HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

14 decembrie 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 77/388/CEE — Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) — Domeniu de aplicare — Aplicarea unei prorate de deducere în cazul taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării tuturor bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă — Operațiuni accesorii — Utilizarea cifrei de afaceri ca indiciu”

În cauza C-378/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia), prin decizia din 6 mai 2015, primită de Curte la 16 iulie 2015, în procedura

Mercedes Benz Italia SpA

împotriva

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnii M. Vilaras, J. Malenovský (raportor), M. Safjan și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 aprilie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Mercedes Benz Italia SpA, de P. Centore, avvocato;

— pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de E. De Bonis, de G. De Bellis și de M. Capolupo, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de D. Recchia, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 iunie 2016,

pronunță prezenta

* * Limba de procedură: italiana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatul (5) și a articolului 19 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 1977, L 145, p. 1), în versiunea aplicabilă la data situației de fapt din litigiu (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Mercedes Benz Italia Spa (denumită în continuare „Mercedes Benz”), pe de o parte, și Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Administrația Fiscală – Direcția Provincială Roma 3, denumită în continuare „Administrația Fiscală”), pe de altă parte, referitor la deduceri ale taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate de Mercedes Benz cu privire la exercițiul fiscal 2004.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Al șaptesprezecelea considerent al celei de A șasea directive prevedea:

„întrucât statele membre trebuie să poată adopta sau menține, în anumite limite și condiții, măsuri speciale de derogare de la prezenta directivă pentru a simplifica perceperea taxei sau pentru a evita evaziunea și fraudele fiscale;

[…]” [traducere neoficială]

4 Articolul 13 secțiunea B din această directivă prevedea:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc […]:

(d) următoarele operațiuni:
(1) acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă;

[…]” [traducere neoficială]

5 Potrivit articolului 17 alineatele (2) și (5) din directiva menționată:

„(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 taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea datorată sau achitată în statul membru în cauză 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;

[…]

(5) 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 taxa pe valoarea adăugată 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 că, atunci când taxa pe valoarea adăugată care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.” [traducere neoficială]

6 Articolul 19 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă, intitulat „Calculul proratei de deducere”, avea următorul cuprins:

„(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 taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere […];

— la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. […]

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 operațiunilor imobiliare și financiare accesorii […]” [traducere neoficială]

7 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007.

Dreptul italian

8 Articolul 10 punctul 1) din decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decretul președintelui Republicii Italiene nr. 633 de instituire și de reglementare a taxei pe valoarea adăugată) din 26 octombrie 1972 (GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „DPR nr. 633/72"), prevede:

„Sunt scutite de taxă:

Prestările de servicii privind acordarea și negocierea de credite, gestionarea acestora și operațiunile de finanțare […]"

9 Articolul 19 alineatul 5 din DPR nr. 633/72 prevede:

„Pentru contribuabilii care desfășoară atât activități care implică operațiuni care dau dreptul de deducere, cât și activități care implică operațiuni scutite […] dreptul de deducere a impozitului este permis numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni, iar cuantumul acesteia se calculează prin aplicarea proratei de deducere prevăzute la articolul 19-bis."

10 Reiese din dosarul prezentat Curții că metoda de stabilire a dreptului de deducere, prevăzută la articolul 19 alineatul 5 din DPR nr. 633/72, se aplică în privința tuturor bunurilor și serviciilor achiziționate de persoane impozabile care efectuează operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni scutite.

11 Potrivit articolului 19-bis du DPR nr. 633/72:

„1. Prorata de deducere prevăzută la articolul 19 alineatul 5 se determină pe baza raportului dintre valoarea operațiunilor care dau drept de deducere efectuate în cursul anului și aceeași valoare majorată cu valoarea operațiunilor scutite efectuate în cursul aceluiași an. Prorata de deducere se rotunjește la unitatea superioară sau inferioară, după cum partea zecimală depășește sau nu depășește cinci zecimi.

2. Pentru calculul proratei de deducere prevăzute la alineatul 1, nu se ține seama de operațiunile scutite indicate la punctele 1)-9) [ale articolului 10 din DPR nr. 633/72], atunci când nu fac obiectul activității principale a persoanei impozabile sau sunt accesorii operațiunilor impozabile, fără a aduce atingere caracterului nedeductibil al taxei aferente bunurilor și serviciilor utilizate exclusiv pentru efectuarea acestor din urmă operațiuni."

12 Articolul 36 din DPR nr. 633/72 are următorul cuprins:

„(1) În ceea ce privește persoanele impozabile care desfășoară mai multe activități, taxa se aplică în mod global și cumulativ pentru toate activitățile, prin raportare la cifra de afaceri globală, sub rezerva dispozițiilor alineatelor următoare.

(2) În cazul în care persoana impozabilă administrează întreprinderi sau exercită simultan meserii sau profesii, taxa se aplică separat pentru administrarea de întreprinderi și pentru exercitarea unor meserii sau profesii, în conformitate cu dispozițiile aplicabile și, respectiv, prin raportare la cifra de afaceri.

(3) Persoanele impozabile care administrează mai multe întreprinderi sau desfășoară mai multe activități în cadrul aceleiași întreprinderi sau mai multe meserii sau profesii pot opta pentru aplicarea separată a taxei aferente anumitor activități pe care le desfășoară, indicând alegerea lor Autorității Fiscale în declarația aferentă anului anterior sau în declarația de începere a activității. În această ipoteză, deducerea prevăzută la articolul 19 se acordă, cu condiția ca activitatea să facă obiectul unei contabilități separate, dar este exclusă, prin derogare de la dispozițiile alineatului precedent, în ceea ce

privește taxa aferentă bunurilor neamortizabile cu utilizare mixtă. Opțiunea își produce efectele atât timp cât nu este revocată și, în orice caz, pentru o perioadă de cel puțin trei ani. […] Dispozițiile prezentului alineat se aplică de asemenea persoanelor impozabile […] care desfășoară activități scutite în sensul articolului 10 alineatul 1.

(4) Taxa se aplică în orice caz separat, potrivit dispozițiilor aplicabile respective și prin raportare la cifra de afaceri globală a fiecăreia dintre acestea […]

(5) În toate cazurile în care taxa se aplică separat pentru o anumită activitate, dacă deducerea prevăzută la articolul 19 este redusă în temeiul alineatului 3 al aceluiași articol sau este aplicată forfetar, aceasta se acordă pentru taxa aferentă bunurilor și serviciilor cu utilizare mixtă, în limitele fracțiunii aferente exercitării activității propriu-zise; trecerile sau transferurile de servicii la activitatea supusă deducerii reduse sau forfetare constituie prestări de servicii în sensul articolului 3 și sunt considerate ca fiind efectuate, pe baza valorii lor normale, la data la care sunt furnizate. […]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 Mercedes Benz gestionează direcția strategică de comercializare a mărcilor grupului Daimler-Chrysler în Italia.

14 În declarația sa de TVA pentru exercițiul fiscal 2004, Mercedes Benz și-a calificat activitățile financiare, și anume acordarea de împrumuturi filialelor sale, ca fiind „accesorii” în raport cu activitățile sale impozabile, ceea ce a determinat-o să excludă dobânzile acumulate la aceste împrumuturi de la calculul numitorului fracției utilizate pentru stabilirea procentului de deducere prevăzut la articolul 19-bis din DPR nr. 633/72.

15 În urma unui control fiscal efectuat în cursul anului 2008 și care privea exercițiul fiscal 2004, Mercedes Benz a fost obligată, prin decizia Administrației Fiscale, la plata unui TVA suplimentar în cuantum de 1 755 882 de euro pentru motivul că dobânzile încasate pentru aceste împrumuturi fuseseră excluse în mod nejustificat de la calculul numitorului fracției utilizate pentru stabilirea procentului de deducere, întrucât realizarea împrumuturilor în cauză era una dintre activitățile principale ale Mercedes Benz, dobânzile acumulate pentru aceste împrumuturi reprezentând 71,64 % din cifra sa de afaceri totală.

16 Mercedes Benz a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Commissione tributaria provinciale di Roma (Comisia Fiscală Provincială din Roma, Italia), care a respins-o. În consecință, Mercedes Benz a formulat apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere, Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma, Italia).

17 Cu ocazia acestui litigiu, Mercedes Benz a susținut că era îndreptățită să excludă dobânzile acumulate la împrumuturile acordate de la numitorul fracției utilizate pentru stabilirea procentului de deducere a TVA-ului și a susținut în special că, în orice caz, legiuitorul național a transpus în mod incorect articolele 168 și 173-175 din Directiva 2006/112 prin faptul că a prevăzut că prorata de deducere menționată la articolul 19-bis din DPR nr. 633/72 se aplică în mod nediferențiat tuturor bunurilor și serviciilor achiziționate de o persoană impozabilă, fără a distinge după cum aceste bunuri și servicii sunt alocate unor operațiuni care dau drept de deducere, unor operațiuni care nu dau drept de deducere sau ambelor tipuri de operațiuni.

18 În aceste condiții, Commissione tributaria regionale di Roma (Comisia Fiscală Regională din Roma) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În vederea exercitării dreptului de deducere, legislația națională (mai precis articolul 19 alineatul 5 și articolul 19-bis din [DPR nr. 633/72]) și practica administrației fiscale naționale, care impun raportarea la compunerea cifrei de afaceri a operatorului, inclusiv pentru determinarea așa-numitelor

operațiuni «accesorii», fără să prevadă o metodă de calcul întemeiată pe compunerea și pe destinația efectivă a achizițiilor și care să reflecte în mod obiectiv cota de imputare reală a cheltuielilor efectuate pentru fiecare dintre activitățile – impozitate și neimpozitate – desfășurate de persoana impozabilă, se opun interpretării articolelor 168 și 173-175 din Directiva 2006/112, orientată potrivit principiilor proporționalității, efectivității și neutralității, astfel cum sunt consacrate în dreptul Uniunii?"

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

19 În primul rând, deși instanța de trimitere s-a referit în mod formal, în cererea sa de decizie preliminară, la articolele 168 și 173-175 din Directiva 2006/112, este necesar să se arate că, în cursul exercițiului fiscal în discuție în litigiul principal, dreptul de deducere al persoanelor impozabile era în principal reglementat de articolele 17 și 19 din A șasea directivă.

20 În al doilea rând, reiese din dosarul prezentat Curții că, prin adoptarea articolului 19 alineatul 5 și a articolului 19-bis din DPR nr. 633/72, legiuitorul național a intenționat să utilizeze metoda derogatorie prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă.

21 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) și articolul 19 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări și unei practici naționale precum cele în discuție în litigiul principal, care impun unei persoane impozabile:

— să aplice tuturor bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat o prorata de deducere bazată pe cifra de afaceri, fără să prevadă o metodă de calcul care să fie întemeiată pe natura și pe destinația efectivă a fiecăruia dintre bunurile și serviciile achiziționate și care să reflecte în mod obiectiv cota de imputare reală a cheltuielilor efectuate pentru fiecare dintre activitățile impozitate și neimpozitate și

— să se raporteze la compunerea cifrei sale de afaceri pentru a identifica operațiunile calificabile drept „accesorii".

Răspunsul Curții

22 Trebuie amintit de la bun început că, în temeiul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, persoanele impozabile au posibilitatea de a deduce taxa aferentă achiziționării sau furnizării de bunuri sau de servicii destinate a fi utilizate exclusiv pentru realizarea operațiunilor taxabile.

23 În cazul bunurilor și serviciilor utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă prevede că deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni.

24 Cu toate acestea, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă permite statelor membre să recurgă la metode de stabilire a dreptului de deducere specifice, cu caracter derogatoriu, printre care se numără cea prevăzută la litera (d) din această dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 24).

25 Conform articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, un stat membru poate să autorizeze sau să oblige o persoană impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior.

26 În primul rând, trebuie să se analizeze dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, privit în contextul său, trebuie interpretat în sensul că metoda de calcul al dreptului de deducere a TVA-ului pe care o prevede implică recurgerea la o prorata de deducere întemeiată pe cifra de afaceri.

27 În această privință, este necesar să se arate că, spre deosebire de celelalte metode de calcul derogatorii prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, cea prevăzută la litera (d) a acestuia prevede în mod expres ca această metodă să fie aplicată în conformitate cu norma menționată la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din directiva în cauză.

28 Or, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 23 din prezenta hotărâre, norma menționată la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă nu precizează modul în care trebuie stabilită concret partea din TVA care poate fi atribuită operațiunilor care dau drept de deducere.

29 În aceste condiții, al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, care urmează imediat după primul paragraf și începe cu expresia „[p]rorata de deducere”, referindu-se astfel la prorata de deducere prevăzută la primul paragraf, precizează că prorata menționată trebuie stabilită în conformitate cu articolul 19 din această directivă.

30 Or, articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că prorata de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă trebuie stabilită pe baza unui raport cuprinzând, la numărător, cifra de afaceri aferentă operațiunilor care dau drept de deducere și, la numitor, cifra de afaceri aferentă acestor operațiuni și operațiunilor care nu dau drept de deducere.

31 Astfel, trimiterea, care figurează la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, la conformitatea cu norma menționată la primul paragraf al acestui alineat trebuie interpretată ca implicând utilizarea unei prorata de deducere întemeiate pe cifra de afaceri în punerea în aplicare a dispoziției menționate.

32 Rezultă de aici că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă coroborat cu articolul 17 alineatul (5) primul și al doilea paragraf, precum și cu articolul 19 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că metoda de calcul al dreptului de deducere a TVA-ului pe care o prevede implică recurgerea la o prorata întemeiată pe cifra de afaceri.

33 În al doilea rând, trebuie analizat dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă se opune ca un stat membru să impună unei persoane impozabile să aplice tuturor bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat o prorata de deducere bazată pe cifra de afaceri, și aceasta fără a ține seama de natura și de destinația efectivă ale fiecăruia dintre aceste bunuri și servicii.

34 În această privință, pe de o parte, reiese din însuși modul de redactare a articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă că calculul unei prorata de deducere pentru a stabili cuantumul TVA-ului deductibil este, în principiu, rezervat exclusiv bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă pentru a efectua deopotrivă operațiuni economice care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugalia Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 40, și Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punctul 25).

35 Pe de altă parte, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, se permite statelor membre să autorizeze sau să oblige o persoană 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”.

36 Dat fiind că articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, menționat în mod expres la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din această directivă, se referă atât la operațiunile care dau drept de deducere, cât și la cele care nu dau drept de deducere, este necesar să se înțeleagă expresia „toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior” ca vizând cele două tipuri de operațiuni menționate la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din directiva amintită.

37 Or, contrar primului paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, al treilea paragraf litera (d) al aceluiași articol 17 alineatul (5) nu utilizează expresia „atât pentru […], cât și pentru”.

38 În lipsa unei astfel de precizări, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă trebuie înțeles ca referindu-se la toate bunurile și serviciile utilizate de persoana impozabilă în cauză pentru a efectua atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, fără a fi necesar ca bunurile și serviciile respective să servească pentru efectuarea în același timp a acestor două tipuri de operațiuni.

39 Astfel, trebuie amintit că, în cazul în care o prevedere din dreptul Uniunii poate primi mai multe interpretări, trebuie să se acorde prioritate celei care este de natură să îi păstreze efectul util (a se vedea în special Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punctul 41).

40 Or, a interpreta articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă ca fiind aplicabil numai bunurilor și serviciilor utilizate „atât pentru [operațiunile care dau drept de deducere,] […] cât și pentru” operațiuni care nu dau drept de deducere ar conduce la a conferi acestei dispoziții același domeniu de aplicare precum cel al articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din directiva menționată, de la care dispoziția în cauză este însă destinată să deroge.

41 Desigur, instanța de trimitere pare să aibă îndoieli în privința compatibilității interpretării prezentate la punctul 38 din prezenta hotărâre cu principiile proporționalității deducerilor, efectivității dreptului la deducere și neutralității TVA-ului.

42 Totuși, fără a fi necesar să se analizeze care este efectul exact al acestor principii asupra interpretării articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, trebuie să se constate că luarea în considerare a principiilor menționate care guvernează sistemul TVA-ului, dar de la care legiuitorul poate deroga în mod valabil, nu poate justifica, în orice caz, o interpretare care ar priva derogarea în cauză, dorită în mod expres de legiuitor, de orice efect util.

43 Considerațiile care figurează la punctul 38 din prezenta hotărâre sunt, în plus, confirmate de unul dintre obiectivele urmărite de A șasea directivă constând, astfel cum reiese din al șaptesprezecelea considerent al acesteia, în a autoriza recurgerea la norme de aplicare relativ simple (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 35).

44 Astfel, aplicând regula de calcul prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) din A șasea directivă, persoanele impozabile nu au obligația să utilizeze bunurile și serviciile pe care le achiziționează fie pentru operațiunile care dau drept de deducere, fie pentru cele care nu dau un astfel de drept, fie pentru aceste două tipuri de operațiuni și, în consecință, administrațiile fiscale naționale nu trebuie să verifice dacă această alocare a fost corect efectuată.

45 În al treilea rând, este necesar să se stabilească dacă, ținând seama de articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, este permis unui stat membru să impună ca persoana impozabilă în cauză să se raporteze inclusiv la compunerea cifrei sale de afaceri pentru a identifica, printre operațiunile efectuate, pe cele care sunt calificabile drept „accesorii”.

46 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, pentru a stabili prorata menționată la alineatul (1) al acestui articol, este necesar să se facă abstracție de cuantumul cifrei de afaceri aferente „operațiunilor imobiliare și financiare accesorii”. Or, A șasea directivă nu definește această din urmă noțiune.

47 Totuși, Curtea a precizat deja că, deși volumul veniturilor generate de operațiunile financiare care intră în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive poate să constituie un indiciu că aceste operațiuni nu trebuie considerate ca fiind accesorii în sensul articolului 19 alineatul (2) din această directivă, faptul că astfel de operațiuni generează venituri superioare celor care rezultă din activitatea indicată de întreprindere drept principală nu poate să excludă în sine calificarea acestora drept „operațiuni accesorii” în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 77).

48 În plus, reiese din jurisprudența Curții că o activitate economică trebuie calificată ca fiind „accesorie”, în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, dacă nu constituie prelungirea directă, permanentă și necesară a activității taxabile a întreprinderii și dacă nu implică o utilizare semnificativă de bunuri și de servicii pentru care se datorează TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, punctul 22, Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punctul 76, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 31).

49 Prin urmare, este necesar să se constate că compunerea cifrei de afaceri a persoanei impozabile constituie un element relevant pentru a stabili dacă anumite operațiuni trebuie considerate ca fiind „accesorii” în sensul articolului 19 alineatul (2) a doua teză din A șasea directivă, dar că este de asemenea necesar să se țină seama, în acest scop, de raportul operațiunilor menționate cu activitățile taxabile ale persoanei impozabile în cauză și, dacă este cazul, de utilizarea pe care o conferă acestea bunurilor și serviciilor pentru care se datorează TVA.

50 Rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) și articolul 19 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări și unei practici naționale precum cele în discuție în litigiul principal, care impun unei persoane impozabile:

— să aplice tuturor bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat o prorata de deducere bazată pe cifra de afaceri, fără să prevadă o metodă de calcul care să fie întemeiată pe natura și pe destinația efectivă a fiecăruia dintre bunurile și serviciile achiziționate și care să reflecte în mod obiectiv cota de imputare reală a cheltuielilor efectuate pentru fiecare dintre activitățile impozitate și neimpozitate și

— să se raporteze la compunerea cifrei sale de afaceri pentru a identifica operațiunile calificabile drept „accesorii”, în măsura în care evaluarea efectuată în acest scop ține seama inclusiv de raportul operațiunilor menționate cu activitățile taxabile ale persoanei impozabile și, dacă este cazul, de utilizarea pe care o conferă acestea bunurilor și serviciilor pentru care se datorează TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 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 a treia) declară:

Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) și articolul 19 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 nu se opun unei reglementări și unei practici naționale precum cele în discuție în litigiul principal, care impun unei persoane impozabile:

— **să aplice tuturor bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat o prorata de deducere bazată pe cifra de afaceri, fără să prevadă o metodă de calcul care să fie întemeiată pe natura și pe destinația efectivă a fiecăruia dintre bunurile și serviciile achiziționate și care să reflecte în mod obiectiv cota de imputare reală a cheltuielilor efectuate pentru fiecare dintre activitățile impozitate și neimpozitate și**

— **să se raporteze la compunerea cifrei sale de afaceri pentru a identifica operațiunile calificabile drept „accesorii”, în măsura în care evaluarea efectuată în acest scop ține seama inclusiv de raportul operațiunilor menționate cu activitățile taxabile ale persoanei impozabile și, dacă este cazul, de utilizarea pe care o conferă acestea bunurilor și serviciilor pentru care se datorează taxa pe valoarea adăugată.**

Semnături