HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

8 februarie 2007 *

În cauza C-435/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 2 decembrie 2005, primită de Curte la aceeași dată, în procedura

Investrand BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul E. Juhász, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul D. Ruiz-Jarabo Colomer,
grefier: domnul M.-A. Gaudissart, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 noiembrie 2006,

* Limba de procedură: olandeza.

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Investrand BV, de H. Konijnenberg, R. van der Paardt și J. Streefland, advocaten;

— pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;

— pentru guvernul grec, de domnii S. Spyropoulos și I. Bakopoulos, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de doamna T. Harris, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii M. van Beek și D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (2) 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 de taxă 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 Investrand BV (denumită în continuare „Investrand"), societate de drept olandez, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, în urma unui refuz al acestuia din urmă de a autoriza Investrand să deducă taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitată la prețul serviciilor de consultanță la care aceasta a recurs în cadrul unei proceduri de arbitraj referitoare la determinarea cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul său, dar născută anterior înregistrării sale ca plătitor de TVA.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

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 rezultatele activității respective.

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

[...]" [traducere neoficială]

4 Articolul 17 din a șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere", prevede la alineatele (1) și (2):

„(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 valoarea TVA-ului pe care are obligația de a îl plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată 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;

[...]" [traducere neoficială]

Reglementarea națională

5 Articolul 2 din legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968), din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, denumită în continuare „legea din 1968"), are următorul conținut:

„Taxa aplicată pe livrările de bunuri și prestările de servicii către întreprinzător, pe achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către acesta, precum și pe importurile de mărfuri ce îi erau destinate se deduce din taxa datorată pe livrările de bunuri și prestările de servicii."

6 Articolul 15 alineatul 1 din legea din 1968 prevede:

„Taxa avută în vedere la articolul 2 și dedusă de operator este:

a) taxa care, în perioada avută în vedere în declarația fiscală, a fost înregistrată în contabilitate pe baza unei facturi emise, conform prevederilor legale, de către alți operatori pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de aceștia în favoarea operatorului;

[...]

în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate de către operator pentru nevoile întreprinderii sale."

Situația de fapt și întrebarea preliminară

7 Investrand a fost înființată la 22 august 1986. Ea deținea 43,57 % din acțiunile Cofex BV (denumită în continuare „Cofex"), întreprindere de confecții.

8 La 3 august 1989, Investrand a vândut acțiunile sale la Cofex societății Hi-Tec Sports plc (denumită în continuare „Hi-Tec Sports"). Cu ocazia acestei vânzări, s-a convenit ca aceasta să obțină, pe lângă un preț fix, un preț al cărui cuantum ar depinde de evoluția profitului obținut de Cofex în perioada 1989-1992.

9 Până la 1 ianuarie 1993, activitatea Investrand a fost aceea a unei societăți de tip holding pasiv, ce deținea participații în alte societăți, dar nu intervenea în gestionarea acestora.

10 Înainte de 1 ianuarie 1993, Investrand nu a prestat niciun serviciu contra cost. Începând cu această dată, conform unui acord încheiat cu Confex, ea a desfășurat, contra cost, activități de gestiune pentru aceasta din urmă.

11 Cu ocazia calculării prețului variabil datorat Investrand în temeiul beneficiilor Cofex aferente exercițiului financiar 1992, s-a născut un litigiu între Investrand și Hi-Tec Sports. Acest litigiu a condus la deschiderea, în 1996, a unei proceduri de arbitraj în cursul căreia s-au facturat către Investrand unele cheltuieli legate de servicii de consultanță juridică.

12 Investrand a dedus TVA-ul achitat la aceste cheltuieli pentru o sumă de 8 495,5 NLG, aferentă exercițiului financiar 1996.

13 Estimând că Investrand nu avea dreptul să efectueze această deducere, administrația fiscală olandeză i-a adresat un aviz de rectificare a impunerii. În urma unei contestații din partea Investrand, administrația menționată a adoptat o decizie de confirmare a acestui aviz de rectificare a impunerii.

14 Investrand a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Gerechtshof te Amsterdam. Această instanță a hotărât că Investrand nu avea dreptul să deducă

TVA-ul achitat la cheltuielile respective, întrucât serviciile de consultanță i-au fost prestate în cadrul unei activități pe care la acea dată nu a exercitat-o în calitate de întreprinzător și că aceste servicii nu aveau o legătură directă și imediată cu activitatea exercitată în această calitate.

15 Investrand a formulat un recurs în casație împotriva hotărârii Gerechtshof te Amsterdam în fața Hoge Raad der Nederlanden.

16 Primul motiv al acestui recurs vizează contestarea aprecierii Gerechtshof te Amsterdam conform căreia vânzarea de acțiuni nu constituie o activitate economică potrivit celei de a șasea directive. Instanța de trimitere consideră totuși că un astfel de motiv nu ar putea fi primit, având în vedere faptul că o astfel de apreciere este conformă cu jurisprudența Curții (hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, Rec., p. I-4295, și hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec., p. I-4357).

17 În al doilea motiv al recursului, Investrand susține că, stabilind o legătură între cheltuielile aferente serviciilor de consultanță la care a recurs în 1996 și activitățile pe care le-a desfășurat în perioada în care a intervenit vânzarea de acțiuni, când încă nu avea calitatea de întreprinzător, iar nu cu activitățile desfășurate în calitate de întreprinzător în cursul exercițiului financiar 1996, Gerechtshof te Amsterdam a interpretat eronat hotărârea Curții din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec., p. I-4177).

18 În această privință, instanța de trimitere afirmă că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, un contribuabil ale cărui activități sunt supuse la plata TVA-ului are, conform articolului 17 alineatul (2) din a șasea directivă, dreptul de deducere a acestei taxe, în măsura în care există o legătură directă și imediată între bunurile și serviciile utilizate, pe de o parte, și operațiunile pe care trebuie să le îndeplinească pentru care există un drept de deducere, pe de altă parte.

19 Instanța se întreabă dacă o astfel de legătură ar putea fi admisă atunci când un contribuabil a recurs la anumite servicii în scopul stabilirii cuantumului unei creanțe ce face parte din activul întreprinderii sale, dar care s-a născut în cursul unei perioade anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA.

20 În opinia acestei instanțe, faptul că, în speță, cheltuielile efectuate se raportează la o operațiune efectuată într-o perioadă în care Investrand nu avea calitatea de contribuabil în sensul celei de a șasea directive se opune admiterii existenței unei legături directe și imediate cu activitatea pe care o desfășoară în calitate de întreprinzător și, întemeindu-se pe aceasta, pledează în favoarea unui refuz al dreptului de deducere. Pe de altă parte, faptul că creanța corespunzătoare prețului datorat Investrand face parte din patrimoniul acestei societăți și că aceasta a efectuat anumite cheltuieli din patrimoniu tocmai pentru a-l conserva ar putea conduce la concluzia că cheltuielile menționate fac parte din cheltuielile generale ale societății interesate și prezintă, prin urmare, o legătură directă și imediată cu activitatea astfel exercitată, de natură a justifica un drept de deducere.

21 Confruntată cu această incertitudine, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„În ceea ce privește dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din a șasea directivă, trebuie admisă existența unei legături directe și imediate între anumite servicii la care un contribuabil a recurs și operațiunile impozabile pe care același contribuabil le are încă de efectuat, atunci când aceste servicii au fost contractate în vederea stabilirii valorii unei creanțe în bani ce face parte din patrimoniul său, dar care s-a născut în cursul unei perioade anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA?"

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că regimul de deduceri instituit prin cea de a șasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, și hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24).

23 Potrivit unei jurisprudențe constante, 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 TVA-ului este, în principiu, necesară 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 (a se vedea hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 24, hotărârea Abbey National, citată anterior, punctul 26, precum și hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 26). Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (a se vedea hotărârea Midland Bank, citată anterior, punctul 30, hotărârea Abbey National, citată anterior, punctul 28, precum și hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 31).

24 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 serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Într-adevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în special hotărârile citate anterior Midland Bank, punctele 23 și 31, precum și Kretztechnik, punctul 36).

25 În cadrul acțiunii principale, trebuie subliniat, așa cum a făcut-o instanța de trimitere, că, potrivit unei jurisprudențe constante, vânzarea de acțiuni nu constituie prin ea însăși o activitate economică în sensul celei de a șasea directive și nu intră astfel în sfera de aplicare a acesteia (a se vedea în special hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Rec., p. I-3013, punctele 33-37, hotărârea EDM, citată anterior, punctele 57-62, precum și hotărârea Kretztechnik, citată anterior, punctul 19).

26 Contrar a ceea ce a susținut Investrand, nu sunt asimilabile unei astfel de activități demersurile întreprinse de către o persoană impozabilă, pe cont propriu, pentru recuperarea unei creanțe sau pentru determinarea valorii acesteia. Într-adevăr, astfel de măsuri nu constituie o exploatare a unui bun urmărind producerea de venituri cu caracter permanent, având în vedere faptul că eventualul rezultat al acestor demersuri ar proveni din simpla calitate de titular al creanței în cauză, și nu reprezintă contrapartida niciunei activități economice în sensul celei de a șasea directive (a se vedea în acest sens hotărârea Kretztechnik, citată anterior, punctul 19).

27 Așa cum a subliniat guvernul olandez în ședință, Investrand nu ar putea să invoce în susținerea afirmațiilor sale hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec., p. I-6729). Într-adevăr, în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată era avută în vedere activitatea ce consta, în cadrul unui contract de factoring cu titlu oneros, în răscumpărarea de creanțe și asumarea riscului de neplată de către debitori, în schimbul plății unui comision de către clientul eliberat în acest mod de un astfel de risc. În timp ce demersurile întreprinse de către Investrand au fost făcute pe cont propriu, activitatea de recuperare de creanțe în cauza menționată era exercitată în numele unor terți și în schimbul unei remunerații. Având în vedere aceste caracteristici, Curtea a calificat această activitate drept activitate economică în sensul celei de a șasea directive, susceptibilă de a da dreptul de deducere.

28 Cum nici vânzarea de acțiuni, nici demersurile întreprinse de către Investrand în legătură cu creanța pe care aceasta o deținea împotriva Hi-Tec Sports nu sunt

operațiuni ce intră în sfera de aplicare a celei de a șasea directive, cheltuielile aferente serviciilor de consultanță din acțiunea principală nu ar putea fi considerate ca având o legătură directă și imediată cu una sau mai multe operațiuni specifice ce dau drept de deducere.

29 Având în vedere jurisprudența amintită la punctul 24 din prezenta hotărâre, trebuie încă determinat dacă, așa cum a susținut Investrand prin invocarea hotărârii Midland Bank, citată anterior, cheltuielile respective din acțiunea principală constituie cheltuieli generale prezentând o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, pe motiv că creanța la care aceste cheltuieli se raportează face parte din patrimoniul întreprinderii exploatate de aceasta.

30 Guvernele olandez, grec și britanic, precum și Comisia Comunităților Europene susțin inexistența unei astfel de legături, având în vedere faptul că cheltuielile menționate au legătură numai cu vânzarea de acțiuni Cofex intervenită între Investrand și Hi-Tec Sports. În plus, guvernele menționate adaugă că această operațiune a intervenit la o dată la care Investrand nu era încă înregistrată ca plătitor de TVA.

31 În această privință, trebuie subliniat, așa cum au făcut guvernul olandez și Comisia, că împrejurarea că creanța aferentă vânzării de acțiuni Cofex intervenită între Investrand și Hi-Tec Sports constituie, conform indicațiilor cuprinse în decizia de trimitere, un element al patrimoniului întreprinderii exploatate de către Investrand nu este suficientă pentru constatarea unei legături directe și imediate între cheltuielile de consultanță aferente acestei creanțe, suportate de către Investrand, și activitățile economice ale acesteia din urmă.

32 Într-adevăr, niciun element din dosar nu indică faptul că, dacă Investrand nu ar fi desfășurat activități economice supuse la plata TVA-ului începând cu 1 ianuarie 1993, aceasta s-ar fi abținut să recurgă la serviciile de consultanță în discuție în

acțiunea principală. Se poate deduce, prin urmare, că, indiferent dacă ar fi desfășurat sau nu astfel de activități, Investrand ar fi recurs la serviciile menționate în scopul de a conserva contravaloarea pecuniară a vânzării de acțiuni către Hi-Tec Sports intervenite în 1989.

33 În aceste condiții, nu se poate considera că cheltuielile aferente acestor servicii au fost efectuate pentru nevoile și în vederea activităților taxabile ale Investrand. Întrucât nu și-au găsit cauza exclusivă în aceste activități, cheltuielile menționate nu au, prin urmare, legătură directă și imediată cu acestea.

34 După cum a susținut și Comisia, în speță, situația Investrand nu este diferită de cea a unui acționar privat care, după vânzarea acțiunilor, ar fi solicitat consultanță juridică și ar fi suportat cheltuielile aferente acesteia în cadrul unui litigiu cu cumpărătorul privind determinarea creanței corespunzătoare prețului acestei vânzări. Or, această situație nu intră în sfera de aplicare a celei de a șasea directive (a se vedea în acest sens hotărârea EDM, citată anterior, punctele 60 și 61).

35 Trebuie de asemenea precizat că prezenta cauză se distinge de cea în care s-a pronunțat hotărârea Kretztechnik, citată anterior. Într-adevăr, cheltuielile de consultanță avute în vedere în cauza aflată la originea hotărârii menționate, referitor la care, la punctul 36 din respectiva hotărâre, Curtea a admis că reprezintă cheltuieli generale ce au o legătură directă cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, erau aferente unei emisiuni de acțiuni destinate consolidării capitalului acesteia în beneficiul activității sale economice.

36 În timp ce niciun element din dosar nu indică în speță că Investrand nu ar fi recurs la serviciile de consultanță respective dacă nu ar fi desfășurat o activitate economică supusă la plata TVA-ului, serviciile de consultanță avute în vedere în cauza ce a

determinat pronunțarea hotărârii Kretztechnik, citată anterior, își găseau în schimb cauza exclusivă în activitatea economică a persoanei impozabile și în majorarea de capital decisă de acesta pentru sporirea mijloacelor sale financiare în beneficiul acestei activități.

37 Prin urmare, spre deosebire de cheltuielile de consultanță avute în vedere în acțiunea principală, cheltuielile de consultanță avute în vedere în hotărârea Kretztechnik, citată anterior, aveau o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile.

38 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de către Hoge Raad der Nederlanden că articolul 17 alineatul (2) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că costurile serviciilor de consultanță la care o persoană impozabilă a recurs în scopul determinării cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii sale și aferente unei vânzări de acțiuni anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA nu prezintă, în absența unor elemente de natură a stabili că serviciile menționate își găsesc cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă în sensul directivei menționate, o legătură directă și imediată cu această activitate și, prin urmare, nu dau drept de deducere a TVA-ului la care sunt supuse.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 alineatul (2) 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că costurile serviciilor de consultanță la care o persoană impozabilă a recurs în scopul determinării cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii sale și aferente unei vânzări de acțiuni anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA nu prezintă, în absența unor elemente de natură a stabili că serviciile menționate își găsesc cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă în sensul directivei menționate, o legătură directă și imediată cu această activitate și, prin urmare, nu dau drept de deducere a TVA-ului la care sunt supuse.

Semnături