HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

18 iulie 2013*

„Taxă pe valoarea adăugată — A șasea directivă 77/388/CEE — Articolul 17 și articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 — Scutiri — Deducerea taxei achitate în amonte — Fond de pensii — Noțiunea «gestionare de fonduri comune de plasament»”

În cauza C-26/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Gerechtshof te Leeuwarden (Țările de Jos), prin decizia din 3 ianuarie 2012, primită de Curte la 18 ianuarie 2012, în procedura

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnii J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (raportor) și doamna A. Prechal, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 februarie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, de E. M. van Kasteren, de O. L. Mobach și de C. Evers, belastingadviseurs;

— pentru guvernul olandez, de B. Koopman și de C. Wissels, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de H. Walker, de O. Thomas și de L. Christie, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 aprilie 2013,

* Limba de procedură: neerlandeza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 și a articolului 17 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (denumită în continuare „PPG"), pe de o parte, și Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (denumit în continuare „Inspecteur"), pe de altă parte, având ca obiect o decizie de rectificare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2001 și 31 decembrie 2002.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 4 alineatele (1) și (2) 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 de rezultatele activității respective.

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

4 Potrivit articolului 6 alineatul (4) din această directivă:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective." [traducere neoficială]

5 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată stabilește baza de impozitare, pentru livrarea de bunuri, ca fiind toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor de la client sau de la un terț.

6 Articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă prevede:

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

(a) operațiunile de asigurare și reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de către brokerii și de agenții de asigurări;

[...]

(d) următoarele operațiuni:

[...]

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

[...]" [traducere neoficială]

7 Articolul 17 din A șasea directivă prevede:

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

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată 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;

(b) [...]

(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 taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

[...]" [traducere neoficială]

Dreptul olandez

8 Articolul 2 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968, denumită în continuare „legea") prevede:

„Din impozitul datorat pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii se deduce impozitul datorat pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate în favoarea întreprinzătorului, pentru achiziția intracomunitară de bunuri de către întreprinzător și pentru importul de bunuri destinate întreprinzătorului."

9 Potrivit articolului 11 din lege:

„1. În condițiile stabilite prin regulament, sunt scutite de impozit:

[...]

i) următoarele […] prestări de servicii:

[...]

3. gestionarea activelor acumulate de fondurile de investiții și de societățile de investiții cu titlu de plasamente colective;

[...]"

10 Articolul 15 din lege prevede:

„1. Impozitul menționat la articolul 2, care este dedus de întreprindere, corespunde:

a) impozitului care a fost facturat de alte întreprinderi, conform normelor în vigoare, în cursul perioadei fiscale pentru bunurile livrate întreprinderii sau pentru serviciile prestate acesteia;

[...]

c) impozitului datorat pentru perioada fiscală:

[…]

pentru bunurile livrate întreprinderii sau pentru serviciile prestate acesteia;

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Conformându-se unei obligații legale, PPG a instituit în favoarea angajaților din întreprinderilor sale sisteme de pensii pentru limită de vârstă în cadrul Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (denumit în continuare „fondul de pensii”). În conformitate cu legislația olandeză, acest fond de pensii este distinct de PPG din punct de vedere juridic și fiscal. Contribuțiile la sistemul de pensii pentru limită de vârstă sunt achitate în totalitate de PPG, iar nu de angajați.

12 Astfel cum PPG și guvernul olandez au confirmat în ședință, dreptul olandez în vigoare la data faptelor dădea angajatorilor posibilitatea de a alege între a înființa ei înșiși un astfel de fond și a încredința executarea obligației ce le revenea unei societăți de asigurări căreia urmau să îi plătească contribuțiile lor și care urma să își asume răspunderea pentru plata pensiilor către personalul care a ieșit la pensie. Nu exista însă nicio opțiune care să le permită angajatorilor să mențină un sistem de pensii intern.

13 O filială a PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, a încheiat cu prestatori de servicii cu sediul în Țările de Jos contracte referitoare la administrarea pensiilor și la gestionarea patrimoniului fondului de pensii. Cheltuielile aferente acestor contracte au fost suportate de filiala menționată și nu au fost transferate către fondul de pensii. În cursul anilor 2001 și 2002, PPG a dedus TVA-ul aferent cheltuielilor respective, și anume 139 304,23 euro, cu titlu de TVA achitat în amonte.

14 Grupului PPG i-a fost adresată o decizie de rectificare a TVA-ului aferent perioadei cuprinse între 1 ianuarie 2001 și 31 decembrie 2002. Această decizie de rectificare a fost menținută de Inspecteur în urma soluționării unei contestații. Rechtbank Leeuwarden a respins acțiunea introdusă împotriva deciziei adoptate de Inspecteur. Împotriva acestei hotărâri, PPG a declarat apel la Gerechtshof te Leeuwarden.

15 În fața acestei instanțe, părțile sunt în dezacord cu privire la problema dacă Inspecteur a efectuat în mod întemeiat rectificarea TVA-ului dedus de PPG.

16 PPG consideră că răspunsul la această întrebare este negativ, susținând că cheltuielile efectuate cu pensiile pentru limită de vârstă ale angajaților afiliați constituie cheltuieli generale ale întreprinderii și că, prin urmare, TVA-ul facturat în sarcina sa poate fi dedus în temeiul articolului 15 alineatul 1 din lege. În subsidiar, PPG susține că scutirea prevăzută la articolul 11 alineatul 1 litera i) punctul 3 din lege se aplică prestărilor de servicii furnizate părții interesate referitoare la pensiile pentru limită de vârstă ale angajaților.

17 Inspecteur susține că nu se poate considera că PPG este ea însăși destinatarul serviciilor pe care le-a transferat fondului de pensii fără a emite o factură în contrapartidă și, prin urmare, nu are dreptul de a deduce TVA-ul care i-a fost facturat în acest cadru. În ceea ce privește problema subsidiară privind scutirea de TVA, Inspecteur trage concluzia că fondurile de pensii nu pot fi calificate drept „fonduri comune de plasament".

18 În aceste condiții, Gerechtshof te Leeuwarden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O persoană impozabilă care, conform dreptului național în materia pensiilor pentru limită de vârstă, a înființat un fond de pensii distinct în vederea garantării drepturilor la pensie pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor angajați afiliați la acest fond poate să deducă, în temeiul articolului 17 din A șasea directivă, impozitul [plătit] pentru serviciile care i-au fost prestate în vederea implementării sistemului de acordare a pensiilor pentru limită de vârstă și a gestionării fondului de pensii?

2) Un fond de pensii care a fost înființat în scopul de a asigura persoanelor afiliate o pensie pentru limită de vârstă cu cele mai mici costuri și în cadrul căruia un capital este plasat și investit de către aceste persoane sau în numele lor, în timp ce profiturile sunt distribuite, poate fi considerat un «fond comun de plasament» în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal în vederea garantării drepturilor la pensie pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor săi angajați are dreptul să deducă TVA-ul pe care l-a achitat pentru prestările de servicii referitoare la gestionarea și la funcționarea acestuia.

20 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că regimul de deduceri stabilit prin A șasea directivă urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun al TVA-ului urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, punctul 35, și Hotărârea din 4 octombrie 2012, PIGI, C-550/11, punctul 21).

21 Pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept, este, în principiu, necesară existența 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 (a se vedea Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 24, și Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 26).

22 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis 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 costurile serviciilor în cauză fac parte dintre cheltuielile generale ale acestei persoane impozabile și reprezintă, ca atare, elemente

constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, punctul 20).

23 În ambele cazuri, existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestărilor de servicii în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (a se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 60, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, punctul 48, și Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, punctul 55).

24 Trebuie, așadar, să se verifice dacă, în pofida împrejurării că fondul creat de PPG constituie o entitate distinctă din punct de vedere juridic de aceasta din urmă, existența legăturii respective rezultă, în speță, din ansamblul împrejurărilor operațiunilor în cauză.

25 În această privință, nu se contestă că, în cauza principală, PPG a achiziționat serviciile în discuție pentru a asigura administrarea pensiilor pentru limită de vârstă ale angajaților săi și gestionarea patrimoniului fondului de pensii constituit în vederea garantării pensiilor menționate. Constituind fondul, PPG a respectat o obligație legală care îi revenea în calitate de angajator și, în măsura în care costurile serviciilor achiziționate de PPG în acest cadru fac parte dintre cheltuielile sale generale, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, acestea reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor PPG (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 36).

26 În aceste împrejurări, se poate considera că achiziționarea prestărilor de servicii în amonte își are cauza exclusivă în activitățile taxabile ale persoanei impozabile și că există o legătură directă și imediată.

27 În lipsa unui drept de deducere a taxei achitate în amonte, nu numai că persoana impozabilă ar fi privată, ca urmare a alegerii legislative de a proteja pensiile pentru limită de vârstă prin separarea juridică dintre angajator și fondul de pensii, de avantajul fiscal care rezultă din aplicarea regimului de deduceri, dar nu ar mai fi garantată nici neutralitatea TVA-ului.

28 Această apreciere nu este infirmată de posibilitatea, amintită în ședință, de a îndeplini obligația legală privind stabilirea unui regim de pensii pentru limită de vârstă pentru angajații persoanei impozabile prin alte mijloace decât cel de constituire a unui fond sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal. Astfel, teza contrară ar echivala cu restrângerea libertății recunoscute persoanelor impozabile de a alege structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale (a se vedea în această privință Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 53).

29 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal, precum cea în discuție în litigiul principal, în vederea garantării drepturilor la pensie pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor săi angajați are dreptul să deducă TVA-ul pe care l-a achitat pentru serviciile de gestionare și de funcționare a fondului respectiv, cu condiția ca existența unei legături directe și imediate să rezulte din ansamblul împrejurărilor operațiunilor în cauză.

Cu privire la a doua întrebare

30 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că un fond de pensii care a fost înființat în scopul de a asigura persoanelor afiliate o pensie pentru limită de vârstă cu cele mai mici costuri și în cadrul căruia un capital este plasat și investit de către aceste persoane sau în numele lor, în timp ce profiturile sunt distribuite, poate fi considerat un „fond comun de plasament" în sensul acestei dispoziții.

31 Din decizia de trimitere reiese că a doua întrebare este adresată numai în măsura în care răspunsul la prima întrebare este negativ. De altfel, această a doua întrebare este, în esență, identică cu cea la care Curtea a răspuns în Hotărârea din 7 martie 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees și alții (C-424/11).

32 În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 patra) declară:

Articolul 17 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal, precum cea în discuție în litigiul principal, în vederea garantării drepturilor la pensie pentru limită de vârstă ale angajaților săi și ale foștilor săi angajați are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pe care a achitat-o pentru serviciile de gestionare și de funcționare a fondului respectiv, cu condiția ca existența unei legături directe și imediate să rezulte din ansamblul împrejurărilor operațiunilor în cauză.

Semnături