Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

14 décembre 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 77/388/CEE — Article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d) — Champ d'application — Application d'un prorata de déduction à la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition de l'ensemble des biens et des services utilisés par un assujetti — Opérations accessoires — Utilisation du chiffre d'affaires comme indice»

Dans l'affaire C-378/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria regionale di Roma (commission fiscale régionale de Rome, Italie), par décision du 6 mai 2015, parvenue à la Cour le 16 juillet 2015, dans la procédure

Mercedes Benz Italia SpA

contre

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, MM. M. Vilaras, J. Malenovský (rapporteur), M. Safjan et D. Šváby, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. I. Illéssy, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 14 avril 2016,

considérant les observations présentées :

— pour Mercedes Benz Italia SpA, par Me P. Centore, avvocato,

— pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de MM. E. De Bonis, G. De Bellis et M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— pour la Commission européenne, par Mmes L. Lozano Palacios et D. Recchia, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 29 juin 2016,

rend le présent

* Langue de procédure : l'italien.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 5, et de l'article 19 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), dans sa version en vigueur au moment des faits litigieux (ci-après la « sixième directive »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mercedes Benz Italia Spa (ci-après « Mercedes Benz ») à l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (administration fiscale - direction provinciale Rome 3, ci-après l'« administration fiscale »), au sujet de déductions de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) opérées par Mercedes Benz au titre de l'exercice fiscal 2004.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Le dix-septième considérant de la sixième directive prévoyait :

« considérant qu'il convient que, dans certaines limites et conditions, les États membres puissent prendre ou maintenir des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ;

[...] »

4 L'article 13, B, de cette directive disposait :

« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent [...] :

d) les opérations suivantes :

1. l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés ;

[...] »

5 Aux termes de l'article 17, paragraphes 2 et 5, de ladite directive :

« 2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays ;

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti, conformément à l'article 19.

Toutefois, les États membres peuvent :

a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs ;

b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs ;

c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services ;

d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées ;

e) prévoir, lorsque la taxe sur la valeur ajoutée qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte. »

6 L'article 19, paragraphes 1 et 2, de la même directive, intitulé « Calcul du prorata de déduction », était rédigé comme suit :

« 1. Le prorata de déduction, prévu par l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, résulte d'une fraction comportant :

— au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction [...],

— au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur, ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. [...]

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, [...] du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières [...] »

7 La sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), entrée en vigueur le 1er janvier 2007.

Le droit italien

8 L'article 10, point 1), du decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (décret du président de la République italienne nº 633 instituant et régissant la taxe sur la valeur ajoutée), du 26 octobre 1972 (GURI nº 292, du 11 novembre 1972), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « DPR nº 633/72 »), dispose :

« Sont exonérées de taxation :

Les prestations de services concernant l'octroi et la négociation de crédits, la gestion de ceux-ci et les opérations de financement [...] »

9 L'article 19, paragraphe 5, du DPR nº 633/72, prévoit :

« [E]n ce qui concerne les assujettis exerçant à la fois des opérations générant des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées [...], le droit à la déduction de l'impôt n'est admis que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations et le montant correspondant est calculé en appliquant le prorata de déduction visé à l'article 19-bis. »

10 Il ressort du dossier soumis à la Cour que la méthode de détermination du droit à déduction, prévue à l'article 19, paragraphe 5, du DPR nº 633/72, s'applique à l'égard de l'ensemble des biens et des services acquis par des assujettis effectuant des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées.

11 Selon l'article 19-bis du DPR nº 633/72 :

« 1. Le pourcentage de déduction prévu à l'article 19, paragraphe 5, est déterminé sur la base du rapport entre le montant des opérations donnant droit à la déduction, effectuées durant l'année, et le même montant augmenté des opérations exonérées effectuées au cours de la même année. Le pourcentage de déduction est arrondi à l'unité supérieure ou inférieure, selon que la partie décimale est supérieure ou inférieure à cinq dixièmes.

2. Aux fins du calcul du pourcentage de déduction visé au paragraphe 1, il n'est pas tenu compte [...] des opérations exonérées qui sont énumérées sous les points 1) à 9) [de l'article 10 du DPR nº 633/72], lorsqu'elles ne font pas partie de l'activité principale de l'assujetti ou qu'elles sont accessoires aux opérations imposables, sans préjudice du caractère non déductible de la taxe relative aux biens et services utilisés exclusivement pour effectuer ces dernières opérations. »

12 L'article 36, du DPR nº 633/72 est rédigé dans les termes suivants :

« (1) En ce qui concerne les assujettis qui exercent plusieurs activités, la taxe s'applique de manière globale et cumulative pour toutes les activités, par référence au chiffre d'affaires global, sous réserve des dispositions des paragraphes suivants.

(2) Si l'assujetti exploite des entreprises ou exerce simultanément des métiers ou des professions, la taxe s'applique séparément pour l'exploitation d'entreprises et pour l'exercice de métiers ou de professions, selon les dispositions respectivement applicables et par référence au chiffre d'affaires.

(3) Les assujettis qui exploitent plusieurs entreprises ou exercent plusieurs activités dans le cadre de la même entreprise ou plusieurs métiers ou professions peuvent opter pour l'application séparée de la taxe relative à certaines des activités qu'ils exercent, en indiquant leur choix à l'autorité fiscale dans leur déclaration relative à l'année précédente ou dans leur déclaration de début d'activité. Dans cette hypothèse, la déduction prévue à l'article 19 est accordée, à condition que l'activité fasse l'objet d'une comptabilité séparée, mais est exclue, par dérogation aux dispositions du paragraphe précédent, en ce

qui concerne la taxe relative aux biens non amortissables à usage mixte. L'option produit ses effets tant qu'elle n'est pas révoquée et, en tout état de cause, pendant au moins une période de trois ans. [...] Les dispositions du présent paragraphe s'appliquent en outre aux assujettis [...] qui exercent des activités exonérées au sens de l'article 10, paragraphe 1.

(4) La taxe s'applique en tout cas séparément, selon les dispositions respectivement applicables et par référence au chiffre d'affaires global de chacune d'elles, [...]

(5) Dans tous les cas où la taxe est appliquée séparément pour une activité déterminée, si la déduction prévue à l'article 19 est réduite en application du paragraphe 3 du même article ou est appliquée forfaitairement, celle-ci est accordée pour la taxe relative aux biens et aux services à usage mixte, dans les limites de la fraction imputable à l'exercice de l'activité elle-même ; les passages ou transferts de services à l'activité soumise à la déduction réduite ou forfaitaire constituent des prestations de service au sens de l'article 3 et sont considérés comme ayant été effectués, sur la base de leur valeur normale, à la date à laquelle ils sont fournis. [...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

13 Mercedes Benz est en charge de la direction stratégique de la commercialisation des marques du groupe Daimler-Chrysler en Italie.

14 Dans sa déclaration de TVA au titre de l'exercice fiscal 2004, Mercedes Benz a qualifié ses activités financières, à savoir la réalisation de prêts à ses filiales, d'« accessoires » par rapport à ses activités imposables, ce qui l'a conduite à exclure les intérêts courus sur ces prêts du calcul du dénominateur de la fraction servant à établir le pourcentage de déduction visé à l'article 19-bis du DPR nº 633/72.

15 À la suite d'un contrôle fiscal effectué au cours de l'année 2008 et portant sur l'exercice fiscal 2004, Mercedes Benz a été soumise, par décision de l'administration fiscale, à un rappel de TVA de 1 755 882 euros, au motif que les intérêts perçus sur ces prêts avaient été indûment exclus du dénominateur de la fraction ayant servi à établir le pourcentage de déduction, dans la mesure où la réalisation desdits prêts était l'une des principales activités de Mercedes Benz, les intérêts courus sur ces prêts représentant 71,64 % de son chiffre d'affaires total.

16 Mercedes Benz a introduit un recours contre cette décision devant la Commissione tributaria provinciale di Roma (commission fiscale provinciale de Rome, Italie) qui l'a rejeté. Par suite, Mercedes Benz a interjeté appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi, la Commissione tributaria regionale di Roma (commission fiscale régionale de Rome, Italie).

17 À l'occasion de ce litige, Mercedes Benz a soutenu qu'elle était en droit d'exclure les intérêts courus sur les prêts réalisés au dénominateur de la fraction ayant servi à établir le pourcentage de déduction au titre de la TVA et a notamment fait valoir que, en tout état de cause, le législateur national avait transposé incorrectement les articles 168 et 173 à 175 de la directive 2006/112 en prévoyant que le prorata de déduction visé à l'article 19-bis du DPR nº 633/72 s'applique indistinctement à l'ensemble des biens et des services acquis par un assujetti, sans distinction selon que ces biens et ces services sont affectés à des opérations ouvrant droit à déduction, à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou à ces deux types d'opérations.

18 Dans ces conditions, la Commissione tributaria regionale di Roma (commission fiscale régionale de Rome) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Aux fins de l'exercice du droit à déduction, la réglementation italienne (plus précisément, l'article 19, paragraphe 5, et l'article 19-bis, du [DPR nº 633/72]) et la pratique de l'administration fiscale nationale, imposant de se référer à la composition du chiffre d'affaires de l'opérateur, y compris pour identifier les

opérations dites “accessoires”, sans prévoir une méthode de calcul qui soit fondée sur la composition et la destination effective des achats, et qui reflète objectivement la part d’imputation réelle des dépenses exposées à chacune des activités – taxées et non taxées – exercées par l’assujetti, s’opposent-elles à l’interprétation des articles 168 et 173 à 175 de la directive 2006/112 axée sur les principes de proportionnalité, d’effectivité et de neutralité, tels qu’ils sont établis en droit de l’Union ? »

Sur la question préjudicielle

Observations liminaires

19 En premier lieu, bien que la juridiction de renvoi se soit formellement référée, dans sa demande de décision préjudicielle, aux articles 168 et 173 à 175 de la directive 2006/112, il y a lieu de relever que lors de l’exercice fiscal en cause au principal, le droit à déduction des assujettis était principalement régi par les articles 17 et 19 de la sixième directive.

20 En second lieu, il ressort du dossier soumis à la Cour que, en adoptant l’article 19, paragraphe 5, et l’article 19-bis du DPR nº 633/72, le législateur national a entendu faire usage de la méthode dérogatoire prévue à l’article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive.

21 Dans ces conditions, il convient de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), et l’article 19 de la sixième directive, doivent être interprétés en ce sens qu’ils ne s’opposent pas à une réglementation et à une pratique nationales, telles que celles en cause au principal, qui imposent à un assujetti :

— d’appliquer à l’ensemble des biens et des services qu’il a acquis un prorata de déduction basé sur le chiffre d’affaires, sans prévoir une méthode de calcul qui soit fondée sur la nature et la destination effective de chacun des biens et des services acquis et qui reflète objectivement la part d’imputation réelle des dépenses exposées à chacune des activités taxées et non taxées, et

— de se référer à la composition de son chiffre d’affaires afin d’identifier les opérations qualifiables d’« accessoires ».

Réponse de la Cour

22 Il convient d’emblée de rappeler que, en vertu de l’article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, les assujettis ont la possibilité de déduire la taxe ayant grevé l’acquisition ou la fourniture de biens ou de services destinés à être utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations taxées.

23 En ce qui concerne les biens et les services destinés à être utilisés pour les besoins à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n’ouvrant pas droit à déduction, l’article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive prévoit que la déduction n’est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

24 Toutefois, l’article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive permet aux États membres de recourir à des méthodes de détermination du droit à déduction spécifiques, de caractère dérogatoire, parmi lesquelles figure celle énoncée au point d) de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, point 24).

25 Conformément à l’article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, un État membre peut autoriser ou obliger un assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue à l’article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive, pour tous les biens et les services utilisés pour toutes les opérations y visées.

26 En premier lieu, il convient d'examiner si l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, lu dans son contexte, doit être interprété en ce sens que la méthode de calcul du droit à déduction de la TVA qu'il prévoit implique de recourir à un prorata de déduction fondé sur le chiffre d'affaires.

27 À cet égard, il y a lieu de relever que, contrairement aux autres méthodes de calcul dérogatoires énoncées à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, celle prévue à son point d) prévoit expressément que cette méthode soit appliquée conformément à la règle visée à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive.

28 Or, ainsi qu'il ressort du point 23 du présent arrêt, la règle visée à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive ne précise pas comment la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction doit concrètement être déterminée.

29 Cela étant, le deuxième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, qui suit immédiatement le premier alinéa et commence par les termes « ce prorata », se référant ainsi au prorata de déduction prévu au premier alinéa, précise que ledit prorata doit être déterminé conformément à l'article 19 de cette directive.

30 Or, l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que le prorata de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive doit être établi sur la base d'une fraction comportant, au numérateur, le chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et, au dénominateur, le chiffre d'affaires afférent à ces opérations et aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

31 Ainsi, il y a lieu de lire la référence, figurant à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, à la conformité à la règle visée au premier alinéa de ce paragraphe comme impliquant l'emploi d'un prorata de déduction fondé sur le chiffre d'affaires dans la mise en œuvre de ladite disposition.

32 Il en découle que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, lu en combinaison avec l'article 17, paragraphe 5, premier et deuxième alinéas ainsi qu'avec l'article 19, paragraphe 1, de cette directive, doit être interprété en ce sens que la méthode de calcul du droit à déduction de la TVA qu'il prévoit implique de recourir à un prorata fondé sur le chiffre d'affaires.

33 En deuxième lieu, il convient d'examiner si l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive s'oppose à ce qu'un État membre impose à un assujetti d'appliquer, à l'ensemble des biens et des services qu'il a acquis, un prorata de déduction fondé sur le chiffre d'affaires, et ce sans tenir compte de la nature et de la destination effective de chacun de ces biens et de ces services.

34 À cet égard, d'une part, il ressort du libellé même de l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive que le calcul d'un prorata de déduction pour déterminer le montant de la TVA déductible est, en principe, réservé aux seuls biens et services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et celles n'ouvrant pas droit à déduction (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 40, et du 9 juin 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, point 25).

35 D'autre part, en vertu de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, il est permis aux États membres d'autoriser ou d'obliger un assujetti à opérer la déduction « conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées ».

36 Étant donné que l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, visé expressément à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de cette directive, se réfère tant aux opérations ouvrant droit à déduction qu'à celles n'y ouvrant pas droit, il y a lieu d'entendre les termes « toutes les opérations y visées » comme visant les deux types d'opérations mentionnés à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de ladite directive.

37 Or, contrairement au premier alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, le troisième alinéa, sous d), de ce même article 17, paragraphe 5, n'emploie pas les termes « à la fois ».

38 À défaut d'une telle précision, l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive doit être entendu comme se référant à l'ensemble des biens et des services utilisés par l'assujetti concerné afin de réaliser tant des opérations ouvrant droit à déduction que celles n'y ouvrant pas droit, sans qu'il soit nécessaire que ces biens et ces services servent à effectuer à la fois ces deux types d'opérations.

39 En effet, il convient de rappeler que, lorsqu'une disposition de droit de l'Union est susceptible de plusieurs interprétations, il y a lieu de retenir celle qui est de nature à sauvegarder son effet utile (voir, notamment, arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, point 41).

40 Or, interpréter l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive comme ne s'appliquant qu'à l'égard des biens et des services utilisés pour réaliser « à la fois » des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, aboutirait à conférer à cette disposition la même portée que celle que revêt l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de cette directive à laquelle cette disposition est pourtant censée déroger.

41 Certes, la juridiction de renvoi semble émettre des doutes quant à la compatibilité de l'interprétation exposée au point 38 du présent arrêt avec les principes de proportionnalité des déductions, d'effectivité du droit à déduction et de neutralité de la TVA.

42 Toutefois, sans devoir examiner quelle est l'incidence précise de ces principes sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, il y a lieu de constater que la prise en compte desdits principes, qui régissent le système de TVA, mais auxquels le législateur peut valablement déroger, ne saurait justifier, en tout état de cause, une interprétation qui priverait ladite dérogation, voulue expressément par le législateur, de tout effet utile.

43 Les considérations figurant au point 38 du présent arrêt sont, en outre, corroborées par l'un des objectifs poursuivis par la sixième directive consistant, ainsi qu'il ressort de son dix-septième considérant, à autoriser le recours à des règles d'application relativement simples (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 2012, Commission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, point 35).

44 En effet, en appliquant la règle de calcul prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, les assujettis n'ont pas l'obligation d'affecter les biens et les services qu'ils achètent soit aux opérations ouvrant droit à déduction, soit à celles qui n'ouvrent pas un tel droit, soit à ces deux types d'opérations et, par suite, les administrations fiscales nationales n'ont pas à vérifier si cette affectation a été correctement effectuée.

45 En troisième lieu, il convient de déterminer s'il est permis, compte tenu de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, à un État membre d'imposer que cet assujetti se réfère également à la composition de son chiffre d'affaires afin d'identifier, parmi les opérations réalisées, celles qui sont qualifiables d'« accessoires ».

46 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, pour établir le prorata visé au paragraphe 1 de cet article, il doit être fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux « opérations accessoires immobilières et financières ». Or, la sixième directive ne définit pas cette dernière notion.

47 Cependant, la Cour a déjà précisé que, si l'ampleur des revenus générés par les opérations financières relevant du champ d'application de la sixième directive peut constituer un indice de ce que ces opérations ne doivent pas être considérées comme accessoires, au sens de l'article 19, paragraphe 2, de cette directive, le fait que des revenus supérieurs à ceux produits par l'activité indiquée comme principale par l'entreprise concernée sont générés par de telles opérations ne saurait à lui seul exclure la qualification de celles-ci d'« opérations accessoires », au sens de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, point 77).

48 En outre, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une activité économique doit être qualifiée d'« accessoire », au sens de l'article 19, paragraphe 2, de la sixième directive, dès lors qu'elle ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise et qu'elle n'implique pas une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA est due (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, point 22 ; du 29 avril 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, point 76, et du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 31).

49 Partant, il doit être constaté que la composition du chiffre d'affaires de l'assujetti constitue un élément pertinent pour déterminer si certaines opérations doivent être considérées comme « accessoires », au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive, mais qu'il convient également de tenir compte, à cette fin, du rapport de ces opérations avec les activités taxables de cet assujetti et, le cas échéant, de l'utilisation qu'elles impliquent des biens et des services pour lesquels la TVA est due.

50 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), et l'article 19 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation et à une pratique nationales, telles que celles en cause au principal, qui imposent à un assujetti :

— d'appliquer à l'ensemble des biens et des services qu'il a acquis un prorata de déduction basé sur le chiffre d'affaires, sans prévoir une méthode de calcul qui soit fondée sur la nature et la destination effective de chacun des biens et des services acquis et qui reflète objectivement la part d'imputation réelle des dépenses exposées à chacune des activités taxées et non taxées, et

— de se référer à la composition de son chiffre d'affaires afin d'identifier les opérations qualifiables d'« accessoires », pour autant que l'appréciation menée à cette fin tient également compte du rapport de ces opérations avec les activités taxables de cet assujetti et, le cas échéant, de l'utilisation qu'elles impliquent des biens et des services pour lesquels la TVA est due.

Sur les dépens

51 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit :

L'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), et l'article 19 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation et à une pratique nationales, telles que celles en cause au principal, qui imposent à un assujetti :

— **d'appliquer à l'ensemble des biens et des services qu'il a acquis un prorata de déduction basé sur le chiffre d'affaires, sans prévoir une méthode de calcul qui soit fondée sur la nature et la destination effective de chacun des biens et des services acquis et qui reflète objectivement la part d'imputation réelle des dépenses exposées à chacune des activités taxées et non taxées, et**

— **de se référer à la composition de son chiffre d'affaires afin d'identifier les opérations qualifiables d'« accessoires », pour autant que l'appréciation menée à cette fin tient également compte du rapport de ces opérations avec les activités taxables de cet assujetti et, le cas échéant, de l'utilisation qu'elles impliquent des biens et des services pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est due.**

Signatures