Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
présentées le 29 juin 2016 [1]

Affaire C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
contre
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

[demande de décision préjudicielle formée par la Commissione tributaria regionale di Roma (commission fiscale régionale de Rome, Italie)]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive 77/388/CEE — Article 17, paragraphe 5, troisième alinéa — Déduction de la taxe payée en amont — Déduction au prorata — Calcul»

I – Introduction

1. La demande de décision préjudicielle introduite par la Commissione tributaria regionale di Roma (commission fiscale régionale de Rome, Italie) porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive 77/388/CEE [2] autorisant les États membres à déroger à la règle générale de calcul du prorata de déduction prévue au deuxième alinéa de ce paragraphe et à l'article 19 de cette directive.

2. L'enjeu principal de cette demande préjudicielle porte sur le champ d'application de la dérogation précitée. Vise-t-elle seulement, comme c'est le cas des autres dérogations prévues au troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, les « biens et services à usage mixte », c'est-à-dire les biens et les services qui sont utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas ce droit, ou a-t-elle un champ plus large que celles-ci, couvrant ainsi tous les biens et les services acquis par un « assujetti mixte », à savoir un assujetti effectuant à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas ce droit ? Se pose également la question de savoir quelles sont les méthodes de calcul qui peuvent être imposées par les États membres en vertu de cette dérogation.

3. Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Mercedes Benz Italia SpA (ci-après « Mercedes Benz ») aux autorités fiscales italiennes au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de cette société.

1 — Langue originale : le français.

2 — Sixième directive 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), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO 1991, L 376, p. 1) (ci-après la « sixième directive »).

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

4. Aux termes de sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur l'interprétation des articles 168 et 173 à 175 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [3].

5. Il ressort cependant de la décision de renvoi que le litige au principal concerne le droit à déduction de Mercedes Benz au titre de l'exercice fiscal 2004. Dès lors, comme le relève la Commission européenne, les faits pertinents du litige au principal ne sont pas couverts, rationae temporis, par la directive 2006/112, laquelle n'a abrogé et remplacé la sixième directive qu'avec effet au 1er janvier 2007 [4].

6. Il y a donc lieu de faire application de la sixième directive, ce qui n'a toutefois aucune incidence sur le fond de la réponse à apporter à la question posée par la juridiction de renvoi, car les dispositions pertinentes des deux directives sont substantiellement identiques [5].

7. L'article 17 de la sixième directive, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », paragraphes 1, 2 et 5, dans leur rédaction résultant de l'article 28 septies de celle-ci, sont rédigés comme suit :

« 1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

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 ;

3 — JO 2006, L 347, p. 1.

4 — Voir article 411, paragraphe 1, et article 413 de la directive 2006/112.

5 — L'article 17, paragraphes 2 et 5, et l'article 19 de la sixième directive contiennent ainsi des dispositions qui correspondent, mutatis mutandis, aux articles 168 et 173 à 175 de la directive 2006/112.

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. »

8. L'article 19, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive prévoit :

« 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 conformément à l'article 17, paragraphes 2 et 3,

— 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. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11, sous A, paragraphe 1, sous a).

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 livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise. Il est également fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières [...] »

B – *Le droit italien*

9. L'article 19, paragraphe 5, du decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (décret du président de la République italienne n° 633 instituant et régissant la taxe sur la valeur ajoutée), du 26 octobre 1972 (ci-après le « DPR n° 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. L'article 19-bis du DPR n° 633/72 se lit comme suit :

« 1. Le prorata de déduction visé à l'article 19, paragraphe 5, est calculé sur la base du ratio entre le montant des opérations ouvrant droit à déduction, effectuées au cours de l'année, et le même montant majoré des opérations exonérées au cours de la même année. Le prorata de déduction est arrondi à l'unité supérieure ou inférieure, selon que la partie décimale dépasse ou non les cinq dixième.

[...]

2. Aux fins du calcul du prorata de déduction visé au premier paragraphe, 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. »

III – Le litige au principal, la question préjudicielle et la procédure devant la Cour

11. À la suite d'un contrôle fiscal, l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (administration fiscale, direction régionale de Rome 3, Italie, ci-après l' « Agenzia ») a adressé à Mercedes Benz un avis d'imposition émis aux fins de la TVA, pour l'exercice fiscal 2004, en vue de recouvrer un montant de 1 755 882 euros, outre les sommes correspondant aux sanctions et aux intérêts. La demande de recouvrement faisait valoir que les intérêts perçus par Mercedes Benz sur les prêts octroyés à ses filiales, d'un montant total de 41 878 647 euros, avaient été indûment exclus du calcul du prorata visé à l'article 19-bis du DPR nº 633/72.

12. Dans sa déclaration de TVA au titre de l'exercice fiscal 2004, Mercedes Benz avait qualifié ses activités financières, à savoir la réalisation de prêts, d'accessoires par rapport à ses activités imposables, ce qui avait justifié l'exclusion des intérêts courus sur ces prêts du calcul du prorata. Selon l'Agenzia, la réalisation desdits prêts était une des activités principales de Mercedes Benz, l'Agenzia faisant référence au fait que les intérêts en cause représentaient 71,64 % du chiffre d'affaires total de la société.

13. Mercedes Benz a introduit un recours contre l'avis de recouvrement de l'Agenzia devant la Commissione tributaria provinciale di Roma (commission fiscale provinciale de Rome, Italie) qui l'a rejeté. La société a donc interjeté appel de cette décision devant la juridiction de renvoi.

14. Dans le cadre du litige au principal, Mercedes Benz invoque, en premier lieu, le caractère accessoire de ses opérations de financement et, en deuxième lieu, les effets de distorsion du régime de TVA italien en faveur des autorités fiscales italiennes, en fonction de l'application d'une méthode de prorata « mathématique », fondée sur un critère exclusivement formel (la composition du chiffre d'affaires de l'assujetti), plutôt qu'une méthode de prorata « substantiel », fondée sur une appréciation effective de la quote-part des acquisitions qui sont destinées aux opérations imposables. À cet égard, Mercedes Benz a présenté deux rapports d'expertise concluant à l'incidence minimale des coûts supportés en 2004 par la société pour l'acquisition des biens et des services sur ses opérations exonérées, à savoir ses activités financières [6].

15. Il est constant entre les parties 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'ensemble des biens et des services acquis par un assujetti mixte au cours d'un exercice fiscal.

16. La société fait valoir que le législateur italien aurait transposé incorrectement les articles 173 à 175 de la directive 2006/112, en prévoyant, en vertu de l'article 19, paragraphe 5, du DPR nº 633/72, que le calcul du prorata de déduction, visé à l'article 19-bis du DPR nº 633/72, s'applique à l'ensemble des biens et des services acquis par des assujettis mixtes. Une telle méthode de calcul ne permettrait pas d'établir avec précision la part de la TVA susceptible d'être imputée à des opérations ouvrant droit à déduction. Selon la société, les articles susmentionnés de cette directive précisent que le champ d'application du prorata est limité aux biens et aux services qui sont utilisés par l'assujetti afin d'effectuer, de façon simultanée, des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas ce droit.

6 — Il ressort de la décision de renvoi qu'un de ces rapports a conclu à une incidence de 0,22 % et l'autre à une incidence égale à zéro.

17. Pour sa part, l'Agenzia réaffirme la légalité des relances fiscales effectuées, en rappelant les motifs formulés dans son avis de recouvrement.

18. 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 n° 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/CE, axée sur les principes de proportionnalité, effectivité et neutralité, tels qu'ils sont établis en droit de l'Union ? »

19. Des observations écrites ont été déposées par Mercedes Benz, le gouvernement italien ainsi que par la Commission, lesquels ont participé à l'audience qui s'est tenue le 14 avril 2016.

IV – Analyse juridique

A – *Sur la teneur de la question préjudicielle*

20. Par sa demande préjudicielle, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur l'interprétation de l'article 19, paragraphe 5, et de l'article 19-bis du DPR n° 633/72 ainsi que la pratique de l'administration fiscale nationale, afin de déterminer si ces articles et cette pratique sont conformes aux articles 168 et 173 à 175 de la directive 2006/112.

21. Il convient de relever que la Cour, saisie au titre de l'article 267 TFUE, est compétente pour statuer sur l'interprétation des traités ainsi que sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions de l'Union européenne. La compétence de la Cour est limitée à l'examen des seules dispositions du droit de l'Union. Il appartient au juge national d'apprécier la portée des dispositions nationales et la manière dont elles doivent être appliquées[7].

22. En outre, comme indiqué aux points 5 et 6 des présentes conclusions, les faits pertinents du litige au principal sont couverts, rationae temporis, non pas par la directive 2006/112, mais par la sixième directive.

23. Dès lors, la question préjudicielle doit être entendue comme visant à établir si l'article 17, paragraphes 2 et 5, et l'article 19 de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale et à une pratique de l'administration fiscale nationale, telles que celles en cause au principal, qui imposent à des assujettis effectuant à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, de déterminer le montant de la TVA déductible par l'application d'un prorata, établi conformément à l'article 19 de cette directive, pour l'ensemble des biens et des services acquis, y compris les biens et les services exclusivement utilisés pour effectuer soit des opérations ouvrant droit à déduction, soit des opérations n'ouvrant pas ce droit.

7 — Arrêt du 1er juin 2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, point 29), ainsi que ordonnance du 25 janvier 2007, Koval'ský (C-302/06, non publiée, EU:C:2007:64, point 17 et jurisprudence citée).

B – *Observations introductives*

24. À titre liminaire, il convient de rappeler brièvement les principes essentiels encadrant le droit à déduction de la TVA.

25. Il ressort de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive que l'assujetti a droit à une déduction de la TVA « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées ». Le droit à déduction se détermine ainsi en rattachant les coûts acquittés en amont à des opérations effectuées en aval [8] .

26. Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de cette directive constitue un principe fondamental du système commun de TVA, qui ne peut, en principe, être limité, et s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont [9].

27. Ce régime vise, selon les termes de la Cour, à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA [10].

28. Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de taxe en amont [11].

29. De façon logique, l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive prévoit que, en ce qui concerne les biens et les services à usage mixte [12], la déduction de la TVA n'est admise que « pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux [opérations ouvrant droit à déduction] ». Selon son deuxième alinéa, cette partie proportionnelle est déterminée conformément à l'article 19 de la même directive, dont le paragraphe 1 prévoit, en substance, le calcul du prorata de déduction à partir d'une fraction correspondant au chiffre d'affaires afférent aux opérations dont la TVA est déductible divisé par le chiffre d'affaires total [13].

30. Le calcul du prorata de déduction prévu à l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive implique une approximation de la partie de la TVA afférente aux opérations taxables de l'assujetti, dans la mesure où il serait, en règle générale, difficile, voire impossible, de déterminer avec précision dans quelle mesure les biens et les services à usage mixte sont utilisés pour effectuer lesdites

8 — Voir, de façon similaire, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, point 71).

9 — Voir arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 56 et jurisprudence citée). Pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent présenter un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction et faire partie des éléments constitutifs du prix de ces opérations. Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. Voir arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 23 et 24 et jurisprudence citée).

10 — Voir arrêt du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 57 et jurisprudence citée).

11 — Voir arrêt du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 16 et jurisprudence citée).

12 — Les biens et les services à usage mixte sont souvent des frais généraux qui se rattachent tant aux opérations taxées qu'aux opérations exonérées de l'assujetti.

13 — Voir, également, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, point 10). Les opérations qui ne relèvent pas du champ d'application de la sixième directive et qui n'ouvrent donc pas un droit à déduction doivent être exclues du calcul du prorata de déduction visé aux articles 17 et 19 de la sixième directive. Voir arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, point 54 et jurisprudence citée).

opérations [14]. Ce calcul se fonde sur l'hypothèse selon laquelle la composition des biens et des services à usage mixte correspond à la composition du chiffre d'affaires de l'assujetti. Autrement dit, la règle générale de calcul du prorata part du principe que les biens et les services à usage mixte sont utilisés par l'assujetti pour ses activités taxables et pour ses activités exonérées proportionnellement au chiffre d'affaires de chacune d'elles.

31. En vertu du troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, les États membres peuvent toutefois déroger à la règle générale de calcul du prorata, prévue à l'article 19 de cette directive, en autorisant ou en obligeant l'assujetti à déterminer le montant déductible en appliquant des proratas spéciaux, à savoir une des autres méthodes de calcul énumérées à cet alinéa, sous a) à e) [15].

32. Dans la présente affaire, le gouvernement italien a déclaré que, en adoptant la réglementation contestée, à savoir l'article 19, paragraphe 5, et l'article 19-bis du DPR nº 633/72, le législateur italien a fait exercice de la faculté prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive [16]. Il me semble évident, par ailleurs, que cette réglementation ne saurait être justifiée en vertu des autres dérogations prévues à ce même alinéa, sous a) à e), lesquelles permettent d'établir un prorata distinct pour chaque secteur d'activité [sous a) et b)], d'opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services à une activité précise [sous c)] et de ne pas prendre en compte des montants non déductibles insignifiants [sous e)] [17]. Par conséquent, je me limiterai, dans l'analyse qui suit, à l'examen de la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive.

33. La question qui se pose est donc celle de savoir si cette dérogation, prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive (ci-après la « dérogation prévue au point d) »), autorise une réglementation telle que celle applicable au principal, qui impose à des assujettis mixtes de déterminer le montant déductible par l'application d'un prorata, établi conformément à l'article 19 de la sixième directive, pour l'ensemble des biens et des services acquis en amont, quelle que soit leur utilisation.

34. Cette question recouvre deux aspects que j'examinerai successivement. Premièrement, il faut s'interroger sur le champ d'application de la dérogation prévue au point d) et, notamment, si elle vise davantage que les biens et les services à usage mixte, à la différence de la règle générale du prorata de déduction et des autres dérogations prévues, respectivement, aux premier et troisième alinéas de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. Deuxièmement, se pose la question de savoir quelles sont les méthodes de calcul qui sont autorisées par la dérogation prévue au point d).

14 — Voir, également, conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, point 33), qui relève que la règle générale du calcul du prorata, prévue à l'article 19 de la sixième directive, « permet, en principe, un calcul équitable du montant déductible définitif présentant un degré d'exactitude raisonnable ». Voir, aussi, conclusions de l'avocat général Mengozzi dans l'affaire Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, point 92).

15 — Le caractère dérogatoire du troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive ressort de l'expression introductive de cet alinéa (« Toutefois, les États membres peuvent »). Les États membres ne sont pas obligés de se limiter à une seule des méthodes énumérées audit article 17, paragraphe 5, troisième alinéa. Voir arrêt du 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 38).

16 — Correspondant à l'actuel article 173, paragraphe 2, de la directive 2006/112. Selon le gouvernement italien, le texte de l'article 174 de la directive 2006/112 (ancien article 19 de la sixième directive) est repris, en substance, dans l'article 19-bis du DPR nº 633/72.

17 — Voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 19). Je note incidemment que la signification de la formule « prévoir l'exclusion du droit à déduction sous certaines conditions », employée par la Cour au point précité et au point 23 du même arrêt, n'est pas évidente. Elle a toutefois été reprise dans l'arrêt du 12 septembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, point 31).

C – Sur le champ d'application de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive

1. Sur les différentes interprétations proposées

35. Aux termes de son libellé, l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive permet aux États membres d'« autoriser ou [d']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 ».

36. S'agissant de l'expression « pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées », deux interprétations différentes sont proposées dans la présente affaire.

37. Le gouvernement italien et la Commission [18] considèrent que cette expression doit être comprise comme visant tous les biens et les services qui sont utilisés soit pour des opérations ouvrant droit à déduction, soit pour des opérations n'ouvrant pas ce droit. Une telle interprétation conduit à inclure dans le champ de la dérogation prévue au point d), l'ensemble des biens et des services acquis par un assujetti mixte au cours d'un exercice fiscal.

38. En revanche, Mercedes Benz fait valoir que cette expression doit être interprétée comme visant uniquement les biens et les services à usage mixte acquis par l'assujetti au cours d'un exercice fiscal.

39. J'admets que le libellé de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive ne brille pas par sa clarté [19]. Pour les raisons exposées ci-dessous, je me rallie néanmoins à l'interprétation préconisée par Mercedes Benz, en ce que celle proposée par le gouvernement italien et par la Commission est, à mon sens, contraire à la jurisprudence de la Cour et incompatible avec la finalité poursuivie par les dérogations prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive [20].

2. Sur la jurisprudence de la Cour

40. Le principe général du prorata visée au premier alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive se limite indubitablement à des biens et des services à usage mixte, ainsi qu'il ressort du libellé même de cette disposition [21].

18 — Il me semble que la Commission a évolué dans sa position au cours de la procédure devant la Cour. Dans ses observations écrites, elle a estimé que le régime italien en cause était manifestement contraire au principe de neutralité de la TVA, en obligeant l'assujetti à appliquer la méthode du prorata, quelle que soit l'utilisation des biens et des services acquis.

19 — D'une part, l'emploi des termes « y visées » audit article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), pourrait militer en faveur de l'interprétation soutenue par le gouvernement italien et par la Commission, selon laquelle ce terme serait lié aux « opérations » effectuées par l'assujetti, plutôt qu'aux « biens et services » acquis par celui-ci. D'autre part, les termes « tous les biens et services » pourraient seulement indiquer que la dérogation prévue au point d), n'autorise pas, contrairement à celles prévues aux points a) à c) de ce troisième alinéa, l'application d'un prorata distinct pour chaque secteur d'activités de l'assujetti ou pour une partie des biens et des services à usage mixte, mais autorise l'application d'un prorata uniquement pour l'ensemble de ces biens et services. Une comparaison des différentes versions linguistiques de la sixième directive n'apporte aucune précision à cet égard.

20 — Je rappelle que, selon la jurisprudence constante de la Cour, il convient, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte tant du libellé et de l'objectif de celle-ci que du contexte de cette disposition et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie. Voir arrêt du 12 juin 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, point 59).

21 — Aux termes dudit article 17, paragraphe 5, premier alinéa, celui-ci s'applique « 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 [...] et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ».

41. Le régime du prorata de déduction, instauré par l'article 17, paragraphe 5, de cette directive, opère ainsi une distinction selon l'utilisation des biens et des services, et non pas selon la nature de l'assujetti. Évidemment, seuls les assujettis mixtes sont affectés par la règle du prorata de déduction, comme ils sont les seuls assujettis à effectuer des achats de biens et de services à usage mixte au sens de ladite directive [22]. Il demeure cependant que le critère déterminant, en ce qui concerne l'application de cet article, est celui de la nature des biens et des services et non pas la nature de l'assujetti concerné.

42. La Cour a également affirmé que les assujettis mixtes sont traités exactement de la même manière que les personnes qui poursuivent exclusivement des activités taxables ou exonérées [23], afin qu'ils puissent déduire la totalité de la TVA acquittée sur des achats de biens et de services exclusivement utilisés pour leurs opérations taxables et qu'ils ne puissent déduire aucune partie de la TVA acquittée sur des achats de biens et de services exclusivement utilisés pour leurs opérations exonérées.

43. S'agissant des dérogations prévues au troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, la Cour s'est prononcée explicitement, dans l'arrêt Portugal Telecom [24], sur leur champ d'application, en constatant :« 39. [...] la Cour a jugé que l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive établit le régime applicable au droit à déduction de la TVA, lorsque celle-ci se rapporte à des opérations en amont utilisées par l'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", en limitant le droit à déduction à la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations. Il résulte de cette disposition que, si un assujetti utilise des biens et des services pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, il peut uniquement déduire la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations (arrêt [du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], points 28 et 34).

40. Il ressort de cette jurisprudence, d'une part, que le régime de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive ne vise que les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant d[r]oit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, c'est-à-dire des biens et des services dont l'usage est mixte et, d'autre part, que les États membres ne peuvent utiliser l'une des méthodes de déduction visées à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, que pour lesdits biens et services.

41. Au contraire, les biens et les services qui sont utilisés par l'assujetti uniquement pour effectuer des opérations économiques ouvrant droit à déduction n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, mais relèvent, pour ce qui concerne le régime de déduction, de l'article 17, paragraphe 2, de cette directive. »

44. La Cour n'a ainsi fait aucune distinction parmi les différentes dérogations prévues au troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. Cette approche, qui a ensuite été confirmée par la jurisprudence de la Cour [25], exclut, à mon avis, l'interprétation selon laquelle la dérogation prévue au point d), permet l'application d'un prorata de déduction à l'égard de tous les biens et les services acquis par un assujetti mixte.

22 — Je note que, si la Cour a jugé, dans son arrêt du 6 octobre 2005, Commission/Espagne (C-204/03, EU:C:2005:588, point 25), que l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive « ne vise que le cas des assujettis mixtes », il résulte d'une lecture attentive de cet arrêt que cette affirmation a été effectuée dans un contexte où la Cour a constaté que ce paragraphe ne permet pas une limitation du droit à déduction des « assujettis totaux », c'est-à-dire des assujettis n'effectuant que des opérations taxées.

23 — Voir arrêts du 8 juin 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, point 26) ; du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, point 38), et du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 60).

24 — Arrêt du 6 septembre 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, points 39 à 41).

25 — Voir arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 26).

45. Ce constat suffirait, en principe, à tirer la conclusion selon laquelle l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive s'oppose à une réglementation telle que celle applicable au principal, qui impose à un grand nombre d'assujettis qui effectuent des activités mixtes de déterminer le montant déductible par l'application d'un prorata à l'égard de l'ensemble des biens et des services acquis par l'assujetti. Dans la partie qui suit, je démontrerai qu'une interprétation téléologique de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de cette directive conduit à la même conclusion que celle retenue par la Cour dans l'arrêt Portugal Telecom [26].

3. Sur l'interprétation téléologique de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive

46. Au vu du caractère dérogatoire de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, la conclusion qui résulte de l'arrêt Portugal Telecom [27], selon laquelle cette disposition ne couvre pas davantage que les biens et les services à usage mixte, me semble tout à fait logique, en ce que des dérogations n'ont généralement pas un champ plus large que la règle générale à laquelle elles sont censées déroger [28].

47. Cette conclusion se trouve également soutenue par la finalité que poursuivent les dérogations énumérées au troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

48. Il ressort ainsi de travaux préparatoires de la sixième directive [29] *que ce troisième alinéa « vise à éviter des inégalités dans l'application de la taxe. Ces inégalités peuvent jouer au détriment ou à l'avantage de l'assujetti, étant donné le caractère forfaitaire du prorata général susceptible d'entraîner des déductions inférieures ou supérieures à celles qu'autoriserait l'affectation réelle. À cet égard, les États ont la faculté d'autoriser ou d'obliger l'assujetti à déterminer des prorata spéciaux et à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services à l'activité taxée, dans la mesure où l'assujetti peut démontrer cette affectation par la tenue de comptabilités distinctes ».*

49. Les inégalités auxquelles font référence les travaux préparatoires apparaissent lorsque le revenu dégagé par chacune des activités de l'assujetti n'est pas proportionnel à l'incidence des coûts, y compris de TVA, supportés pour l'acquisition des biens et des services à usage mixte. Dans un tel cas, le prorata général, établi conformément à l'article 19 de la sixième directive, c'est-à-dire sur la base du chiffre d'affaires, ne refléterait pas de façon adéquate la partie de la TVA afférente aux opérations taxables, en ce que ce prorata se fonde sur une présomption fausse [30].

50. *À titre d'exemple, lorsqu'un assujetti mixte tire l'essentiel de son chiffre d'affaires de ses opérations exonérées (par exemple de services financiers ou d'assurance) n'ouvrant pas droit à déduction, alors que les biens et les services à usage mixte acquis par l'assujetti sont principalement utilisés pour des opérations taxables ouvrant droit à déduction, le prorata de déduction, calculé conformément à l'article 19 de la sixième directive en se fondant sur la composition de chiffre d'affaires de l'assujetti, aboutit nécessairement à un montant déductible inférieur à celui déterminé sur la base de l'utilisation réelle de ces biens et services.*

26 — Arrêt du 6 septembre 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Arrêt du 6 septembre 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Les corrélations étroites entre la dérogation prévue au point d), et le principe général du prorata prévu au premier alinéa de l'article 71, paragraphe 5, de la sixième directive résultent également de la référence explicite que fait la première dérogation « à la règle prévue au premier alinéa ».

29 — Exposé des motifs de la proposition initiale de la sixième directive du 29 juin 1973, supplément 11/73 du *Bulletin des Communautés européennes*, p. 19. Dans la rédaction proposée, le troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, ne contenait que trois exceptions, correspondant aux exceptions figurant sous a) à c) de la directive adoptée. Il n'existe aucune raison de supposer que l'objectif du troisième alinéa a été modifié par les exceptions supplémentaires visées aux dispositions sous d) et e), qui ont été ajoutées au cours de la procédure législative.

30 — Voir point 30 des présentes conclusions.

51. *Au contraire, si la plus grande partie du chiffre d'affaires provient d'opérations taxables, tandis que les biens et les services à usage mixte acquis sont principalement utilisés pour des opérations exonérées, le montant déductible résultant de l'application du prorata général est « trop élevé » par rapport à l'utilisation réelle desdits biens et services. Dans les deux cas, la valeur du prorata, déterminée selon la méthode du calcul prévue à l'article 19 de la sixième directive, serait faussée, puisque la composition du chiffre d'affaires de l'assujetti mixte ne correspond pas à l'utilisation réelle des biens et des services à usage mixte*[31].

52. *Afin d'éviter ces inégalités et d'assurer ainsi la neutralité de la TVA, les dérogations énumérées à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a) à d), de la sixième directive permettent aux États membres d'autoriser ou d'obliger l'assujetti à appliquer l'une des autres méthodes de calcul pour déterminer le montant déductible*[32] .

53. *Alors que la méthode de calcul générale prévue à l'article 19 de la sixième directive a pour but de simplifier la détermination de la « partie de la [TVA] qui est proportionnelle au montant afférent aux [opérations taxées] » au sens du premier alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de cette directive, le troisième alinéa du même paragraphe vise à réduire les inégalités créées par ce même outil de simplification*[33] . *Dans le droit fil de ces principes, la Cour a jugé que cet alinéa vise à permettre aux États membres d'appliquer d'autres méthodes de calcul afin de parvenir à des résultats plus précis* dans la détermination de l'étendue du droit à déduction[34].

54. *Or, en ce qui concerne les biens et les services exclusivement utilisés pour effectuer soit des opérations taxables, soit des opérations exonérées, le montant déductible peut facilement être déterminé avec précision sans recourir aux instruments de simplification. Partant, quant à ces biens et services, le prorata de déduction serait, en tout état de cause, de 100 % et de 0 %, respectivement. Pour cette raison, l'objectif de simplification ne s'applique pas auxdits biens et services et ne justifie ainsi aucune approximation du montant déductible.*

55. *En revanche, l'application auxdits biens et services d'une méthode de calcul par approximation serait contraire au principe de neutralité de la TVA. Premièrement, elle priverait les assujettis mixtes du droit, consacré par la sixième directive, de déduire la totalité de la TVA acquittée en amont sur des achats de biens et de services exclusivement utilisés pour les besoins des opérations taxées. Deuxièmement, elle permettrait des déductions non envisagées par cette directive, en ce qu'elle autoriserait la déduction d'une partie de la TVA acquittée sur des achats de biens et de services exclusivement utilisés pour des opérations exonérées.*

56. Ainsi que la Cour l'a jugé, des dérogations au droit à déduction ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la sixième directive[35]. Je doute fortement que les dérogations considérables décrites ci-dessus, telles que préconisées par le gouvernement italien et la Commission, aient été voulues par le législateur de l'Union.

31 — *Le paragraphe 2 de l'article 19 de la sixième directive est, dans une certaine mesure, susceptible de réduire ces inégalités, en prévoyant qu'il est fait abstraction, pour le calcul du prorata visé au paragraphe 1 de cet article, du montant du chiffre d'affaires afférent à certaines opérations accessoires. Voir, en ce sens,* arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, point 75). Cela ne remédierait toutefois pas aux inégalités découlant d'un chiffre d'affaires élevé sur les opérations exonérées, ce qu'illustre le cas d'espèce.

32 — Voir arrêt du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 19).

33 — Je ne partage pas l'avis du gouvernement italien selon lequel les dérogations prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive visent également à simplifier la détermination du montant déductible. Voir, aussi, conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, point 42).

34 — Voir arrêt du 10 juillet 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, point 29). Voir, aussi, arrêts du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 24), et du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 18).

35 — Voir arrêt du 6 septembre 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, point 35 et jurisprudence citée).

57. Ni le texte de la sixième directive ni les travaux préparatoires y afférents ne contiennent aucune indication d'une telle volonté de la part du législateur [36]. En revanche, le fait que la dérogation prévue au point d), figure dans le troisième alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive montre bien, à mes yeux, qu'il s'agit précisément d'une dérogation au calcul du prorata général, prévue au deuxième alinéa de ce paragraphe et à l'article 19 de cette directive, et non pas d'une dérogation au principe plus général, consacré par l'article 17, paragraphe 2, de ladite directive, selon lequel l'assujetti est autorisé à déduire de la TVA dont il est redevable, « [d]ans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées » .

58. Contrairement à ce que fait valoir le gouvernement italien, j'estime que la faculté donnée à l'assujetti mixte par la législation italienne [37] d'opter pour la séparation de ses activités, de telle sorte que, en exerçant cette option, il aura, selon ce gouvernement, le droit de déduire intégralement la TVA acquittée sur les acquisitions relatives à ses opérations taxables, mais ne pourra pas déduire la TVA acquittée sur les acquisitions relatives à ses opérations exonérées ou non imposables, n'a aucune influence sur l'appréciation de la compatibilité de cette législation avec la sixième directive.

59. Une telle option à caractère purement facultatif fait dépendre la déduction prévue par la sixième directive d'un choix effectué par l'assujetti, ce qui n'est pas compatible avec l'objectif de cette directive qui est d'assurer une harmonisation extensive des règles en matière de TVA [38].

60. Sur la base de ce qui précède, je considère que la Cour est, en principe, pleinement à même de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi, en constatant que l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive s'oppose à une réglementation nationale qui impose à des assujettis mixtes de déterminer le montant de la TVA déductible par l'application d'un prorata, établi conformément à l'article 19 de cette directive, à l'égard de l'ensemble des biens et des services acquis par l'assujetti, quelle que soit leur utilisation.

61. Néanmoins, à toutes fins utiles et pour être exhaustif, je formulerai les observations suivantes au sujet des méthodes de calcul qui peuvent être imposées par les États membres en vertu de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive. Ces observations permettent également de réfuter l'argument présenté par le gouvernement italien selon lequel l'interprétation que je préconise quant au champ d'application de cette disposition aboutit à vider celle-ci de son sens, en ce qu'elle se bornerait, s'il y était fait droit, à répéter ce qu'impose de toute façon le premier alinéa du même paragraphe.

D – *Sur les méthodes de calcul autorisées par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive*

62. Aux termes de son libellé, l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive prévoit que la déduction est opérée « conformément à la règle prévue au premier alinéa ».

36 — Effectivement, la dérogation prévue au point d), ne figurait pas dans la proposition initiale de la Commission du 29 juin 1973 (proposition de sixième directive du Conseil en matière des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires d'harmonisation – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme) [COM(73) 950 final] ni dans la proposition modifiée du 26 juillet 1974 (modifications à la proposition de sixième directive du Conseil 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") [COM(74) 795 final]. Elle a été ajoutée, sans explication, avant l'adoption de la directive par le Conseil. L'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive se base sur la règle du prorata prévue à l'article 11, paragraphe 2, troisième alinéa, et au paragraphe 3, de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303), laquelle a laissé aux États membres le soin de fixer les critères de détermination du montant déductible.

37 — Article 36, paragraphe 3, du DPR n° 633/72. Je note que la juridiction de renvoi ne fait aucune référence à cette disposition nationale qui permet l'application séparée de la taxe relative à certaines activités de l'assujetti.

38 — J'ajoute que la possibilité prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a), de cette directive d'autoriser l'application d'un prorata distinct pour chaque secteur des activités de l'assujetti ne couvre que les biens et les services à usage mixte et ne justifierait donc pas la réglementation italienne qui vise l'ensemble des biens et des services acquis.

63. Je concède que cette référence au principe général du prorata prévue au premier alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive soulève des difficultés d'interprétation, notamment, en ce qui concerne les méthodes de calcul autorisées par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de cette directive.

64. La jurisprudence de la Cour apporte cependant deux précisions utiles à cet égard.

65. Premièrement, si la sixième directive ne prévoit pas, de manière précise, les méthodes de calcul qui peuvent être employées par les États membres en vertu des dérogations figurant à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous a) à d), de la sixième directive, ces dérogations permettent d'appliquer des méthodes de calcul *autres* que celles prévues à l'article 19 de cette directive, ce qui est étayé par la jurisprudence de la Cour [39].

66. Il en découle par ricochet, contrairement à ce que font valoir le gouvernement italien et la Commission [40], que la référence que fait l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive au premier alinéa de ce paragraphe vise non pas la méthode de calcul prévue au deuxième alinéa du même paragraphe et à l'article 19 de cette directive, mais uniquement le principe général du prorata, selon lequel la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction [41].

67. Par conséquent, la dérogation prévue au point d), permet, me semble-t-il, d'appliquer d'autres proratas que le prorata « standard », établi conformément à l'article 19 de cette directive [42]. Si cette dérogation laisse les États membres libres de déterminer une méthode de calcul, elle ne saurait autoriser une réglementation, telle que celle applicable au principal, qui étend la méthode visée à cet article 19 au-delà du champ d'application du régime du prorata de déduction, à savoir à des biens et des services exclusivement utilisés pour effectuer des opérations taxables ou exonérées.

68. Deuxièmement, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive vise à permettre aux États membres de tenir compte des caractéristiques spécifiques propres à certaines activités des assujettis afin de parvenir à des résultats plus précis dans la détermination de l'étendue du droit à déduction [43]. Il en ressort également que les États membres doivent, dans l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés par cette disposition, respecter l'effet utile de l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive ainsi que les principes qui sous-tendent le système commun de TVA, notamment ceux de la neutralité fiscale et de la proportionnalité [44].

39 — Voir arrêts du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 19) ; du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 15), et ordonnance du 13 décembre 2012, Debiasi (C-560/11, non publiée, EU:C:2012:802, point 39).

40 — À cet égard, la Commission s'appuie sur l'arrêt du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 20). J'admets que cet arrêt peut prêter à confusion quant à la méthode de calcul qui peut être appliquée en vertu de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive, en ce que la Cour semble opérer une distinction entre la dérogation prévue au point d) et les autres dérogations prévues au même alinéa. Si cette distinction a été reprise dans l'arrêt du 12 septembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, point 51), elle ne se retrouve cependant ni dans la jurisprudence antérieure (voir arrêt du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, point 21), ni dans la jurisprudence la plus récente (voir arrêt du 10 juillet 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, point 25).

41 — Cette distinction entre le *principe du prorata* et la *règle de calcul du prorata* est plus notable dans la directive 2006/112, qui a abrogé et remplacé la sixième directive avec effet au 1er janvier 2007. L'article 173, paragraphe 2, sous d), de cette directive renvoie ainsi spécifiquement à la « règle prévue au paragraphe 1, premier alinéa », correspondant au premier alinéa de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, et non pas au paragraphe 1 dans son intégralité, ce qui aurait également compris la règle de calcul du prorata.

42 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, point 29), qui relève que la dérogation prévue au point d), implique « la possibilité d'autres proratas ». Voir, également, conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, point 59).

43 — Voir point 53 et note en bas de page 34 des présentes conclusions.

44 — Voir arrêt du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 16). Voir, aussi, arrêts du 12 septembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, point 52), et du 10 juillet 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, point 27).

69. Une réglementation telle que celle décrite par la juridiction de renvoi ne remplit aucune des exigences établies par la Cour. Ainsi, en obligeant des assujettis mixtes à déterminer le montant déductible par l'application d'un prorata approximatif[45], établi conformément à l'article 19 de la sixième directive, à l'égard de l'ensemble des biens et des services acquis par l'assujetti, c'est-à-dire sur une base plus large que celle prévue par la sixième directive, une telle réglementation, entraîne nécessairement des résultats moins précis que ceux provenant de l'application du prorata « standard»[46]. En outre, la méthode visée par cette réglementation produit, comme illustré ci-dessus[47], des résultats incompatibles avec le principe de neutralité de la TVA.

70. En conclusion, l'examen des méthodes de calcul autorisées par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de la sixième directive conduit également à constater qu'une réglementation, telle que celle en cause au principal, n'est pas compatible avec cette directive.

V – Conclusion

71. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par la Commissione tributaria regionale di Roma (commission fiscale régionale de Rome, Italie) :

L'article 17, paragraphes 2 et 5, 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, telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale et à une pratique de l'administration fiscale nationale, telle que celles en cause au principal, qui imposent à des assujettis effectuant à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, de déterminer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible par l'application d'un prorata, établi conformément à l'article 19 de cette directive, à l'égard de l'ensemble des biens et des services acquis, y compris les biens et les services exclusivement utilisés pour effectuer soit des opérations ouvrant droit à déduction, soit des opérations n'ouvrant pas ce droit.

45 — Voir point 30 des présentes conclusions.

46 — Je ne saurais souscrire à l'argument avancé par la Commission, selon lequel la dérogation prévue au point d), permet une telle réglementation, dans la mesure où cette réglementation n'aurait qu'un caractère dérogatoire et mènerait à des résultats plus précis que le prorata « standard » prévu à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive. À mon sens, une telle réglementation aboutit forcément à des résultats moins précis et va, par conséquent, à l'encontre de l'objectif de neutralité fiscale que poursuivent les dérogations prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de cette directive.

47 — Voir points 54 et 55 des présentes conclusions.