Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

12 septembrie 2013 *

„Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă 77/88/CEE — Articolele 17 și 19 — Deducerea taxei achitate în amonte — Utilizarea de bunuri și de servicii pentru a efectua atât operațiuni impozabile, cât și operațiuni scutite — Deducere pro rata — Calculul proratei — Sucursale stabilite în alte state membre și în state terțe — Neluarea în considerare a cifrei lor de afaceri”

În cauza C-388/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d’État (Franța), prin decizia din 11 iulie 2011, primită de Curte la 22 iulie 2011, în procedura

Le Crédit Lyonnais

împotriva

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l’État,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, M. Ilešič și J.-J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 septembrie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Le Crédit Lyonnais, de C. Aldebert, de E. Ashworth și de C. Reinbold, avocats;

— pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;

— pentru guvernul cipriot, de E. Symeonidou, în calitate de agent;

— pentru guvernul Regatului Unit, de L. Seeboruth și de A. Robinson, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 februarie 2013,

* Limba de procedură: franceza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatele (2), (3) și (5) și a articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Le Crédit Lyonnais (denumită în continuare „LCL”), pe de o parte, instituție de credit cu sediul social în Franța, și statul francez, pe de altă parte, având ca obiect calculul proratei de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aplicabile LCL pentru perioada 1 ianuarie 1988-31 decembrie 1990.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din această 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 sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5 Articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

6 Articolul 13 secțiunea B din A șasea directivă prevede:

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

[...]

(d) următoarele operațiuni:

1. acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;

2. negocierea de garanții de credit sau de alte garanții sau orice tranzacții cu astfel de garanții, precum și gestionarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul;

3. operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

4. operațiuni, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată, cu excepția obiectelor de colecție; «articole de colecție» sunt monede de aur, argint sau din alt metal sau bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau monede de interes numismatic;

5. operațiuni, inclusiv negocierea, dar exceptând gestionarea sau păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare, cu excepția:

— documentelor reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor;

— drepturilor sau valorilor mobiliare prevăzute la articolul 5 alineatul (3);

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

[...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 17 din această directivă prevede:

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

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

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru bunurile importate;

(c) [TVA-ul] datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea sau restituirea [TVA-ului] menționat la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

(a) unor operațiuni legate de activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2), desfășurate în altă țară, care ar îndeplini condițiile pentru deducerea impozitului dacă s-ar desfășura pe teritoriul țării;

(b) operațiunilor scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (i) și în temeiul articolului 15 și al articolului 16 alineatul (1) punctele B, C și D și al alineatului (2);

(c) oricăreia dintre operațiunile scutite în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (a) și litera (d) punctele 1-5, dacă clientul este stabilit în afara Comunității sau dacă aceste operațiuni sunt direct legate de bunuri destinate exportului într-o țară din afara Comunității.

[...]

5. În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere în conformitate cu alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită 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 prorata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorata 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-ul] care nu poate fi dedus de persoana impozabilă este nesemnificativ, acesta să fie considerat nul.

[...]" [traducere neoficială]

8 Articolul 19 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevede:

„(1) Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

— la numărător, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatul (2) și (3);

— la numitor, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Prorata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

(2) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1), este exclusă de la calculul proratei de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice. Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii sau celor prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d), atunci când aceste operațiuni sunt accesorii. Atunci când statele membre își exercită opțiunea în temeiul articolului 20 alineatul (5) de a nu solicita ajustarea pentru bunurile de capital, ele pot include transferurile de bunuri de capital în calculul proratei de deducere.” [traducere neoficială]

Reglementarea franceză

9 Articolul 271 din Codul general al impozitelor (code général des impôts), în versiunea sa aplicabilă la momentul producerii faptelor din cauza principală (denumit în continuare „CGI”), prevedea:

„4. Dau drept de deducere în aceleași condiții ca în situația în care ar fi fost supuse [TVA-ului]:

[...]

b) serviciile bancare și financiare scutite în conformitate cu dispozițiile articolului 261 C alineatul 1 literele a-e atunci când acestea sunt furnizate unor persoane domiciliate sau stabilite în afara Comunității Economice Europene sau se raportează la exporturi de bunuri către alte țări decât statele membre ale Comunității.”

10 Potrivit articolului 212 din anexa II la CGI:

„Persoanele impozabile care nu realizează exclusiv operațiuni care dau drept de deducere sunt autorizate să deducă o fracțiune din [TVA-ul] care a grevat bunurile care constituie imobilizări egală cu valoarea acestei taxe multiplicată cu raportul existent între valoarea anuală a veniturilor aferente unor operațiuni care dau drept de deducere și valoarea anuală a veniturilor aferente tuturor operațiunilor realizate [...]”

11 Articolul 213 din anexa II la CGI prevedea:

„Atunci când o persoană impozabilă are sectoare de activitate care nu intră sub incidența unor dispoziții identice în raport cu [TVA-ul], aceste sectoare fac obiectul unor conturi distincte pentru aplicarea dreptului de deducere.

Fiecare imobil sau ansamblu de imobile ori parte a unui imobil format din locuințe sociale utilizate în scop locativ a cărui livrare către sine însuși este impozabilă în temeiul ultimului paragraf al articolului 257 alineatul 7 punctul 1 litera (c) din [CGI] constituie un sector de activitate.

Cuantumul taxei deductibile pentru bunurile comune diferitor sectoare se stabilește prin aplicarea raportului prevăzut la articolul 212.”

12 Articolul 219 din anexa II la CGI avea următorul cuprins:

„Persoanele impozabile care nu realizează exclusiv operațiuni care dau drept de deducere sunt autorizate să deducă [TVA-ul] care a grevat aceleași bunuri și servicii în limitele următoare:

a. Atunci când aceste bunuri și servicii contribuie exclusiv la realizarea unor operațiuni care dau drept de deducere, taxa care le-a grevat este deductibilă;

b. Atunci când acestea contribuie exclusiv la realizarea unor operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa care le-a grevat nu este deductibilă;

c. Atunci când utilizarea acestora conduce concomitent la realizarea unor operațiuni dintre care unele dau drept de deducere, iar celelalte nu dau drept de deducere, o fracțiune a taxei care se aplică acestora este deductibilă. Această fracțiune se stabilește în condițiile prevăzute la articolele 212-214."

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 LCL este o instituție bancară care are sediul în Franța și care deține sucursale în state membre ale Uniunii Europene și în state terțe.

14 În urma unei verificări a evidențelor contabile ale LCL privind perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1988 și 31 decembrie 1989 și a două notificări de rectificare, administrația fiscală a stabilit în sarcina LCL cereri de impunere, printre altele, a TVA-ului pentru perioada menționată. Aceste cereri de impunere rezultă din refuzul acestei administrații de a ține seama, contrar modului în care LCL procedase în declarațiile sale, de cuantumul dobânzilor pentru împrumuturile acordate de sediul LCL sucursalelor sale stabilite în afara teritoriului francez la numărătorul și la numitorul proratei de deducere prevăzute în materie de TVA la articolul 212 din anexa II la CGI.

15 La 20 iulie 1994, LCL a formulat o primă contestație împotriva cererilor de impunere amintite, susținând că cuantumul dobânzilor în discuție putea fi luat în considerare la calculul proratei de deducere a TVA-ului. La 31 decembrie 1996, aceasta a formulat o a doua contestație, prin care a solicitat restituirea sumelor pe care a apreciat că le-a plătit în plus pentru perioadele în cauză și a celor pe care le plătise, în anul 1990 și în anul 1991, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 1990, susținând că, dacă cuantumul dobânzilor facturate de sediu sucursalelor nu putea fi luat în considerare pentru motivul că sediul său ar constitui, împreună cu sucursalele sale din străinătate, una și aceeași entitate, atunci veniturile pentru operațiunile pe care acestea din urmă le realizează cu terți ar trebui considerate ca fiind ale sale și ar trebui luate în considerare pentru calculul proratei de deducere care îi era aplicată.

16 Întrucât aceste contestații au fost respinse de administrația fiscală, LCL a formulat o acțiune la tribunal administratif de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris). Prin hotărârea din 5 octombrie 2004, acesta a respins acțiunea. Întrucât apelul pe care l-a formulat împotriva acestei decizii a fost de asemenea respins, LCL a introdus recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat).

17 În susținerea recursului, LCL susține că, pentru a determina prorata de deducere a cheltuielilor efectuate de sediul său în materie de TVA, trebuie să se țină seama de veniturile sucursalelor sale instalate în celelalte state membre ale Uniunii și în statele terțe, întrucât, în urma pronunțării Hotărârii din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec., p. I-2803), trebuie să se considere că aceste sucursale constituie împreună cu acest sediu, în ceea ce privește relațiile pe care le întreține, o persoană impozabilă unică.

18 LCL susține că, statuând, pe de o parte, că sucursalele stabilite într-un stat membru al Uniunii sunt ele însele supuse la plata TVA-ului și țin seama, pentru determinarea propriei prorate, de veniturile menționate, care nu pot da naștere, așadar, din nou unui drept de deducere în beneficiul sediului, și, pe de altă parte, că sucursalele stabilite în afara Uniunii, care pot fie să nu fie supuse la plata TVA-ului, fie să fie supuse altor norme, constituie „sectoare de activitate distincte" pentru exercitarea dreptului de deducere, cour administrative d'appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris) a reținut o interpretare incompatibilă cu principiul comunitar al neutralității sistemului comun al TVA-ului.

19 În aceste împrejurări, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [A]vând în vedere normele referitoare la domeniul de aplicare teritorial al [TVA-ului], alineatele (2) și (5) ale articolului 17 și articolul 19 din A șasea directivă [...] pot fi interpretate în sensul că, pentru calculul proratei instituite, sediul unei societăți stabilite într-un stat membru trebuie să țină seama de veniturile realizate de fiecare dintre sucursalele sale stabilite într-un alt stat membru și, în mod simetric, aceste sucursale trebuie să ia în considerare toate veniturile care intră în domeniul de aplicare al [TVA-ului] realizate de societate?

2) [A]ceeași soluție trebuie reținută pentru sucursalele stabilite în afara Uniunii Europene, în special în raport cu dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (c), în ceea ce privește operațiunile bancare și financiare prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctele 1-5 care sunt realizate în beneficiul unor clienți stabiliți în afara [Uniunii]?

3) [R]ăspunsul la primele două întrebări poate varia de la un stat membru la altul în funcție de opțiunile oferite de articolul 17 alineatul (5) ultimul paragraf, în special în ceea ce privește constituirea unor sectoare de activitate distincte?

4) [Î]n cazul unui răspuns afirmativ la una dintre primele două întrebări, pe de o parte, este necesar să se limiteze aplicarea unei asemenea prorate pentru calculul drepturilor de deducere a [TVA-ului] care s-a aplicat cheltuielilor efectuate de sediu în beneficiul sucursalelor din străinătate și [...], pe de altă parte, luarea în considerare a veniturilor realizate în străinătate trebuie să se realizeze potrivit normelor aplicabile în statul în care se află sucursala sau în statul în care se află sediul?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, este de competența Curții, în cadrul procedurii de cooperare cu instanțele naționale instituite prin articolul 267 TFUE, să ofere instanței de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebarea care îi este adresată (a se vedea printre altele Hotărârea FCE Bank, citată anterior, punctul 21).

21 În această privință, este necesar să se sublinieze că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle modul în care trebuie să se determine, pe de o parte, prorata de deducere a TVA-ului sediului unei societăți stabilite în Franța și, pe de altă parte, prorata de deducere a sucursalelor acestei societăți stabilite în afara statului membru menționat. Or, în măsura în care litigiul principal privește doar determinarea proratei de deducere aplicabile sediului societății supuse la plata impozitului, nu este utilă pronunțarea în detaliu asupra calculului proratelor de deducere aplicabile sucursalelor acestei societăți stabilite în afara statului respectiv.

22 Prin urmare, prima întrebare trebuie înțeleasă în sensul că prin aceasta se solicită în esență să se precizeze dacă articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, în vederea determinării proratei de deducere a TVA-ului care îi este aplicabilă, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru poate să țină seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în alte state membre.

23 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de obiectivele sale (a se vedea printre altele Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 23 și jurisprudența citată).

24 În această privință, trebuie să se constate că termenii articolului 17 alineatele (2) și (5) și ai articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă nu permit, *per se*, să se afirme că, în vederea determinării proratei de deducere a TVA-ului care este aplicabilă unei societăți al cărei sediu este situat într-un stat membru, această societate poate ține seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în alte state membre.

25 În ceea ce privește contextul în care se încadrează dispozițiile menționate și obiectivele acestora, trebuie amintit că articolele 17 și 19 din A șasea directivă fac parte din titlul XI din directiva menționată, consacrat regimului deducerilor.

26 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 (Hotărârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Franța, C-243/03, Rec., p. I-8411, punctul 28 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rep., p. I-10409, punctul 14).

27 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul 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 economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 15 și jurisprudența citată).

28 Mai exact, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă stabilește regimul aplicabil dreptului de deducere a TVA-ului atunci când acesta se referă la bunuri sau la servicii care sunt utilizate de persoana 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”. Într-un astfel de caz, potrivit articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni impozabile (Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 17).

29 Dreptul de deducere este calculat, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, în funcție de o prorata determinată potrivit articolului 19 din aceeași directivă (Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 18).

30 Or, trebuie să se constate că, în măsura în care calculul proratei de deducere constituie un element al regimului deducerilor, modalitățile potrivit cărora trebuie efectuat acest calcul intră, împreună cu regimul deducerilor amintit, în domeniul de aplicare al legislației naționale în materie de TVA sub incidența căreia o activitate sau o operațiune trebuie să intre în scopul impozitării.

31 Revine astfel autorităților fiscale din fiecare stat membru sarcina de a stabili, după cum le permite articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, metoda de determinare a dreptului de deducere, autorizându-le să prevadă determinarea unei prorate distincte pentru fiecare sector de

activitate sau deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă sau chiar să prevadă excluderea dreptului de deducere în anumite condiții (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 19).

32 Constatarea care figurează la punctul 31 din prezenta hotărâre este de altfel confirmată de împrejurarea că modul de restituire a TVA-ului, fie prin deducere, fie prin rambursare, este determinat doar în funcție de locul de stabilire a persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia, C-244/08, punctele 25 și 33).

33 În plus, este necesar să se precizeze că noțiunea „loc de stabilire” nu privește numai sediul persoanei impozabile, ci și unitățile fixe în sensul celei de A șasea directive pe care aceasta le poate avea în celelalte state membre. Astfel, o societate care și-a stabilit sediul într-un stat membru și care dispune de o unitate fixă într-un alt stat membru trebuie să fie considerată, pentru acest motiv, ca fiind stabilită în acest din urmă stat în ceea ce privește activitățile care sunt desfășurate pe teritoriul său și nu va mai putea pretinde rambursarea TVA-ului, în sensul celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34) și al celei de A treisprezecea directive 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81), care este achitat pe teritoriul statului respectiv. Revine unității fixe menționate sarcina de a solicita autorităților fiscale ale acestui stat deducerea TVA-lui aferent achizițiilor realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctele 33 și 35).

34 În măsura în care Curtea a decis că unitatea fixă, în sensul celei de A șasea directive, situată într-un stat membru și sediul principal situat într-un alt stat membru constituie una și aceeași persoană impozabilă supusă la plata TVA-ului (Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 38), rezultă de aici că o singură persoană impozabilă este supusă, în plus față de regimul aplicabil în statul în care se află sediul său, unui număr de regimuri de deducere naționale egal cu cel al statelor membre în care aceasta dispune de unități fixe.

35 Or, întrucât modalitățile de calcul al proratei constituie un element fundamental al regimului deducerilor, la calculul proratei aplicabile sediului principal al unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru nu se poate ține seama, fără a pune serios în discuție atât repartizarea rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, cât și rațiunea de a fi a proratei menționate, de cifra de afaceri realizată de toate unitățile fixe de care persoana impozabilă menționată dispune în celelalte state membre.

36 Această interpretare a articolului 17 alineatele (2) și (5) și a articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă este, în plus, conformă cu obiectivul dispozițiilor menționate.

37 Astfel, în ceea ce privește principiul neutralității TVA-ului pe care regimul deducerilor trebuie să îl pună în aplicare, trebuie să se constate că, după cum a arătat avocatul general la punctele 67-69 din concluzii, nu este dovedit că faptul de a permite unei persoane impozabile să calculeze prorata de deducere aplicabilă sediului său stabilit într-un anumit stat membru ținând seama de cifra de afaceri realizată de unitățile sale fixe stabilite în celelalte state membre este de natură să garanteze în toate cazurile o respectare mai bună a principiului menționat în raport cu un sistem care prevede că o persoană impozabilă trebuie să determine o prorata de deducere separată în fiecare stat membru în care se poate considera că aceasta deține o unitate fixă în sensul celei de A șasea directive.

38 În continuare, astfel cum a invocat în mod întemeiat Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, un asemenea mod de determinare a proratei de deducere aplicabile sediului unei persoane impozabile ar avea drept consecință majorarea, în privința tuturor achizițiilor efectuate de persoana impozabilă menționată în statul membru în care se află sediul său, a cotei de TVA pe care sediul respectiv o poate deduce, chiar dacă o parte dintre aceste achiziții nu au nicio legătură cu activitățile desfășurate de unitățile fixe stabilite în afara acestui stat. Astfel, valoarea proratei de deducere aplicabile ar fi denaturată.

39 În sfârșit, un astfel de mod de determinare a proratei de deducere este susceptibil să aducă atingere efectului util al articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3) din A șasea directivă, care atribuie o anumită putere de apreciere statelor membre, reducând efectele alegerilor efectuate de acestea în materia politicii fiscale.

40 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, în vederea determinării proratei de deducere a TVA-ului care îi este aplicabilă, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru nu poate să țină seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în alte state membre.

Cu privire la a doua întrebare

41 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se precizeze dacă, având în vedere articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (c) din A șasea directivă, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru poate să țină seama, în vederea determinării proratei de deducere a TVA-ului care îi este aplicabilă, de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în state terțe.

42 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 30-33 din prezenta hotărâre, regimul deducerilor este întemeiat pe principiul teritorialității dispozițiilor naționale aplicabile și că, în cazul în care o persoană impozabilă dispune de o unitate fixă în alt stat decât cel în care și-a stabilit sediul, activitățile economice desfășurate de persoana în cauză în acest stat sunt considerate, în scopul aplicării dispozițiilor celei de A șasea directive, ca fiind exercitate de la unitatea fixă respectivă.

43 Or, trebuie să se constate că nici în preambulul celei de A șasea directive, nici în dispozițiile acesteia nu există niciun indiciu care să permită să se concluzioneze că împrejurarea că o persoană impozabilă dispune de o unitate fixă în afara Uniunii este de natură să aibă vreun efect asupra regimului deducerilor căruia îi este supusă persoana impozabilă menționată în statul membru în care este situat sediul său.

44 Astfel cum a constatat avocatul general la punctul 81 din concluzii, rezultă că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu se poate susține în mod valabil că prestările de servicii furnizate de unitățile fixe stabilite în afara Uniunii în beneficiul clienților stabiliți de asemenea în state terțe trebuie să fie considerate ca fiind furnizate de sediul însuși.

45 Această constatare nu este repusă în discuție de argumentul potrivit căruia o societate care are sediul într-un stat membru și care dispune de o sucursală într-un stat terț trebuie, în scopuri de TVA, să beneficieze de același tratament fiscal precum o societate, stabilită în egală măsură într-un stat membru, care furnizează aceleași prestări de servicii fără să recurgă la o astfel de sucursală sau care dispune în acest scop de o filială în statul terț menționat. Astfel, aceste opțiuni diferite reflectă situații în mod clar distincte și, prin urmare, nu pot să beneficieze de același tratament fiscal.

46 În această privință, este necesar să se adauge că persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale (Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 53).

47 Astfel, alegerea făcută de un comerciant între operațiuni scutite și operațiuni impozitate poate fi întemeiată pe un ansamblu de elemente și în special pe considerații de natură fiscală legate de regimul obiectiv al TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33).

48 De altfel, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, atunci când o persoană impozabilă poate alege între diferite operațiuni, aceasta are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 73, și Hotărârea RBS Deutschland Holdings, citată anterior, punctul 54).

49 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (c) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, în vederea determinării proratei de deducere a TVA-ului care îi este aplicabilă, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru nu poate să țină seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în state terțe.

Cu privire la a treia întrebare

50 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se precizeze dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că permite unui stat membru să rețină o regulă de calcul al proratei de deducere pe sector de activitate al unei societăți supuse la plata impozitului care o autorizează pe aceasta să țină seama de cifra de afaceri realizată de o sucursală stabilită într-un alt stat membru sau într-un stat terț.

51 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că reiese dintr-o lectură combinată a modului de redactare a articolului 17 alineatul (5) și a articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă că această din urmă dispoziție nu face trimitere decât la prorata de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf menționat și nu stabilește, prin urmare, o regulă detaliată de calcul decât pentru prorata prevăzută de prima dintre aceste două dispoziții, precum și, prin extensie, pentru deducerea care trebuie operată în aplicarea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 22, și Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, punctul 21).

52 Curtea a statuat de asemenea că, în absența unor indicații în A șasea directivă, statele membre au obligația de a stabili, în limitele respectării dreptului Uniunii și a principiilor pe care se bazează sistemul comun al TVA-ului, metode și reguli de calculare a proratei de deducere a TVA-ului achitat în amonte. În exercitarea acestei puteri, statele menționate sunt obligate să țină cont de finalitatea și de economia acestei directive (a se vedea printre altele Hotărârea BLC Baumarkt, citată anterior, punctul 22 și jurisprudența citată).

53 Cu toate acestea, trebuie să se constate că referirea de la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă la „sectoare de activitate” nu poate fi interpretată în sensul că privește zone geografice.

54 Astfel, după cum reiese din articolul 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, termenul „activități” privește, în contextul celei de A șasea directive, diferitele tipuri de activități economice, precum activitățile producătorilor, comercianților sau ale persoanelor care prestează servicii.

55 Rezultă că un stat membru nu poate permite, în temeiul dispozițiilor articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf, unei persoane impozabile stabilite pe teritoriul său să țină seama, cu ocazia determinării proratei de deducere care este aplicabilă unui sector al activității sale economice, de cifra de afaceri realizată de o unitate fixă stabilită în afara aceluiași stat.

56 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite unui stat membru să rețină o regulă de calcul al proratei de deducere pe sector de activitate al unei societăți supuse la plata impozitului care o autorizează pe aceasta să țină seama de cifra de afaceri realizată de o sucursală stabilită într-un alt stat membru sau într-un stat terț.

Cu privire la a patra întrebare

57 Având în vedere răspunsurile date la primele două întrebări, nu mai este necesar să se răspundă la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 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 întâi) declară:

1) **Articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că, în vederea determinării proratei de deducere a taxei pe valoarea adăugată care îi este aplicabilă, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru nu poate să țină seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în alte state membre.**

2) **Articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (c) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretate în sensul că, în vederea determinării proratei de deducere a taxei pe valoarea adăugată care îi este aplicabilă, o societate al cărei sediu este situat într-un stat membru nu poate să țină seama de cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în state terțe.**

3) **Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă 77/388 trebuie interpretat în sensul că nu permite unui stat membru să rețină o regulă de calcul al proratei de deducere pe sector de activitate al unei societăți supuse la plata impozitului care o autorizează pe aceasta să țină seama de cifra de afaceri realizată de o sucursală stabilită într-un alt stat membru sau într-un stat terț.**

Semnături