HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

16 iulie 2015*

„Trimitere preliminară — TVA — A șasea directivă 77/388/CEE — Articolul 17 — Drept de deducere — Deducere parțială — TVA achitat de societăți holding pentru achiziția de capital investit în filialele lor — Furnizare de servicii către filiale — Filiale constituite sub forma unor societăți de persoane — Articolul 4 — Constituire a unui grup de persoane care pot fi considerate drept o persoană impozabilă unică — Condiții — Necesitatea unui raport de subordonare — Efect direct”

În cauzele conexate C-108/14 și C-109/14,

având ca obiect două cereri de decizii preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin deciziile din 11 decembrie 2013, primite de Curte la 6 martie 2014, în procedurile

**Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG**

împotriva

**Finanzamt Nordenham** (C-108/14)

și

**Finanzamt Hamburg-Mitte**

împotriva

**Marenave Schiffahrts AG** (C-109/14),

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 ianuarie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, de M. Hertwig și de G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, și de C. Hensell, Rechtsanwalt;

* Limba de procedură: germana.

— pentru Marenave Schiffahrts AG, de A. Fresh, Prozessbevollmächtigter;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru Irlanda, de E. Creedon, de J. Quaney și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de N. J. Travers, barrister;

— pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, în calitate de agent;

— pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de V. Kaye, în calitate de agent, asistată de O. Thomas, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 martie 2015,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolelor 4 și 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (denumită în continuare „Larentia + Minerva”), pe de o parte, și Finanzamt Nordenham (administrația financiară Nordenham, Germania) (C-108/14), pe de altă parte, respectiv între Finanzamt Hamburg-Mitte (administrația financiară Hamburg-Mitte, Germania), pe de o parte, și Marenave Schiffahrts AG (denumită în continuare „Marenave”), pe de altă parte (C-109/14), în legătură cu condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care aceste societăți holding au achitat-o în amonte pentru achiziția de capital destinat cumpărării de titluri de participare în filiale constituite sub formă de societăți de persoane, cărora acestea le-au furnizat ulterior prestații supuse TVA-ului.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 4 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 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.

[…]

(4) Condiția prevăzută la alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

Sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul unei țări, care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin relații financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită dreptul prevăzut la al doilea paragraf poate lua orice măsuri necesare pentru a preveni evaziunea sau frauda fiscală ce ar putea rezulta în urma aplicării acestei dispoziții.

[…]” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 17 din A șasea directivă:

„(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 în țara în cauză 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;

[…]

(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 este proporțională cu suma aferentă primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

(a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

(d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

(e) să prevadă ca, atunci când [TVA] care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.

[…]” [traducere neoficială]

*Dreptul german*

5 Potrivit articolului 2 din Legea din 2005 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I, p. 386):

„(1) Este întreprinzător acela care exercită în mod independent o activitate industrială, comercială sau profesională. Întreprinderea cuprinde întreaga activitate industrială, comercială sau profesională a întreprinzătorului. Prin «activitate industrială, comercială sau profesională» se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă intenția de a obține un profit lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

(2) Activitatea industrială, comercială sau profesională nu se exercită în mod independent:

1. dacă unele persoane fizice sunt integrate într-o întreprindere, în mod individual sau colectiv, în așa fel încât sunt ținute să urmeze instrucțiunile întreprinzătorului;

2. dacă, având în vedere ansamblul relațiilor efective, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea organizației-umbrelă (unitate fiscală). Efectele unității fiscale sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul în țara respectivă. Aceste filiale trebuie să fie tratate ca o singură întreprindere. În cazul în care conducerea organizației-umbrelă este în străinătate, filiala cea mai importantă din țară, din punct de vedere economic, a întreprinderii, este considerată ca fiind întreprinzătorul.

[…]”

6 Potrivit articolului 15 din această lege:

„(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele taxe achitate în amonte:

1. Impozitul datorat legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate de un alt întreprinzător în favoarea întreprinderii sale […]

(2) Se exclude de la deducere taxa achitată pentru livrările, importul sau achiziția intracomunitară de produse sau celelalte prestații pe care întreprinzătorul le utilizează în vederea următoarelor operațiuni:

1. operațiunile scutite;

[…]

(3) Excluderea de la deducere prevăzută la alineatul (2) nu se aplică atunci când operațiunile

1. în cazurile menționate la alineatul (2) punctul 1,

a) sunt scutite în temeiul articolului 4 punctele 1-7, al articolului 25 alineatul (2) sau al dispozițiilor menționate la articolul 26 alineatul (5) […]

[…]

(4) Dacă întreprinzătorul utilizează un bun sau o altă prestație livrate, importate sau achiziționate în interiorul Comunității numai parțial în vederea realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere, partea din taxa achitată în amonte, care este imputabilă din punct de vedere economic operațiunilor menționate, nu este deductibilă. Întreprinzătorul poate să procedeze la o estimare rezonabilă a sumelor nedeductibile. Stabilirea părții nedeductibile a impozitului în funcție de procentul pe care îl reprezintă cifra de afaceri care nu dă dreptul la deducere în raport cu cifra de afaceri care dă dreptul la deducere este admisă doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire […]”

## Litigiile principale și întrebările preliminare

*Cauza C-108/14*

7 Larentia + Minerva deține, în calitate de comanditar, 98 % din titlurile de participare în două filiale constituite sub forma unor societăți de persoane cu răspundere limitată în comandită (GmbH & Co. KG). Ea le furnizează, în plus, în calitate de „societate holding de conducere”, servicii administrative și comerciale cu titlu oneros.

8 Pentru aceste prestații supuse TVA-ului, Larentia + Minerva a procedat la deducerea integrală a acestei taxe pe care a achitat-o în amonte pentru achiziția, de la un terț, de capitaluri care au servit la finanțarea dobândirii participațiilor în filialele sale, precum și a activităților sale de prestări de servicii.

9 Finanzamt Nordenham a admis această deducere doar parțial, întrucât simpla deținere de titluri de participare în filiale nu dă naștere dreptului la deducere, în opinia sa. Decizia rectificativă de impunere din 24 septembrie 2007 privind TVA-ul datorat pentru anul 2005 a fost contestată de Larentia + Minerva în fața Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al Landului Saxonia Inferioară, Germania), care i-a respins acțiunea prin hotărârea din 12 mai 2011. Larentia + Minerva a sesizat Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală) cu un recurs împotriva acestei hotărâri.

10 Instanța de trimitere ridică problema, pe de o parte, a modalităților de calcul al deducerii TVA-ului achitat în amonte, atunci când această deducere poate fi doar parțială, și, pe de altă parte, a influenței articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă asupra „grupului TVA”, invocat de Larentia + Minerva. Cu privire la acest din urmă aspect, instanța dorește să se stabilească în special dacă dreptul național este compatibil cu această dispoziție, în condițiile în care exclude societățile de persoane de la beneficiul unui astfel de dispozitiv și impune un raport de subordonare a filialelor față de organizația-umbrelă.

11 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Potrivit cărei metode de calcul trebuie să se calculeze deducerea (parțială) a taxei plătite în amonte de o societate holding pentru prestări referitoare la acumularea de capital în vederea achiziționării de titluri de participare la filiale, în cazul în care această societate holding prestează ulterior diferite servicii supuse taxei (astfel cum a intenționat de la bun început) în beneficiul filialelor respective?

2) Dispoziția privind gruparea mai multor persoane într-o persoană impozabilă unică, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă […], se opune unei reglementări naționale potrivit căreia (în primul rând) doar o persoană juridică – nu însă și o societate de persoane – poate fi integrată într-o întreprindere a unei alte persoane impozabile (așa-numita «organizație-umbrelă») și care (în al doilea rând) impune condiția ca această persoană juridică să fie «integrată în întreprinderea organizației-umbrelă» pe plan financiar, economic și organizațional (în sensul unei ierarhizări a raporturilor)?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară: o persoană impozabilă poate invoca în mod direct articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă […]?"

*Cauza C-109/14*

12 Marenave și-a majorat capitalul în cursul anului 2006, iar cheltuielile de emisiune legate de această majorare au determinat plata unui TVA de 373 347,57 euro.

13 În calitate de societate holding, această societate a dobândit, în același an, titluri de participare în patru „societăți de transport maritim în comandită", la a căror administrare comercială a participat în schimbul unei remunerații. Din TVA-ul datorat pentru veniturile obținute din această activitate de administrare, ea a dedus printre altele întreaga sumă de 373 347,57 euro, cu titlu de TVA achitat în amonte.

14 Printr-o decizie din 15 ianuarie 2009, Finanzamt Hamburg-Mitte nu a admis deducerea corespunzătoare acestei sume. Prin hotărârea din 10 decembrie 2012, Finanzgericht Hamburg-Mitte (Tribunalul Fiscal din Hamburg-Mitte) a admis acțiunea formulată de Marenave împotriva acestei decizii. Finanzamt Hamburg-Mitte a sesizat Bundesfinanzhof cu un recurs împotriva acestei hotărâri.

15 Instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții aceleași întrebări preliminare care sunt enunțate la punctul 11 din prezenta hotărâre.

16 Prin Ordonanța președintelui Curții din 26 martie 2014, cauzele C-108/14 și C-109/14 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

**Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la prima întrebare*

17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere, care se plasează în situația în care deducerea TVA-ului achitat în amonte este admisă numai în măsura în care cheltuielile efectuate de persoana impozabilă pot fi imputate doar parțial activității sale economice, ridică problema modalităților de calcul potrivit cărora TVA-ul astfel achitat în amonte de o societate holding pentru achiziția de capital destinat cumpărării de titluri de participare în filiale trebuie să fie repartizat între activități economice și activități neeconomice ale societății menționate.

18 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că nu are nici calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 4 din A șasea directivă, nici dreptul de deducere potrivit articolului 17 din această directivă o societate holding al cărei unic obiect îl constituie dobândirea de participații în alte întreprinderi, fără nicio imixtiune directă sau indirectă a acesteia în administrarea acestor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care societatea holding menționată le deține în calitatea sa de acționar sau de asociat (a se vedea în special Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 18, și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 31).

19 Simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu trebuie considerate activități economice în sensul celei de A șasea directive, conferind autorului lor calitatea de persoană impozabilă. Astfel, simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate, întrucât eventualul dividend, fruct al acestei participări, rezultă din simpla proprietate a bunului (a se vedea în special Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 punctul 19, și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 32).

20 Situația este diferită atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în administrarea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor, în calitatea sa de acționar sau de asociat (a se vedea în special Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 20, și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 33).

21 Imixtiunea unei societăți holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, în măsura în care aceasta implică efectuarea unor tranzacții supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă, precum prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice de către societatea holding în beneficiul filialelor sale (a se vedea în special Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 22, și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 34).

22 Trebuie amintit de asemenea, în al doilea rând, că dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Orice limitare a dreptului de deducere are un impact asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință, nu sunt permise derogări decât în cazurile prevăzute expres de A șasea directivă (a se vedea în special Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 35).

23 Pentru ca TVA-ul să fie deductibil, operațiunile efectuate în amonte trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiuni în aval care dau naștere dreptului de deducere. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în special Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 punctul 31, și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 36).

24 Un drept de deducere este, cu toate acestea, 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 serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în special Hotărârea Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 33, și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 37).

25 În aceste condiții, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 39 din concluzii, cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, din acest motiv, desfășoară o activitate economică, după cum s-a menționat la punctul 21 din prezenta hotărâre, trebuie considerate ca fiind afectate activității economice a acestei societăți, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli dă naștere dreptului de deducere integrală, în aplicarea articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă.

26 În ceea ce privește regimul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă, acesta nu vizează decât cazurile în care bunurile și serviciile sunt utilizate de o persoană impozabilă pentru a realiza atât operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau naștere dreptului de deducere, respectiv bunuri și servicii a căror utilizare este mixtă. Statele membre nu pot utiliza una dintre metodele de deducere vizate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă decât pentru bunurile și serviciile menționate (Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 40).

27 Regulile cuprinse în articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă se referă la TVA-ul aferent intrărilor, corespunzător cheltuielilor efectuate exclusiv în legătură cu operațiuni economice. Stabilirea metodelor și a criteriilor de repartizare a valorii TVA-ului plătit în amonte între activități economice și activități neeconomice, în sensul celei de A șasea directive, ține de puterea de apreciere a statelor membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama de finalitatea și de economia acestei directive și, astfel, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități (Hotărârea Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctele 33 și 39, precum și Hotărârea Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 42).

28 În speță, din indicațiile instanței de trimitere reiese că, în cauzele principale, societățile holding sunt persoane impozabile în scopuri de TVA în ceea ce privește activitatea economică pe care o constituie prestațiile pe care le furnizează cu titlu oneros tuturor filialelor lor. În consecință, TVA-ul achitat pentru cheltuielile de achiziție a acestor servicii ar trebui să fie dedus integral, mai puțin atunci când unele operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite de TVA în temeiul celei de A șasea directive, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui să opereze decât potrivit modalităților prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din această directivă.

29 Prin urmare, TVA-ul achitat pentru cheltuielile aferente operațiunilor de capital pe care le-au efectuat societățile holding în discuție în litigiul principal ar putea fi dedus doar parțial numai în ipoteza în care instanța de trimitere ar constata că participațiile care rezultă din aceste operațiuni au fost destinate în parte altor filiale la a căror administrare nu participă aceste societăți holding, după cum se arată în prima întrebare a instanței de trimitere. Astfel, în acest caz, simpla deținere de participații în aceste filiale nu poate fi considerată activitate economică a acestor societăți holding și, prin urmare, ar trebui să se repartizeze TVA-ul achitat în amonte între cel aferent activităților economice și cel aferent activităților neeconomice ale societăților holding respective.

30 În acest context, statele membre sunt abilitate să aplice, dacă este cazul, fie o cheie de repartizare în funcție de natura investiției, fie o cheie de repartizare în funcție de natura operațiunii, fie orice altă cheie adecvată, fără a fi obligate să se limiteze la o singură metodă dintre acestea (Hotărârea Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 38).

31 În consecință, numai autorităților naționale, sub controlul instanței, le revine obligația de a determina criteriile de repartizare între activități economice și activități neeconomice, care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități, ținând cont de scopul și de economia celei de A șasea directive (Hotărârea Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 39).

32 În aceste condiții și pentru aceleași motive precum cele reținute de avocatul general la punctele 20 și 21 din concluzii, Curtea nu este obligată să se substituie nici legiuitorului Uniunii Europene, nici autorităților naționale pentru a determina o metodă generală de calcul al proratei dintre activitățile economice și activitățile neeconomice.

33 Din ansamblul considerațiilor de mai sus reiese că trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că:

— cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, în acest scop, desfășoară o activitate economică, trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie dedus integral, mai puțin atunci când anumite operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite de TVA în temeiul celei de A șasea directive, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui să opereze decât potrivit modalităților prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din această directivă;

— cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care nu se implică decât în administrarea unora dintre acestea și care, în schimb, cu privire la celelalte nu desfășoară nicio activitate economică, trebuie considerate ca făcând parte numai parțial din cheltuielile sale generale, astfel încât TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedus decât proporțional cu cele care sunt inerente activității economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama – fapt pe care instanțele naționale trebuie să îl verifice – de finalitatea și de economia celei de A șasea directive și, în acest context, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activității economice și activității neeconomice.

*Cu privire la a doua întrebare*

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca legislația unui stat membru să rezerve posibilitatea de a constitui un grup de persoane care pot fi considerate drept o singură persoană impozabilă în scopuri de TVA (denumit în continuare „grup TVA”), astfel cum se prevede în dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația-umbrelă a acestui grup în cadrul unui raport de subordonare.

35 Instanța de trimitere ridică problema sferei de aplicare a acestei dispoziții, întrucât beneficiul său a fost invocat în fața sa. După cum a arătat avocatul general la punctul 55 din concluzii, răspunsul la această întrebare poate prezenta interes în soluționarea litigiilor principale, contrar îndoielilor exprimate în această privință de Irlanda în observațiile sale scrise. Astfel, statutul de grup TVA conferit societății holding și filialelor sale ar putea conduce la acordarea către acest grup, în legătură cu operațiunile cu titlu oneros efectuate între filiale și întreprinderile terțe, a beneficiului deducerii integrale a TVA-ului achitat în amonte pentru operațiunile de capital efectuate de societatea holding.

36 Cu privire la răspunsul pe fond la cea de a doua întrebare, trebuie amintit că, în ceea ce privește interpretarea articolului 11 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), al cărui text îl reproduce pe cel al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, Curtea a constatat că aceste dispoziții, care permit fiecărui stat membru să considere drept persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul țării, care sunt independente din punct de vedere juridic, dar sunt strâns legate între ele pe plan financiar, economic și organizațional, nu supun aplicarea lor altor condiții (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 36).

37 Astfel, este necesar să se arate,în primul rând că, spre deosebire de alte dispoziții din A șasea directivă, în special de articolele 28a și 28b, care vizează în mod explicit „persoanele juridice”, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, care vizează „persoanele”, nu exclude, în sine, din domeniul său de aplicare entitățile care, la fel ca și societățile în comandită în discuție în cauzele principale, nu au personalitate juridică.

38 Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu prevede în mod expres nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 35) și nici în special posibilitatea statelor membre de a impune ca numai entitățile dotate cu personalitate juridică să poată fi membre ale unui grup TVA.

39 Prin urmare, este necesar să se verifice dacă marja de apreciere de care dispun statele membre, care au posibilitatea de a admite constituirea unor astfel de grupuri TVA pe teritoriul lor, le permite să excludă din domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă entitățile fără personalitate juridică.

40 Din motivele propunerii Comisiei [COM(73) 950 final] care a condus la adoptarea celei de A șasea directive rezultă că, prin adoptarea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din această directivă, legiuitorul Uniunii a vrut să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă cu noțiunea de independență pur juridică, fie în interesul simplificării administrative, fie pentru a evita anumite abuzuri, precum, de exemplu, divizarea unei întreprinderi între mai multe persoane impozabile, în scopul de a beneficia de un regim special (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctele 37).

41 În această privință, Curtea a statuat deja că, în vederea aplicării articolului 11 primul paragraf din Directiva 2006/112, statele membre, în cadrul marjei lor de apreciere, puteau supune aplicarea regimului de grup TVA anumitor restricții, cu condiția ca ele să se încadreze în obiectivele acestei directive, care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctele 38 și 39).

42 Cu toate acestea, deși A șasea directivă nu conținea, până la intrarea în vigoare a celui de al treilea paragraf al articolului 4 alineatul (4), introdus prin Directiva 2006/69, dispoziții exprese comparabile cu cele ale articolului 11 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, această împrejurare nu priva statele membre de posibilitatea de a adopta măsuri utile echivalente înainte de această intrare în vigoare, din moment ce combaterea de către statele membre a fraudei și a evaziunii fiscale este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă, chiar în lipsa unei abilitări exprese din partea legiuitorului Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 70 și 71).

43 Totuși, instanței de trimitere îi revine obligația de a se asigura că excluderea entităților fără personalitate juridică de la beneficiul regimului de grup TVA, astfel cum această excludere rezultă din dreptul național aplicabil cauzelor principale, constituie o măsură necesară și adecvată unor astfel de obiective care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale.

44 În al doilea rând, chiar din textul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă rezultă că fiecare stat membru poate considera drept persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul lor, care sunt independente din punct de vedere juridic, dar sunt strâns legate între ele pe plan financiar, economic și organizațional. Prin urmare, în lipsa oricărei alte cerințe, doar caracterul strâns al relațiilor care leagă aceste persoane nu poate duce la concluzia că legiuitorul Uniunii a înțeles să rezerve beneficiul regimului de grup TVA numai entităților care se află într-un raport de subordonare față de organizația-umbrelă a grupului de întreprinderi avut în vedere.

45 Deși existența unui astfel de raport de subordonare permite să se prezume caracterul strâns al relațiilor dintre persoanele în cauză, aceasta nu poate totuși, în principiu, să fie considerată drept o condiție necesară pentru constituirea unui grup TVA, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 99 din concluzii. O situație contrară nu ar fi posibilă decât în cazurile excepționale în care o asemenea

condiție ar fi, într-un context național determinat, o măsură în același timp necesară și adecvată pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale.

46 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca o reglementare națională să rezerve posibilitatea de a constitui un grup TVA, astfel cum este prevăzută de dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația-umbrelă a acestui grup printr-un raport de subordonare, cu excepția cazului în care aceste două cerințe constituie măsuri necesare și adecvate pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere.

*Cu privire la a treia întrebare*

47 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă poate fi considerat ca având un efect direct, care să permită persoanelor impozabile să îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legislația acestuia nu ar fi compatibilă cu dispoziția menționată și nu ar putea fi interpretată într-o manieră conformă cu aceasta.

48 În această privință, trebuie amintit că, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea în special Hotărârea GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 29).

49 O dispoziție de drept al Uniunii este necondiționată atunci când enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor sale, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea în special Hotărârea GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punctul 30).

50 După cum a arătat avocatul general la punctul 112 din concluzii, condiția impusă de articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă, potrivit căreia constituirea unui grup TVA este subordonată existenței unor legături strânse pe plan financiar, economic sau organizațional între persoanele în cauză, trebuie să fie precizată la nivel național. Astfel, acest articol are un caracter condițional, în sensul că presupune intervenția dispozițiilor naționale care determină întinderea concretă a unor astfel de legături.

51 În consecință, articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă nu îndeplinește condițiile necesare pentru a produce un efect direct.

52 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă nu poate fi considerat ca având un efect direct, care să permită persoanelor impozabile să îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legislația acestuia nu ar fi compatibilă cu dispoziția menționată și nu ar putea fi interpretată într-o manieră conformă cu aceasta.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

53 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 doua) declară:

1) **Articolul 17 alineatele (2) și (5) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006, trebuie interpretat în sensul că:**

   — **cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora și care, în acest scop, desfășoară o activitate economică, trebuie considerate ca făcând parte din cheltuielile sale generale, iar taxa pe valoarea adăugată achitată pentru aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie dedusă integral, mai puțin atunci când anumite operațiuni economice efectuate în aval sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în temeiul celei de A șasea directive 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69, caz în care dreptul de deducere nu ar trebui să opereze decât potrivit modalităților prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din această directivă;**

   — **cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale, suportate de o societate holding care nu se implică decât în administrarea unora dintre acestea și care, în schimb, cu privire la celelalte nu desfășoară nicio activitate economică, trebuie considerate ca făcând parte numai parțial din cheltuielile sale generale, astfel încât taxa pe valoarea adăugată achitată pentru aceste cheltuieli nu poate fi dedusă decât proporțional cu cele care sunt inerente activității economice, potrivit criteriilor de repartizare definite de statele membre, care, în exercitarea acestei puteri, trebuie să țină seama – fapt pe care instanțele naționale trebuie să îl verifice – de finalitatea și de economia celei de A șasea directive și, în acest context, să prevadă un mod de calcul care să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activității economice și activității neeconomice.**

2) **Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69, trebuie interpretat în sensul că se opune ca o reglementare națională să rezerve posibilitatea de a constitui un grup de persoane care pot fi considerate drept o singură persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, astfel cum această posibilitate este prevăzută de dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația-umbrelă a acestui grup printr-un raport de subordonare, cu excepția cazului în care aceste două cerințe constituie măsuri necesare și adecvate pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

3) **Articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/69, nu poate fi considerat ca având un efect direct, care să permită persoanelor impozabile să îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legislația acestuia nu ar fi compatibilă cu dispoziția menționată și nu ar putea fi interpretată într-o manieră conformă cu aceasta.**

Semnături