

HOTĂRĂREA CURȚII (Camera a șasea)
20 iunie 1991*

Polysar Investments Netherlands BV
împotriva
Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Gerechtshof din Arnhem)

„Interpretarea articolelor 4 și 13 secțiunea B litera (d) punctul (5) din A șasea Directivă —
Persoană plătitoare de impozit — Activitățile unui holding”

Cauza C-60/90

În cauza C-60/90,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE de către Gerechtshof din Arnhem pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Polysar Investments Netherlands BV

și

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 4, a articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul (5) și a articolului 17 din A șasea Directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1),

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnii G. F. Mancini, președinte de cameră, T. F. O' Higgins, C. N. Kakouris, F. Schockweiler și P. J. G. Kapteyn, judecători,

avocat general: domnul W. Van Gerven

grefier: domnul J. A. Pompe, grefier adjunct

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

* Limba de procedură: olandeza.

— pentru Polysar BV, de către N. R. Jansen, Belastingadviseur,

– pentru guvernul olandez, de către domnul B. R. Bot, secretar general la Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru guvernul francez, de către domnul Philippe Pouzoulet, director adjunct pentru Afaceri Juridice, în calitate de agent, asistat de domnul Géraud de Bergues, secretar adjunct principal pentru Afaceri Externe, în calitate de agent supleant,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnia Johannes Foens Buhl, consilier juridic în cadrul Comisiei, și de către Berend Jan Drijber, membru al Serviciului Juridic, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Polysar BV, ale guvernului olandez, reprezentat de către domnul T. Heukels, în calitate de agent, și ale Comisiei, în ședința din 5 martie 1991,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 24 aprilie 1991,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin decizia din 30 ianuarie 1990 primită la Curte la 12 martie 1990, Gerechtshof din Arnhem a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, mai multe întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 4, 13 secțiunea B litera (d) punctul (5) și a articolului 17 din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea Directivă”), în vederea obținerii unor precizări cu privire la noțiunile de persoană plătitoare de impozit și de drept de deducere, în sensul respectivei directive, în ceea ce privește holding-urile.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între societatea de naționalitate olandeză Polysar Investments Netherlands BV (denumită în continuare „Polysar BV”) și inspectorul pentru vămi și accize din Arnhem, cu privire la o înștiințare de plată a impozitului pe cifra de afaceri adresată Polysar BV.

3 În temeiul articolului 4 alineatele (1), (2) și (4) din A șasea Directivă:

„1) Persoană plătitoare de impozit înseamnă orice persoană care desfășoară în mod independent, 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... Exploatarea bunurilor corporale și necorporale cu scopul obținerii unui venit permanent se consideră, de asemenea, activitate economică.

3)...

4)... fiecare stat membru poate trata ca pe o singură persoană plătitoare de impozit persoanele stabilite pe teritoriul unei țări care, deși sunt în mod legal independente, sunt strâns legate una de alta prin relații financiare, economice sau la nivel de organizație.”

4 În conformitate cu articolul 13 secțiunea B, statele membre scutesc de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) anumite activități, printre care sunt incluse, în special, în temeiul acestui articolul litera (d) punctul (5):

„5) Tranzacții, inclusiv negocieri, cu excepția administrării și protejării, privind acțiuni, părți sociale la societăți sau asociații, obligațiuni negarantate și alte valori mobiliare, cu excepția:

— drepturilor de proprietate asupra unor bunuri;

— drepturilor sau valorilor mobiliare menționate la articolul 5 alineatul (3).”

5 Conform dispozițiilor articolului 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea Directivă, statele membre acordă oricărei persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea sau restituirea taxei pe valoarea adăugată în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul

„tranzacțiilor scutite în conformitate cu articolul 13 secțiunea B literele (a) și (d) punctele (1) – (5), dacă clientul este stabilit în afara Comunității sau dacă aceste tranzacții sunt direct legate de bunuri destinate exportului într-o țară din afara Comunității.”

6 Reiese din dosar faptul că Polysar BV face parte din grupul Polysar care își desfășoară activitatea la nivel global. Acesta deține pachete de acțiuni în diferite societăți străine, primește anual dividende și plătește regulat dividende societății Polysar Holding Ltd, stabilită în Canada, care deține 100 % din capitalul său social. Polysar BV nu exercită activități comerciale. Pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1981 și 31 decembrie 1985, Polysar BV a plătit, pentru diverse servicii efectuate, o anumită taxă pe valoarea adăugată, a cărei valoare i-a fost rambursată. Inspectorul pentru vămi și accize din Amsterdam,

contestând Polysar BV, în temeiul celei de-A șasea Directive, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată plătite, a emis o înștiințare de plată pentru recuperarea acestei sume.

7 După ce a emis fără succes o plângere împotriva deciziei de rectificare, Polysar BV a introdus o acțiune în fața Gerechtshof din Amsterdam, care a decis să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Un holding care nu desfășoară alte activități decât cele legate de deținerea de acțiuni în cadrul unor filiale trebuie considerat plătitor de impozit în sensul articolelor 4 și 17 din A șasea Directivă privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri?

b) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea precedentă, există totuși impozitare în cazul în care holdingul reprezintă o verigă și face parte integrantă dintr-un grup care își desfășoară activitatea la nivel global, care este cunoscut în general, în exterior, sub o singură denumire, denumirea grupului?

2) a) Dacă un holding trebuie considerat plătitor de impozit, activitățile pe care le exercită ca atare reprezintă operațiuni în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul (5) din directiva citată anterior, astfel încât acestea trebuie considerate servicii scutite de la plata impozitului pe cifra de afaceri, iar impozitul pe cifra de afaceri facturat în acest scop de terți nu este deductibil?

b) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebările adresate la punctul (2) litera (a), răspunsul trebuie să fie diferit în cazul în care grupul din care face parte holdingul, ca atare, efectuează exclusiv, conform criteriilor comunitare, prestații impozabile în sensul celei de-A șasea Directive citate anterior?”

8 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor din acest caz, a derulării procedurii, precum și a observațiilor scrise prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar sunt reluate în cele ce urmează numai în măsura în care sunt necesare pentru raționamentul Curții.

Cu privire la prima întrebare

9 Această întrebare presupune două părți. Pe de o parte, este vorba de a afla, în fond, dacă un holding, care nu desfășoară alte activități decât cele legate de deținerea de acțiuni în cadrul unor filiale, poate fi considerat plătitor de TVA în sensul articolelor 4 și 17 din A șasea Directivă și, pe de altă parte, dacă această clasificare depinde de apartenența acestei societăți la un grup care își desfășoară activitatea la nivel global care este cunoscut în exterior sub o singură denumire.

10 În ceea ce privește prima parte, este necesar să se evidențieze, de la început, că articolul 17 din A șasea Directivă vizează nașterea și sfera de aplicare a dreptului de deducere de care beneficiază, în anumite condiții, un plătitor de TVA. Termenul de „persoană plătitoare de impozit” este utilizat în această dispoziție în sensul articolelor 2 și 4 din aceeași directivă. În consecință, ar trebui interpretate articolele 2 și 4.

11 Ulterior, ar trebui reamintit că din articolul 2 din A șasea Directivă, care definește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, rezultă că pe teritoriul statului membru doar activităților cu caracter economic li se aplică această taxă. În temeiul articolului 4 alineatul (1) se consideră persoană plătitoare de impozit orice persoană care desfășoară, în mod independent, oricare dintre aceste activități economice. Noțiunea de „activități economice” este definită la articolul 4 alineatul (2) ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților și persoanelor care prestează servicii și, în special, operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale cu scopul obținerii unui venit permanent.

12 Conform jurisprudenței Curții, astfel cum rezultă în special din Hotărârea din 4 decembrie 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), articolul 4 din A șasea Directivă desemnează o sferă de aplicare foarte vastă pentru TVA. În această hotărâre, Curtea a precizat că acest concept de „exploatare”, în sensul alineatului (2) de la acest articol vizează, în conformitate cu cerințele principiului neutralității sistemului taxei pe valoarea adăugată, toate activitățile, indiferent de forma lor juridică, care vizează obținerea unui venit permanent din exploatarea bunului respectiv.

13 Cu toate acestea, nu rezultă din această jurisprudență că simpla achiziționare și simpla deținere a unor părți sociale trebuie considerate activități economice în sensul celei de-A șasea Directive, conferind autorului calitatea de persoană plătitoare de impozit. De fapt, simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu reprezintă exploatarea unui bun care vizează obținerea unor venituri cu caracter permanent deoarece eventualele dividende, rezultat al acestei participații, rezultă din simpla proprietate asupra bunului.

14 Situația diferă în cazul în care participația este însoțită de o implicare directă sau indirectă în administrarea societăților în care s-a obținut participația, fără a aduce atingere drepturilor pe care le deține titularul participațiilor în calitate de acționar sau asociat.

15 În ceea ce privește a doua parte a primei întrebări, este necesar să se evidențieze faptul că apartenența unui holding la un grup care își desfășoară activitatea la nivel mondial nu duce la pierderea calității sale de persoană neplătitoare de TVA în cazul în care acest holding își limitează activitatea la simple participații financiare. De fapt, conform articolului 4 alineatul (4) paragraful al doilea din cea de-A șasea Directivă pot fi considerate ca singure persoane plătitoare de impozit doar persoanele independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate una de alta prin relații financiare, economice sau la nivel de organizație, în cazul în care acestea sunt stabilite pe teritoriul uneia și aceleiași țări.

16 Prin urmare, este necesar să se constate că apartenența unui holding la un grup care își desfășoară activitatea la nivel mondial, care este cunoscut în exterior sub o singură denumire, nu trebuie luat în considerare pentru clasificarea acestei societăți ca persoană plătitoare de TVA.

17 În consecință, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 din A șasea Directivă trebuie interpretat în sensul că un holding al cărui unic obiect îl reprezintă dobândirea de participații în alte întreprinderi, fără ca această societate să se implice direct sau indirect în administrarea respectivelor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care holdingul menționat anterior le deține în calitate de acționar sau asociat, nu poate fi clasificat ca persoană plătitoare de impozit și, prin urmare, nu are drept de deducere conform articolului 17 din A șasea Directivă. Apartenența unui holding la un grup care își desfășoară activitatea la nivel mondial, care este cunoscut în exterior sub o singură denumire, nu trebuie luată în considerare pentru clasificarea acestei societăți ca persoană plătitoare de TVA.

Cu privire la a doua întrebare

18 Având în vedere răspunsul la prima întrebare, a doua întrebare a rămas fără obiect.

Cu privire la cheltuielile de judecată

19 Cheltuielile efectuate de către guvernele francez și olandez, precum și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a șasea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Gerechtshof din Arnhem prin decizia din 30 ianuarie 1990, hotărăște:

Articolul 4 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 privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare, trebuie interpretat în sensul că un holding al cărui unic obiect îl reprezintă dobândirea de participații în alte întreprinderi, fără ca această societate să se implice direct sau indirect în administrarea respectivelor întreprinderi, sub rezerva drepturilor pe care holdingul menționat anterior le deține în calitate de acționar sau asociat, nu poate fi clasificat ca persoană plătitoare de impozit și, prin urmare, nu are drept de deducere conform articolului 17 din A șasea Directivă. Apartenența unui holding la un grup care își desfășoară activitatea la nivel mondial, care este cunoscut

în exterior sub o singură denumire, nu trebuie luat în considerare pentru clasificarea acestei societăți ca persoană plătitoare de TVA.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 20 iunie 1991.

Grefier
J.-G. Giraud

Președintele Camerei a șasea
G. F. Mancini