HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 noiembrie 2012*

„A șasea directivă TVA — Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf — Dreptul la deducerea taxei achitate în amonte — Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite — Închiriere a unui imobil în scopuri comerciale și rezidențiale — Criteriu de calcul al proratei de deducere a TVA-ului”

În cauza C-511/10,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 22 iulie 2010, primită de Curte la 27 octombrie 2010, în procedura

Finanzamt Hildesheim

împotriva

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

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 A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul german, de T. Henze și de J. Möller, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de F. Dedousi și de G. Kotta, precum și de K. Boskovits, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de C. Murrell, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 aprilie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf 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, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Hildesheim (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (denumită în continuare „BLC”), societate de drept german, pe de altă parte, cu privire la calculul proratei de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în amonte pentru un bun imobiliar utilizat atât pentru operațiuni supuse TVA-ului, cât și pentru operațiuni scutite de TVA.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Al doisprezecelea considerent al celei de A șasea directive are următorul cuprins:

„întrucât normele privind deducerile trebuie armonizate în măsura în care afectează nivelul real de colectare; întrucât prorata de deducere trebuie calculată în același mod în toate statele membre”. [traducere neoficială]

4 Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede:

„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 [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 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-ul] care nu poate fi dedus de persoana impozabilă este nesemnificativ, acesta să fie considerat nul.” [traducere neoficială]

5 Articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„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.” [traducere neoficială]

Dreptul german

6 Articolului 15 alineatul 4 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), în versiunea rezultată din Legea fiscală din 2003 de modificare a impozitării (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645, denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Dacă persoana impozabilă 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 aferentă intrărilor care este imputabilă din punct de vedere economic operațiunilor menționate nu este deductibilă. Persoana impozabilă poate să procedeze la o estimare rezonabilă a sumelor nedeductibile. Stabilirea părții nedeductibile a taxei aferente intrărilor în funcție de raportul dintre operațiunile care exclud deducerea și operațiunile care dau drept de deducere este admisă doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 În anii 2003 și 2004, BLC a construit un imobil care include atât locuințe, cât și spații comerciale. După finalizarea acestui imobil, BLC l-a închiriat, această locațiune fiind în parte scutită de TVA și în parte supusă acestei taxe. În declarația privind TVA-ul aferentă anului 2004, BLC a procedat la o deducere parțială a taxei aferente intrărilor pentru acest imobil. În acest scop, BLC a calculat valoarea TVA-ului deductibil prin aplicarea unei prorate stabilite în funcție de raportul dintre cifra de afaceri aferentă închirierii spațiilor comerciale și cea aferentă celorlalte operațiuni de închiriere (denumită în continuare „metoda cifrei de afaceri”).

8 În urma unui control fiscal, Finanzamt a considerat că, potrivit articolului 15 alineatul (4) din UStG, valoarea TVA-ului deductibil în amonte trebuia stabilită în funcție de raportul dintre suprafața spațiilor comerciale și cea a spațiilor cu destinație de locuință. În speță, repartizarea efectuată potrivit acestei din urmă metode a determinat o revizuire în scădere a valorii TVA-ului deductibil. În consecință, Finanzamt a trimis societății BLC o nouă decizie de impunere.

9 BLC a formulat o acțiune împotriva acestei decizii de impunere la Finanzgericht. Această instanță a admis acțiunea pentru motivul că articolul 15 alineatul (4) a treia teză din UStG ar fi contrar dreptului Uniunii. Astfel, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă s-ar opune ca un stat membru să prevadă, cu titlu principal, un alt criteriu de repartizare decât metoda cifrei de afaceri.

10 Finanzamt a formulat recurs la Bundesfinanzhof împotriva deciziei pronunțate de Finanzgericht. Bundesfinanzhof consideră că trebuie să se răspundă la întrebarea dacă una dintre posibilitățile enunțate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, mai precis cea menționată la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din această directivă, autorizează statele membre să restrângă repartizarea rezultată din aplicarea metodei cifrei de afaceri în sensul că această metodă nu poate fi utilizată decât atunci când nu este posibilă nicio altă atribuire economică.

11 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă [...] trebuie interpretat în sensul că această dispoziție permite statelor membre să prevadă în principal, în ceea ce privește repartizarea TVA-ului achitat în amonte pentru construirea unei clădiri de folosință mixtă, un criteriu de repartizare diferit de repartizarea [care rezultă din metoda] cifrei de afaceri?”

Cu privire la întrebarea preliminară

12 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să prevadă în principal, drept cheie de repartizare pentru calculul proratei de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte, o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, care figurează la articolul 19 alineatul (1) din această directivă.

13 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că 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 (Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rep., p. I-10409, punctul 17).

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

15 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 19 din Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, care începe cu termenul „totuși”, autorizează o derogare de la regula enunțată la primul și la al doilea paragraf ale articolului 17 alineatul (5) menționat, întrucât permite statelor membre să prevadă una dintre celelalte metode de stabilire a dreptului de deducere enumerate la al treilea paragraf al acestei dispoziții, și anume stabilirea unei prorate distincte pentru fiecare sector de activitate ori deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă, sau chiar excluderea dreptului de deducere sub rezerva respectării anumitor condiții.

16 În măsura în care trebuie, prin urmare, să se considere că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă constituie o dispoziție derogatorie de la primul și de la al doilea paragraf ale articolului 17 alineatul (5) menționat, statele membre, în exercitarea puterilor care le sunt conferite prin această dispoziție, trebuie să respecte efectul util al articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, precum și principiile care stau la baza sistemului comun al TVA-ului, în special cel al neutralității fiscale și cel al proporționalității.

17 Prin urmare, faptul de a permite unui stat membru să adopte o legislație precum cea descrisă de instanța de trimitere, care ar deroga în mod general de la regulile instaurate prin articolul 17 alineatul (5) primul și al doilea paragraf, precum și prin articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, ar contraveni acesteia din urmă. Astfel, o asemenea legislație ar repune în discuție obiectivul celei de A șasea directive, enunțat în cel de al doisprezecelea considerent al acesteia, potrivit căruia prorata de deducere trebuie calculată în același mod în toate statele membre.

18 Această interpretare este de altfel conformă cu scopul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, ale cărui dispoziții sunt aplicabile unor cazuri determinate, întrucât au ca obiectiv în special, ținând seama de caracteristicile specifice ale fiecărei activități a unei persoane impozabile, să permită statelor membre să ajungă la rezultate mai precise în calcularea proratei de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 24).

19 Rezultă că articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă nu se opune ca un stat membru să prevadă în principal, pentru o anumită operațiune precum construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte, una dintre metodele de calculare a proratei de deducere prevăzute la al treilea paragraf al acestei dispoziții, cu respectarea principiilor care stau la baza sistemului comun al TVA-ului.

20 În ceea ce privește regulile privind calcularea proratei de deducere care trebuie aplicate în acest tip de situație, trebuie precizat că, cu excepția celor care trebuie utilizate în cazul aplicării articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, care face trimitere în mod expres la regula de calcul prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă, regulile prevăzute la articolul 19 alineatul (1) din aceasta nu se aplică în măsura în care un caz particular este supus unuia dintre celelalte regimuri speciale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din aceeași directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 21).

21 Astfel, reiese din modul de redactare a articolului 17 alineatul (5) și al 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 din această directivă și nu stabilește, prin urmare, o regulă detaliată de calcul decât pentru prorata prevăzută de prima dintre aceste două dispoziții (Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 22), precum și, prin extensie, pentru deducerea care trebuie operată în aplicarea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din directiva menționată.

22 Or, în absența unor indicații în A șasea directivă, statele membre au obligația de a stabili, în limitele respectării dreptului Uniunii, precum 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 în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta, C-437/06, Rep., p. I-1597, punctele 34 și 35).

23 În speță, trebuie să se constate că, având în vedere, în primul rând, scopul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, care, după cum a fost amintit la punctul 18 din prezenta hotărâre, urmărește să permită statelor membre să ajungă la rezultate mai precise în calcularea proratei de deducere, în al doilea rând, economia articolului 17 alineatul (5) din această directivă, iar în al treilea rând, principiul neutralității fiscale, care stă la baza sistemului comun al TVA-ului și care poate fi considerat ca fiind pus în aplicare de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf, statele membre trebuie să se asigure, în momentul exercitării prerogativelor recunoscute de această ultimă dispoziție, că prorata de deducere a TVA-ului achitat în amonte este calculată cât mai precis posibil (a se vedea prin analogie, în ceea ce privește stabilirea proporției dintre activități economice și activități neeconomice, Hotărârea Securenta, citată anterior, punctul 37).

24 A șasea directivă nu se opune, prin urmare, ca, în exercitarea puterii menționate, statele membre să aplice, pentru o operațiune determinată, o altă metodă sau o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, cum ar fi, printre altele, cea întemeiată pe suprafața în discuție în cauza principală, cu condiția ca metoda reținută să garanteze o stabilire a proratei de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai exactă decât cea care rezultă din aplicarea metodei cifrei de afaceri.

25 În cauza principală, este de competența instanței de trimitere să verifice respectarea acestor condiții.

26 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să prevadă în principal, drept cheie de repartizare pentru a calcula prorata de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte, o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, care figurează la articolul 19 alineatul (1) din această directivă, cu condiția ca metoda reținută să garanteze o stabilire mai exactă a proratei de deducere menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 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:

Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf 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 interpretat în sensul că permite statelor membre să prevadă în principal, drept cheie de repartizare pentru a calcula prorata de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte pentru construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte, o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, care figurează la articolul 19 alineatul (1) din această directivă, cu condiția ca metoda reținută să garanteze o stabilire mai exactă a proratei de deducere menționate.

Semnături