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, o prestare de servicii care este specifică și esențială pentru gestionarea de fonduri comune de plasament trebuie să fie externalizată în totalitate ar conduce la limitarea efectului util al posibilității unei astfel de prestații de a beneficia de scutirea menționată atunci când aceasta este furnizată de un terț.

41 De altfel, Curtea a considerat că serviciile de consiliere privind plasamentul în valori mobiliare și recomandările de cumpărare și de vânzare a activelor furnizate de un terț unei societăți de gestionare de fonduri comune de plasament, care erau specifice și esențiale pentru gestionarea acestui fond, puteau intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punctul 33).

42 Astfel, Curtea a apreciat că era puțin important că acestei societăți de administrare îi revine sarcina de a pune în aplicare recomandările respective după ce a verificat dacă ele nu încalcă nicio restricție legală în materie de investiții aplicabilă fondurilor comune de plasament și dacă respectiva societate de administrare păstrează astfel o putere de decizie și de răspundere în ultimă instanță (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punctul 27).

43 În speță, în ceea ce privește cauza C-58/20, pentru a stabili dacă serviciile furnizate de K societăților de administrare în cauză, precum prestațiile de calculare a valorilor relevante în vederea impozitării veniturilor participanților la fonduri, intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceste servicii trebuie privite ca fiind specifice și esențiale pentru activitatea de gestionare de fonduri comune de plasament. Faptul că revine societăților de administrare sarcina de a întocmi declarațiile standardizate pornind de la calculele efectuate de un terț, precum și de a transmite aceste declarații departamentului pentru declarații nu este, în sine, determinant pentru a decide dacă astfel de servicii intră sub incidența scutirii menționate.

44 În același mod, în ceea ce privește cauza C-59/20, pentru a stabili dacă serviciile furnizate de SC către DBKAG, precum acordarea dreptului de folosință a software-ului SC, intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă aceste servicii trebuie privite ca fiind specifice și esențiale pentru activitatea de gestionare de fonduri comune de plasament. Faptul că software-ul în cauză nu poate fi utilizat decât pe infrastructura tehnică a societății de administrare în discuție și nu își poate îndeplini funcțiile decât cu colaborarea secundară a societății respective prin recurgerea în permanență la date de piață furnizate de aceasta nu este, în sine, determinant pentru a decide dacă astfel de servicii intră sub incidența scutirii menționate.

Cu privire la condiția legată de caracterul specific și esențial al serviciului

45 În al doilea rând, pentru a determina dacă prestările de servicii furnizate de terți unor societăți de gestionare de fonduri comune de plasament, precum atribuții fiscale care constau în asigurarea impozitării conform legii naționale a veniturilor fondului obținute de participanți și acordarea unui drept de folosință a unui software care servește la efectuarea unor calcule esențiale pentru gestionarea riscurilor și pentru măsurarea performanțelor, intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, trebuie să se aprecieze dacă aceste servicii sunt specifice și esențiale pentru gestionarea de fonduri comune de plasament.

46 În primul rând, în ceea ce privește atribuțiile fiscale, trebuie amintit că Curtea a statuat că intră în domeniul de aplicare al articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, pe lângă funcțiile de administrare de portofoliu, funcțiile de administrare ale organismelor de plasament colectiv înseși, precum cele indicate în anexa II la Directiva OPCVM (Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punctul 64).

47 Astfel, anexa II la Directiva OPCVM prevede că activitatea de administrare a portofoliului colectiv cuprinde, printre altele, funcții de gestionare, cum ar fi servicii juridice și de gestiune contabilă a fondului, precum și evaluarea portofoliului și determinarea valorii titlurilor de participare (inclusiv aspectele fiscale).

48 În plus, faptul că anumite servicii nu sunt enumerate în anexa II la Directiva OPCVM nu se opune includerii lor în categoria serviciilor specifice care constituie activități de „gestionare” a unui fond comun de plasament în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA (Hotărârea din 7 martie 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punctul 25).

49 Astfel, pentru a stabili dacă serviciile prestate de un terț unei societăți de administrare intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, este necesar să se verifice dacă serviciul furnizat de acest terț prezintă o legătură intrinsecă cu activitatea proprie societății de administrare, astfel încât să aibă drept efect îndeplinirea funcțiilor specifice și esențiale ale gestionării unui fond comun de plasament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punctul 23).

50 În această privință, intră în sfera noțiunii de „gestionare” a unui fond comun de plasament în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu doar gestionarea investițiilor, care implică alegerea și cesionarea activelor care fac obiectul acestei gestionări, ci și serviciile de administrare și de contabilitate, precum calcularea valorii dividendelor și a prețului participațiilor sau al acțiunilor fondului, evaluarea activelor, ținerea contabilității, pregătirea declarațiilor pentru distribuirea dividendelor, elaborarea de informări și documentări pentru conturile periodice și pentru declarațiile fiscale, statistice și pentru TVA, precum și elaborarea previziunilor de venituri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 martie 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punctul 27).

51 În schimb, prestații care nu ar fi specifice activității unui fond comun de plasament, ci inerente oricărui tip de investiție nu intră în domeniul de aplicare al acestei noțiuni de „gestionare” a unui fond comun de plasament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 decembrie 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punctul 78).

52 Astfel, în măsura în care serviciile de administrare și de contabilitate furnizate de un terț unei societăți de administrare, precum atribuții fiscale care constau în asigurarea impozitării conform legii naționale a veniturilor fondului obținute de participanți, prezintă o legătură intrinsecă cu activitatea de gestionare de fonduri comune de plasament, acestea intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

53 În al doilea rând, în ceea ce privește acordarea unui drept de folosință a unui software, desigur, la punctul 71 din Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), Curtea s-a întemeiat pe Hotărârea din 5 iunie 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), pentru a considera că simple prestații materiale sau tehnice, precum punerea la dispoziție a unui sistem informatic, nu erau acoperite de scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă, care a fost înlocuită de articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA (Hotărârea din 9 decembrie 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punctul 74).

54 Totuși, această jurisprudență nu poate fi interpretată în sensul că trebuie exclus de la bun început din domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA orice serviciu furnizat de un terț unei societăți de administrare prin intermediul unui sistem informatic.

55 Astfel, Curtea a precizat, la punctul 37 din Hotărârea din 5 iunie 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), că simplul fapt că un serviciu este efectuat integral prin mijloace electronice nu împiedică, în sine, aplicarea scutirii în cazul acestui serviciu.

56 Mai precis, în Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), deși era vorba despre servicii, în special despre controlul performanțelor și al riscurilor, furnizate de un terț unor societăți de administrare a serviciilor prin intermediul unei platforme informatice, Curtea nu a exclus de la bun început aceste servicii din domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. În schimb, Curtea a considerat că aceste servicii nu puteau beneficia de scutirea menționată întemeindu-se, la punctele 48 și 49 din această hotărâre, pe împrejurarea că serviciile respective nu erau specifice gestionării de fonduri comune de plasament, dat fiind că fuseseră concepute în scopul gestionării investițiilor de natură variată și că puteau fi utilizate fără distincție pentru gestionarea de fonduri comune de plasament și pentru gestionarea altor fonduri.

57 Astfel, din moment ce un serviciu precum acordarea unui drept de folosință a unui software este furnizat exclusiv în scopul gestionării de fonduri comune de plasament, iar nu altor fonduri, el poate fi considerat ca fiind „specific” în acest scop.

58 Prin urmare, reiese din cele de mai sus că prestările de servicii, precum atribuții fiscale care constau în asigurarea impozitării conform legii naționale a veniturilor fondului obținute de participanți și acordarea unui drept de folosință a unui software care servește la efectuarea unor calcule esențiale pentru gestionarea riscurilor și la măsurarea performanțelor, intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, dacă acestea prezintă o legătură intrinsecă cu gestionarea de fonduri comune de plasament și dacă sunt furnizate exclusiv pentru gestionarea unor astfel de fonduri.

59 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă serviciile furnizate de K și SC societăților de administrare în discuție în litigiile principale îndeplinesc aceste condiții.

60 În special, în cauza C-58/20, instanța de trimitere va trebui să cerceteze în special dacă atribuțiile fiscale efectuate de K îndeplinesc obligațiile prevăzute de legea austriacă care sunt specifice fondurilor comune de plasament și care se disting, așadar, de obligațiile prevăzute pentru alte tipuri de fonduri de investiții.

61 În cauza C-59/20, din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere consideră că prestațiile de gestionare a riscurilor și de măsurare a performanțelor sunt activități specifice gestionării unor astfel de fonduri. Această instanță arată de asemenea că calculele software-ului în discuție în litigiile principale constituie o bază esențială pentru ca DBKAG să poată îndeplini funcțiile de gestionare a riscurilor și de măsurare a performanțelor impuse de legea austriacă. Prin urmare, faptul că acest software servește la efectuarea unor calcule esențiale pentru prestațiile administrative de gestionare a riscurilor și de

măsurare a performanțelor fondului în cauză ar putea permite să se considere că software-ul respectiv este esențial pentru gestionarea fondului menționat. Cu toate acestea, va reveni instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă sunt îndeplinite condițiile menționate la punctul 58 din prezenta hotărâre.

62 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestările de servicii furnizate de terți unor societăți de gestionare de fonduri comune de plasament precum unele atribuții fiscale care constau în asigurarea impozitării conform legii naționale a veniturilor fondului obținute de participanți și acordarea unui drept de folosință a unui software care servește exclusiv la efectuarea unor calcule esențiale pentru gestionarea riscurilor și pentru măsurarea performanțelor intră sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție, dacă ele prezintă o legătură intrinsecă cu gestionarea de fonduri comune de plasament și dacă sunt furnizate exclusiv pentru gestionarea unor astfel de fonduri, chiar dacă aceste prestări de servicii nu ar fi externalizate în totalitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 întâi) declară:

Articolul 135 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că prestările de servicii furnizate de terți unor societăți de gestionare de fonduri comune de plasament, precum unele atribuții fiscale care constau în asigurarea impozitării conform legii naționale a veniturilor fondului obținute de participanți și acordarea unui drept de folosință a unui software care servește exclusiv la efectuarea unor calcule esențiale pentru gestionarea riscurilor și pentru măsurarea performanțelor, intră sub incidența scutirii prevăzute de această dispoziție, dacă ele prezintă o legătură intrinsecă cu gestionarea de fonduri comune de plasament și dacă sunt furnizate exclusiv pentru gestionarea unor astfel de fonduri, chiar dacă aceste prestări de servicii nu ar fi externalizate în totalitate.

Semnături