Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

16 februarie 2012*

„Fiscalitate — A șasea directivă TVA — Deducerea taxei achitate în amonte — Articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 — «Subvenții» utilizate pentru achiziția de bunuri și servicii — Limitări ale dreptului de deducere”

În cauza C-25/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin decizia din 10 noiembrie 2010, primită de Curte la 17 ianuarie 2011, în procedura

**Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA**

împotriva

**Fazenda Pública,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna A. Prechal, președinte de cameră, domnii L. Bay Larsen (raportor) și E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA, de A. Jacinto și de M. Brás, advogados;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de doamna L. Lozano Palacios și de domnul P. Guerra e Andrade, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: portugheza.

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatele (2) și (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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei acțiuni introduse de Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (denumită în continuare „Varzim Sol") împotriva Fazenda Pública, cu privire la o serie de decizii suplimentare de plată a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") și a unor dobânzi de întârziere pentru anii 2002-2004.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare" și „importurile de bunuri" [traducere neoficială].

4 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„A. Pe teritoriul țării

1. Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), de toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;" [traducere neoficială]

5 Articolul 17 din A șasea directivă, care reglementează nașterea și întinderea dreptului de deducere, prevede, la alineatele (2) și (5), următoarele:

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

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

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

(c) [TVA-ul] datorat în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a) și cu articolul 6 alineatul (3).

[...]

(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 [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

(a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

(d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

(e) să prevadă ca, atunci când [TVA-ul] care nu poate fi dedus de persoana impozabilă este nesemnificativ, acesta să fie considerat nul.

[...]" [traducere neoficială]

6 Articolul 19 din directiva menționată, care prevede regulile aplicabile calculării proratei de deducere, prevede, la alineatul (1), următoarele:

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

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

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

Pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg." [traducere neoficială]

*Dreptul național*

7 Articolul 23 din Codul TVA-ului prevede:

„1. Atunci când persoana impozabilă, în cadrul activității sale, efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii din care o parte nu dau naștere unui drept de deducere, taxa achitată aferentă achizițiilor este deductibilă numai pentru partea corespunzătoare cuantumului anual al operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere.

2. Prin derogare de la dispozițiile alineatului precedent, persoana impozabilă va putea să efectueze deducerea în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor utilizate sau a unei părți a acestora, cu condiția să informeze în prealabil despre aceasta Direcția generală a impozitelor directe și indirecte, fără a aduce atingere posibilității acesteia din urmă de a-i impune condiții speciale sau de a pune capăt acestei proceduri în cazul unor distorsiuni importante în impozitare.

3. Administrația fiscală poate obliga contribuabilul să procedeze potrivit alineatului anterior:

a) când persoana impozabilă desfășoară activități economice distincte;

b) când aplicarea procedurii prevăzute la alineatul 1 determină distorsiuni importante în impozitare.

4. Procentajul de deducere specific prevăzut la alineatul 1 rezultă dintr-o fracție care cuprinde, la numărător, cuantumul anual, fără taxă, al livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care dau naștere unui drept de deducere conform articolului 19 și articolului 20 alineatul 1 și, la numitor, cuantumul anual, fără taxă, al tuturor operațiunilor efectuate de persoana impozabilă, inclusiv al operațiunilor scutite sau din afara domeniului de aplicare al taxei, în special subvențiile netaxate care nu sunt subvenții pentru echipamente.

[...]"

8 Societățile care beneficiază de o concesiune de exploatare a jocurilor de noroc într-o zonă de jocuri sunt supuse, printre altele, dispozițiilor Decretului-lege nr. 422/89 din 2 decembrie 1989, cu modificările ulterioare. Articolul 16 din acest decret prevede următoarele:

„1. Fără a aduce atingere celorlalte obligații prevăzute în prezentul text, de legislația complementară și de contractele de concesiune respective, societățile concesionare se angajează:

[...]

b) să organizeze regulat, în spații ale cazinoului anume destinate, programe de divertisment de un bun nivel artistic;

c) să promoveze și să organizeze manifestări turistice, culturale și sportive, să participe la activitățile oficiale având aceeași natură, care vizează favorizarea turismului în zona de jocuri vizată și să susțină sau să realizeze promovarea zonei de jocuri în străinătate [...].

2. Pentru îndeplinirea obligațiilor prevăzute la literele b) și c) ale alineatului anterior, concesionarii trebuie să afecteze o sumă egală cu cel puțin 3 % din încasările de joc brute realizate în anul precedent sau, în cazul primului an al concesiunilor, în anul respectiv și, în fiecare caz, suma afectată respectării obligațiilor menționate nu trebuie să fie mai mică de 1 % din aceste încasări."

9 Regimul contractual al concesiunilor de exploatare a jocurilor de noroc în zonele de joc a fost modificat prin Decretul-lege nr. 275/2001 din 17 octombrie 2001. Articolul 2 alineatul 4 din acest decret-lege prevede:

„Contrapartidele anuale pe care le datorează concesionarii zonelor de joc din Algarve, Espinho, Estoril și Póvoa de Varzim nu pot fi mai mici decât valorile indicate în tabelul din anexă [...]"

10 Articolul 5 din decretul-lege menționat, care privește regimul de defalcare a obligațiilor în sectorul divertismentului și al promovării turistice, prevede:

„1. În contrapartidele anuale ale exploatării, pe care societățile concesionare sunt obligate să le furnizeze, [...] defalcarea, până la 1 % din încasările de joc brute, se face din cheltuielile referitoare la îndeplinirea obligațiilor prevăzute la articolul 16 alineatul 1 literele b) și c) din Decretul-lege nr. 422/89 [...], sarcini care nu pot fi mai mici de 3 % din încasările de joc brute.

2. În cazul în care cheltuielile menționate, împreună cu costurile nete ale divertismentului și ale alimentației publice și cu cheltuielile de publicitate și de marketing, depășesc un cuantum egal cu 3 % din încasările de joc brute, concesionarii [...] au dreptul de a defalca, suplimentar, 50 % din cheltuielile

care depășesc minimul exigibil [...], această defalcare suplimentară neputând depăși 3 % din încasările de joc brute.

3. Această ultimă defalcare nu poate fi efectuată decât în ipoteza și în limita a 25 % din creșterea încasărilor de joc brute aferentă fiecărui exercițiu în raport cu exercițiul anterior, în cazul zonelor de joc din Póvoa de Varzim [...]."

11 Regulile astfel stabilite în privința defalcării cheltuielilor în sectorul divertismentului și al promovării turistice sunt reproduse în contractul de concesiune a exploatării jocurilor de noroc în zona permanentă Póvoa de Varzim, atribuit societății Varzim Sol.

**Acțiunea principală și întrebarea preliminară**

12 Varzim Sol exploatează un cazinou în temeiul unui contract de concesiune a exploatării de jocuri de noroc în zona permanentă Póvoa de Varzim, încheiat la 14 decembrie 2001. Acest contract o obligă să realizeze un anumit număr de acțiuni de divertisment artistic și cultural și de asemenea să participe la promovarea zonei în care se află cazinoul.

13 Varzim Sol desfășoară activități atât în sectorul jocurilor de noroc, care sunt scutite de TVA, cât și în sectoarele alimentației publice și divertismentului, care sunt supuse TVA-ului, precum și în sectorul administrativ și financiar, cu deducerea parțială a TVA-ului. În sectoarele supuse TVA-ului, deducerea TVA-ului plătit se face potrivit metodei utilizării reale, în temeiul articolului 23 alineatul 2 din Codul TVA-ului.

14 Pe de altă parte, în temeiul reglementării aplicabile și al contractului de concesiune, Varzim Sol este obligată să plătească statului portughez o contrapartidă inițială, dar și o contrapartidă anuală calculată pe baza încasărilor realizate din activitatea de jocuri de noroc. Aceasta este autorizată să defalcheze din această contrapartidă anuală o parte din cheltuielile angajate pentru punerea în aplicare a obligațiilor sale în materie de divertisment și de promovare turistică. Cuantumul acestei defalcări depinde atât de cel al cheltuielilor angajate, cât și de cel al încasărilor generate de activitatea de jocuri de noroc.

15 În urma unei inspecții realizate de serviciile fiscale, Varzim Sol a făcut obiectul unor decizii de impunere suplimentare în valoare de 496 697,14 euro, pentru anii 2002-2004. Aceste corecții se întemeiază pe o contestare a metodei utilizate de Varzim Sol pentru calcularea cuantumului deductibil al TVA-ului achitat pentru sectoarele alimentației publice și divertismentului.

16 Astfel, Fazenda Pública susține că defalcarea operată din contrapartida anuală pentru compensarea cheltuielilor referitoare la divertisment și la promovare trebuie calificată drept subvenție de funcționare în sensul articolului 23 alineatul 4 din Codul TVA-ului. Aceasta apreciază că, în măsura în care subvenția în cauză nu este supusă TVA-ului, activitățile de alimentație publică și de divertisment trebuie considerate activități mixte. Prin urmare, deducerea TVA-ului achitat în aceste sectoare ar trebui efectuată pe baza unei prorate care să permită să se țină seama atât de activitățile scutite, cât și de cele taxate.

17 Varzim Sol a plătit sumele solicitate, însă a introdus o acțiune în contencios. Această acțiune a fost respinsă de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto. Varzim Sol a sesizat, în apel, Supremo Tribunal Administrativo.

18 Varzim Sol susține că, chiar dacă cuantumul defalcat trebuie calificat drept subvenție, *quod non*, aceasta nu poate influența deducerea TVA-ului persoanelor impozabile care, în cadrul metodei utilizării reale, efectuează numai operațiuni taxate, iar nu scutite, precum cele de alimentație publică și de divertisment, care dau dreptul la deducerea TVA-ului plătit.

19 În subsidiar, Varzim Sol susține că argumentul Fazenda Pública, însușit de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, conduce la o distorsiune în materia deducerii TVA-ului, cu încălcarea celei de A șasea directive, astfel cum a fost interpretată de Curte în Hotărârile din 6 octombrie 2005, Comisia/Spania (C-204/03, Rec., p. I-8389) și Comisia/Franța (C-243/03, Rec., p. I-8411).

20 Acestea sunt condițiile în care Supremo Tribunal Administrativo a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 23 din Codul [...] TVA-ului este compatibil cu articolul 17 alineatele (2) și (5) și cu articolul 19 din A șasea directivă [...]?

2) [În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare], este conformă cu articolul 17 alineatele (2) și (5) și cu articolul 19 din directiva menționată stabilirea unei prorate specifice de deducere a [TVA-ului] suportat de persoanele impozabile care desfășoară exclusiv operațiuni taxabile, chiar prin utilizare reală, pe baza existenței unor subvenții neimpozabile în sectorul menționat («inputs»), în conformitate cu articolul 23 amintit?”

**Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la admisibilitate*

21 Republica Portugheză invocă, în principal, inadmisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

22 Astfel, în ceea ce privește prima întrebare, Republica Portugheză arată că aceasta are ca obiect aprecierea compatibilității dreptului național portughez, respectiv a articolului 23 din Codul TVA-ului, cu anumite norme ale sistemului comun al TVA-ului.

23 Deși Curtea poate, în cadrul cooperării judiciare instaurate prin articolul 267 TFUE, să furnizeze instanței naționale, plecând de la elementele din dosar, elementele de interpretare care îi par utile pentru aprecierea efectelor dispozițiilor dreptului Uniunii, niciun fragment din decizia de trimitere nu ar cuprinde însă vreo indicație precisă, fie și succintă, cu privire la dispozițiile dreptului național portughez în cauză în acțiunea principală.

24 Lipsa de precizie a primei întrebări ar presupune chiar că această întrebare trebuie privită ca o solicitare a unei opinii generale, care nu poate fi admisă în temeiul articolului 267 TFUE.

25 Aceste considerații ar fi de asemenea valabile, în esență, în privința celei de a doua întrebări.

26 În consecință, lacunele deciziei de trimitere nu ar permite Curții să dea un răspuns util și nu ar permite nici statelor membre și celorlalte părți interesate să prezinte observații în prezenta cauză.

27 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că sistemul de cooperare stabilit la articolul 267 TFUE este întemeiat pe o netă separare a funcțiilor între instanțele naționale și Curte. În cadrul unei proceduri inițiate în temeiul acestui articol, interpretarea prevederilor naționale este de competența instanțelor naționale, iar nu a Curții, și nu este de competența acesteia din urmă să se pronunțe asupra compatibilității normelor de drept intern cu prevederile dreptului Uniunii. În schimb, Curtea este competentă să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi permită acesteia să aprecieze compatibilitatea normelor de drept intern cu reglementarea Uniunii (Hotărârea din 6 martie 2007, Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, Rep., p. I-1891, punctul 36, și Hotărârea din 8 septembrie 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International, C-42/07, Rep., p. 7633, punctul 37).

28 Or, deși este adevărat că textul literal al întrebărilor adresate cu titlu preliminar de instanța de trimitere invită Curtea să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unei dispoziții de drept intern cu dreptul Uniunii, nimic nu împiedică Curtea să dea un răspuns util instanței de trimitere, furnizându-i acesteia elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi vor permite să se pronunțe ea însăși asupra compatibilității dreptului intern cu dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Placanica și alții, citată anterior, punctul 37).

29 În al doilea rând, trebuie amintit că Curtea nu poate respinge o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanță națională decât dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 61, și Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, Rep., p. I-2497, punctul 17).

30 În ceea ce privește, mai precis, informațiile care trebuie furnizate Curții în cadrul unei decizii de trimitere, acestea sunt destinate nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile instanței de trimitere, ci trebuie de asemenea să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte persoane interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acest scop, este necesară definirea de către instanța națională a cadrului factual și normativ în care se înscriu întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (a se vedea Hotărârea Schröder, citată anterior, punctul 18).

31 Astfel, atunci când informațiile furnizate de instanța de trimitere sunt suficiente pentru a prezenta obiectul acțiunii principale și implicațiile principale ale acesteia pentru ordinea juridică a Uniunii, precum și pentru a permite atât statelor membre să își prezinte observațiile conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție și să participe în mod eficient la procedura în fața Curții, cât și Curții să furnizeze un răspuns util instanței de trimitere, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie să fie considerată admisibilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Schröder, citată anterior, punctele 19, 21 și 22).

32 În speță, decizia de trimitere arată că, în ceea ce privește activitățile de alimentație publică și de divertisment care sunt desfășurate de Varzim Sol și care sunt supuse TVA-ului, deducerea TVA-ului achitat se face potrivit metodei utilizării reale. Pe de altă parte, în ceea ce privește contrapartida anuală calculată pe baza încasărilor realizate în sectorul jocurilor de noroc, pe care Varzim Sol este obligată să o plătească statului, această societate este autorizată să defalcheze din suma respectivă o parte din cheltuielile efectuate pentru punerea în aplicare a obligațiilor sale în materie de divertisment și de promovare turistică. Potrivit administrației fiscale, în măsura în care această defalcare constituie o subvenție de exploatare care nu este supusă TVA-ului, activitățile de alimentație publică și de divertisment trebuie considerate activități mixte și, prin urmare, deducerea TVA-ului achitat în aceste sectoare trebuie efectuată pe baza unei prorate care să permită să se țină seama atât de activitățile scutite, cât și de cele taxate. Varzim Sol, la rândul său, susține că această pretinsă subvenție nu poate influența deducerea TVA-ului persoanelor impozabile care, în cadrul metodei utilizării reale, efectuează numai operațiuni taxate, iar nu scutite, precum cele de alimentație publică și de divertisment, care dau dreptul la deducerea TVA-ului plătit.

33 Aceste elemente sunt suficiente din punctul de vedere al jurisprudenței amintite la punctele 30 și 31 din prezenta hotărâre. În fond, niciun indiciu nu permite să se considere că informațiile furnizate de instanța de trimitere nu ar fi permis persoanelor interesate vizate la articolul 23 din statutul Curții să își prezinte observațiile conform acestui articol și să participe în mod eficace la procedura în fața acesteia.

34 Rezultă că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

*Cu privire la fond*

35 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatele (2) și (5) și articolul 19 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru, atunci când autorizează persoane impozabile mixte să efectueze deducerea prevăzută de dispozițiile menționate, pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, să calculeze cuantumul deductibil, pentru sectoarele în care astfel de persoane impozabile nu efectuează decât operațiuni taxate, incluzând „subvenții" netaxate la numitorul fracției folosite la determinarea proratei de deducere.

36 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte din regimul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor. Orice limitare a dreptului de deducere a TVA-ului afectează nivelul sarcinii fiscale și trebuie aplicată în mod asemănător în toate statele membre. În consecință, nu sunt permise derogări decât în cazurile prevăzute expres în A șasea directivă (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 28).

37 În această privință, articolul 17 alineatul (1) din directiva menționată prevede că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, iar alineatul (2) al acestui articol autorizează persoana impozabilă, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru operațiunile sale impozabile, să deducă din TVA-ul pe care îl datorează taxa datorată sau plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 29).

38 În ceea ce privește persoanele impozabile mixte, din articolul 17 alineatul (5) primul și al doilea paragraf din A șasea directivă rezultă că dreptul de deducere este calculat potrivit unei prorate determinate potrivit articolului 19 din această directivă. Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf menționat anterior autorizează însă statele membre să prevadă una dintre celelalte metode de determinare a dreptului de deducere enumerate în acest paragraf, și anume în special stabilirea unei prorate distincte pentru fiecare sector al activității sau efectuarea deducerii pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate determinată (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 30).

39 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede că subvențiile legate direct de prețul unui bun sau al unui serviciu sunt taxate în același fel ca acesta. În ceea ce privește alte subvenții decât cele legate de preț, articolul 19 alineatul (1) din această directivă prevede că statele membre le pot include la numitorul calculului proratei aplicabile atunci când o persoană impozabilă desfășoară atât operațiuni care dau dreptul la deducere, cât și operațiuni scutite (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 31).

40 Este cert că, în ceea ce privește acțiunea principală, Varzim Sol a fost autorizată să efectueze deducerea potrivit unei alte metode decât cea a proratei determinate în temeiul articolului 19 din A șasea directivă, și anume utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți pe baza utilizării reale a tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate determinată, metodă prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă.

41 Or, întrucât activitățile Varzim Sol desfășurate în sectoarele alimentației publice și divertismentului erau supuse TVA-ului, dreptul de deducere potrivit metodei utilizării reale privește totalitatea taxelor aferente operațiunile efectuate în amonte.

42 Astfel, întrucât persoana impozabilă a fost autorizată să efectueze deducerea potrivit metodei utilizării reale, dispozițiile articolului 19 din A șasea directivă nu sunt aplicabile și nu pot, prin urmare, să limiteze dreptul de deducere în sectoarele menționate astfel cum rezultă acesta din această directivă.

43 Ținând seama de considerațiile de mai sus, este necesar ca la întrebările adresate să se răspundă că articolul 17 alineatele (2) și (5), precum și articolul 19 din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru, atunci când autorizează persoane impozabile mixte să efectueze deducerea prevăzută de dispozițiile menționate, pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, să calculeze cuantumul deductibil, pentru sectoarele în care astfel de persoane impozabile nu efectuează decât operațiuni taxate, incluzând „subvenții” netaxate la numitorul fracției folosite la determinarea proratei de deducere.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

44 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 opta)

declară:

**Articolul 17 alineatele (2) și (5) 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 se opun ca un stat membru, atunci când autorizează persoane impozabile mixte să efectueze deducerea prevăzută de dispozițiile menționate, pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, să calculeze cuantumul deductibil, pentru sectoarele în care astfel de persoane impozabile nu efectuează decât operațiuni taxate, incluzând „subvenții” netaxate la numitorul fracției folosite la determinarea proratei de deducere.**

Semnături