Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

3 iulie 2019*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Cheltuieli de administrare a unui fond de dotare care realizează investiții în scopul acoperirii costurilor ansamblului operațiunilor efectuate în aval de persoana impozabilă – Cheltuieli generale”

În cauza C-316/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit], prin decizia din 26 aprilie 2018, primită de Curte la 14 mai 2018, în procedura

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs**

împotriva

**The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul C. G. Fernlund (raportor) și doamna L. S. Rossi, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, de S. Moore și de A. Hitchmough, QC, de B. Belgrano, barrister, și de A. Brown, advocate;

– pentru guvernul Regatului Unit, de F. Shibli și de R. Fadoju, în calitate de agenți, asistați de K. Beal, QC;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de A. Armenia, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: engleza.

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 168 litera (a) 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 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (în continuare „Universitatea din Cambridge”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei administrații de a acorda Universității din Cambridge deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferentă cheltuielilor efectuate în cadrul unor activități de investiții care nu intră sub incidența Directivei TVA, dar ale căror venituri generate au fost utilizate pentru acoperirea costurilor ansamblului activităților acestei universități.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

*A șasea directivă*

3 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: bază unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”) prevedea la articolul 17 alineatul (2) litera (a):

„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) [TVA]-ul datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt sau urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de către o altă persoană impozabilă;” [traducere neoficială]

*Directiva TVA*

4 Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

5 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică."

6 Articolul 168 litera (a) din Directiva menționată prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;"

### *Dreptul Regatului Unit*

7 Articolul 1 alineatul (1) din Value Added Tax Act 1994 (Legea privind taxa pe valoare adăugată din 1994) prevede:

„(1) [TVA] se percepe, în conformitate cu prevederile prezentei legi,

(a) pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii în Regatul Unit (precum și pentru orice altă operațiune asimilată unei astfel de livrări sau de prestări) […]"

8 Potrivit articolului 26 din această lege, singura taxă aferentă intrărilor deductibilă este cea care, în temeiul VAT Regulations 1995 (Regulamentul privind taxa pe valoarea adăugată din 1995), este aferentă livrărilor impozabile efectuate de persoana impozabilă, iar nu cea care este aferentă livrărilor scutite. Articolul 26 alineatul (3) din legea menționată prevede că, în cazul în care o persoană impozabilă efectuează, în același timp, operațiuni taxabile și operațiuni scutite, administrația fiscală adoptă dispoziții în vederea asigurării repartizării juste și echitabile a taxei aferente intrărilor între operațiunile taxabile și operațiunile scutite.

## Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Universitatea din Cambridge este o instituție de învățământ fără scop patrimonial care, în plus față de activitatea sa principală care constă în prestarea de servicii de învățământ, care sunt scutite de TVA, efectuează și operațiuni taxabile, în cadrul unor activități de cercetare în scopuri comerciale, de vânzare a unor publicații, de furnizare de consultanță, de alimentație publică, de cazare, precum și de închiriere a unor instalații și echipamente. TVA-ul în amonte aferent costurilor suportate pentru a efectua deopotrivă operațiuni supuse TVA-ului și operațiuni scutite este, în conformitate cu o metodă specială de scutire parțială aprobată de administrația fiscală în temeiul dreptului național, repartizată între aceste două tipuri de operațiuni.

10 Activitățile Universității din Cambridge sunt finanțate parțial prin donații și alocări, care sunt plasate într-un fond și apoi investite. Fondul menționat este administrat de un terț. În luna martie 2009, această universitate a solicitat administrației fiscale deducerea TVA-ului aferent comisioanelor achitate și referitoare la administrarea fondului în cauză, pentru perioadele cuprinse între 1 aprilie 1973 și 1 mai 1997 și între 1 mai 2006 și 30 ianuarie 2009, arătând că veniturile generate de aceste fonduri au fost utilizate pentru finanțarea costurilor ansamblului activităților sale.

11 Administrația fiscală a respins cererea pentru motivul că aceste comisioane erau direct și exclusiv imputabile activității de investiții în cauză, care nu intra sub incidența Directivei TVA. Această administrație a considerat că, în orice caz, respectivele comisioane nu constituiau un element al prețului furnizării în aval de bunuri sau servicii supuse TVA-ului, veniturile generate de acest fond finanțând în parte furnizarea de bunuri sau servicii în discuție.

12 Universitatea din Cambridge a contestat decizia respectivei administrații la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit]. Această instanță, considerând că comisioanele referitoare la administrarea fondului în cauză constituiau cheltuieli suportate pentru nevoile activităților economice ale Universității din Cambridge și că, în această calitate, ele făceau parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă, a admis cererea Universității din Cambridge. Întrucât această apreciere a fost confirmată de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], administrația fiscală a declarat apel împotriva deciziei acestei din urmă instanțe în fața Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit].

13 Instanța de trimitere arată că plasarea donațiilor și a alocărilor în cauză într-un fond nu constituie, în sine, o activitate economică, în sensul jurisprudenței Curții, și că, prin urmare, aceasta nu intră în domeniul de aplicare al regimului TVA-ului.

14 Această instanță arată că cheltuielile referitoare la comisioanele aferente administrării fondului în discuție nu pot fi legate de activitățile Universității din Cambridge decât dacă se poate considera că cheltuielile aferente serviciului de administrare prestat în amonte sunt imputabile activităților economice pentru susținerea cărora acest fond a fost constituit. Aceasta ar implica ignorarea caracterului neimpozabil al activității de investiții desfășurate în beneficiul activităților economice impozabile propuse de Universitatea din Cambridge.

15 Potrivit instanței de trimitere, pare să reiasă din jurisprudența Curții că, în anumite cazuri, cheltuielile efectiv imputabile în mod direct asupra unei activități neimpozabile pot fi, în scopuri de TVA, considerate ca fiind legate de activitatea economică impozabilă care va fi desfășurată ulterior.

16 În aceste condiții, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este necesar să se stabilească o distincție între operațiunile scutite și operațiunile neimpozabile pentru a stabili dacă TVA-ul suportat pentru acest tip de operațiuni este deductibil?

2) În cazul în care comisioanele de administrare sunt suportate numai în raport cu activitățile de investiții neimpozabile, este totuși posibil să se stabilească legătura necesară între aceste costuri și activitățile economice care sunt subvenționate prin intermediul veniturilor realizate din investiții, astfel încât să se poată deduce TVA-ul în funcție de natura și de amploarea activității economice în aval care conferă dreptul de deducere a TVA-ului? În ce măsură este relevant să se examineze scopul în care vor fi folosite veniturile generate?

3) Este necesar să se stabilească o distincție între TVA-ul suportat în scopul atragerii de capital pentru o activitate comercială și TVA-ul care produce propriul flux de venituri, distinctă de orice flux de venituri provenite din activități economice în aval?”

**Cu privire la întrebările preliminare**

17 Cu titlu introductiv, trebuie arătat, pe de o parte, că Directiva TVA, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007, a abrogat A șasea directivă, fără a aduce schimbări de fond în raport cu aceasta din urmă. Întrucât dispozițiile relevante ale Directivei TVA au un conținut în esență identic cu cel al dispozițiilor relevante ale celei de A șasea directive, jurisprudența Curții cu privire la aceasta din urmă este, de asemenea, aplicabilă în ceea ce privește Directiva TVA.

18 Pe de altă parte, din decizia de trimitere reiese că litigiul principal privește o perioadă în cursul căreia, inițial, A șasea directivă și, ulterior, Directiva TVA erau în vigoare. Prin urmare, interpretarea articolului 168 litera (a) din Directiva TVA reținută în prezenta hotărâre trebuie considerată valabilă și în privința articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

19 Aceste precizări fiind făcute, este necesar să se considere că prin intermediul întrebărilor sale, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care desfășoară atât activități supuse TVA-ului, cât și activități scutite de această taxă, care investește donațiile și alocările pe care le primește într-un fond și care utilizează veniturile generate de fondul menționat pentru a acoperi costurile ansamblului activităților menționate este autorizată să deducă, cu titlul de cheltuieli generale, TVA-ul achitat în amonte și aferent cheltuielilor legate de această plasare.

20 Trebuie amintit, în primul rând, că, deși Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această taxă vizează numai activitățile cu caracter economic. Astfel, din articolul 2 din această directivă, care definește domeniul de aplicare al TVA-ului, reiese că numai livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros sunt supuse taxei respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 19 și jurisprudența citată).

21 În ceea ce privește această din urmă condiție, din jurisprudența Curții reiese că posibilitatea de a califica o livrare de bunuri sau o prestare de servicii drept operațiune efectuată cu titlu oneros presupune existența unei tranzacții între părți care cuprinde stipularea unui preț sau a unei contravalori și că această livrare de bunuri sau această prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 din Directiva TVA, decât dacă există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 23 și jurisprudența citată).

22 În al doilea rând, regimul de deducere instituit de Directiva TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul ansamblului activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, astfel, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 25 și jurisprudența citată).

23 Cu toate acestea, rezultă din cuprinsul articolului 168 din Directiva TVA că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 26 și jurisprudența citată).

24 Astfel, operațiunile care nu intră în domeniul de aplicare al Directivei TVA sau cele care sunt scutite de TVA nu conferă, în principiu, un drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 30 și jurisprudența citată).

25 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca un drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor să îi fie recunoscut persoanei impozabile, este necesar să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28 și jurisprudența citată).

26 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 costul bunurilor sau serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care aceasta le furnizează, asemenea costuri având legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 și jurisprudența citată).

27 Rezultă că, în ambele cazuri, existența unei asemenea legături directe și imediate presupune ca costul bunurilor sau serviciilor în amonte să fie încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (Hotărârea din 30 mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punctul 55 și jurisprudența citată).

28 În speță, pentru a răspunde la întrebarea dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, este posibilă deducerea TVA-ului achitat și aferent cheltuielilor legate de plasarea donațiilor și a alocărilor într-un fond, în scopul de a genera resurse destinate să acopere costurile ansamblului activităților unei instituții de învățământ precum Universitatea din Cambridge, este necesar să se determine, în prealabil, dacă perceperea acestor donații și a acestor alocări, precum și plasarea lor într-un fond constituie o activitate economică, în sensul Directivei TVA, și, în această calitate, intră în domeniul de aplicare al directivei menționate.

29 În această privință, este necesar să se constate că, în cadrul colectării și al perceperii de donații și de alocări, Universitatea din Cambridge nu acționează în calitate de persoană impozabilă. Astfel, pentru a fi considerată persoană impozabilă, o persoană trebuie să desfășoare activități economice, cu alte cuvinte, activități efectuate cu titlu oneros. Or, întrucât cadourile și alocările, făcute în esență din motive subiective, în scopuri caritative și în mod aleatoriu, nu reprezintă contravaloarea niciunei activități economice, colectarea lor și perceperea lor nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 17 și 19). În consecință, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 24 din prezenta hotărâre, TVA-ul achitat în amonte și aferent eventualelor cheltuieli suportate în cadrul perceperii unor donații și a unor alocări, independent de motivul pentru care aceste donații și alocări au fost primite, nu este deductibil.

30 O activitate care constă în plasarea donațiilor și a alocărilor și cheltuielile aferente acestei activități de plasament trebuie să primească același tratament, în ceea ce privește TVA-ul, ca activitatea fără caracter economic pe care o constituie perceperea lor și eventualele cheltuieli legate de aceasta din urmă. Astfel, o asemenea activitate de plasament financiar nu numai că reprezintă, pentru Universitatea din Cambridge, asemenea unui investitor privat, un mijloc care permite generarea de venituri din donații și din alocări astfel colectate, dar și o activitate care poate fi asociată în mod

direct perceperii lor și, prin urmare, nu constituie decât o prelungire directă a acestei activități fără caracter economic. Așadar, nici TVA-ul achitat în amonte și aferent cheltuielilor legate de această plasare nu poate fi deductibil.

31 Desigur, faptul că sunt suportate costuri pentru achiziționarea unui serviciu în cadrul unei activități fără caracter economic nu exclude în sine ca acestea din urmă să confere dreptul de deducere în cadrul activității economice a persoanei impozabile, în măsura în care sunt încorporate în prețul unor anumite operațiuni efectuate în aval sau în prețul bunurilor sau serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activității economice menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 36).

32 Cu toate acestea, în speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, pe de o parte, cheltuielile aferente administrării donațiilor și a alocărilor plasate în fondul în cauză nu sunt încorporate în prețul unei anumite operațiuni efectuate în aval. Pe de altă parte, în măsura în care reiese din acest dosar că Universitatea din Cambridge este o instituție de învățământ fără scop patrimonial și că cheltuielile în cauză sunt efectuate pentru a genera resurse care sunt utilizate pentru acoperirea costurilor ansamblului operațiunilor efectuate în aval de această universitate, resurse care permit, astfel, diminuarea prețurilor bunurilor și serviciilor furnizate de aceasta din urmă, cheltuielile în discuție nu pot fi considerate elemente constitutive ale acestor prețuri și, prin urmare, nu fac parte din cheltuielile generale ale universității respective. În condițiile în care nu există, în speță, o legătură directă și imediată nici între respectivele costuri și o anumită operațiune efectuată în aval, nici între acestea și ansamblul activităților Universității din Cambridge, TVA-ul aferent acelorași cheltuieli nu este, în orice caz, deductibil.

33 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 168 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care desfășoară atât activități supuse TVA-ului, cât și activități scutite de această taxă, care investește donațiile și alocările pe care le primește prin plasarea lor într-un fond și care utilizează veniturile generate de fondul menționat pentru a acoperi costurile ansamblului acestor activități nu este autorizată să deducă, cu titlul de cheltuieli generale, TVA-ul achitat în amonte și aferent cheltuielilor legate de această plasare.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

34 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 opta) declară:

**Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă care desfășoară atât activități supuse taxei pe valoarea adăugată, cât și activități scutite de această taxă, care investește donațiile și alocările pe care le primește prin plasarea lor într-un fond și care utilizează veniturile generate de fondul menționat pentru a acoperi costurile ansamblului acestor activități nu este autorizată să deducă, cu titlul de cheltuieli generale, taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte și aferentă cheltuielilor legate de această plasare.**

Semnături