

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?asea)

18 octombrie 2018(\*)

„Trimitere preliminar? – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 168 ?i 173 – Deducerea taxei achitate în amonte – Opera?iuni de loca?iune cu op?iune de cump?rare de vehicule – Bunuri ?i servicii utilizate atât pentru opera?iuni impozabile, cât ?i pentru opera?iuni scutite – Na?terea ?i întinderea dreptului de deducere – Prorata de deducere”

În cauza C?153/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Suprem? a Regatului Unit), prin decizia din 22 martie 2017, primit? de Curte la 27 martie 2017, în procedura

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs**

împotriva

**Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,**

CURTEA (Camera a ?asea),

compus? din domnul E. Regan, pre?edinte al Camerei a cincea, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a ?asea, ?i domnii C. G. Fernlund (raportor) ?i S. Rodin, judec?tori,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 8 februarie 2018,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, de N. Shaw, QC, ?i de M. Jones, barrister, mandata?i de A. Brown, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon, în calitate de agent, asistat de O. Thomas, QC, ?i de A. Mannion, barrister;
- pentru Comisia European?, de N. Gossement ?i de R. Lyal, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 3 mai 2018,

pronun?? prezenta

**Hot?râre**

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 168 ?i 173 din 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (denumită în continuare „VWFS”), pe de altă parte, în legătură cu metoda aplicabilă pentru a determina partea recuperabilă din taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată în amonte de această societate în cadrul pârții din activitatea sa care constă în special în furnizarea de prestații de locațiune cu opțiuni de cumpărare de autovehicule.

## **Cadrul juridic**

### **Dreptul Uniunii**

3 Articolul 1 alineatul (2) primul și al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Reiese din cuprinsul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din această directivă că statele membre scutesc „acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă”.

5 Articolul 168 din directiva menționată prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

(c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

(d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

6 Articolul 173 din aceeași directivă prevede:

„(1) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Pro rata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.

(2) Statele membre pot adopta următoarele măsuri:

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

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o pro rata 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 alineatul (1) primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

(e) să prevadă ca, atunci când TVA care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.”

## **Dreptul Regatului Unit**

7 Prevederile Directivei TVA în ceea ce privește deducerea TVA-ului aferent intrărilor au fost transpuse în dreptul Regatului Unit prin articolul 26 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată) și prin articolele 101 și 102 din Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată). Articolul 101 alineatul (2) litera (d) din acest regulament instituie metoda standard de determinare a dreptului la deducere.

8 O derogare de la această metodă standard este prevăzută la articolul 102 din regulamentul menționat, care permite administrației fiscale să adopte o metodă specială pentru determinarea proratei deductibile din TVA-ul achitat în amonte.

## **Litigiul principal și întrebările preliminare**

9 VWFS este o societate financiară de înut în proporție de 100 % de Volkswagen Financial Services AG și care face parte din grupul Volkswagen AG. Acest grup produce și vinde autovehicule sub diverse mărci precum Volkswagen, Audi și Škoda.

10 Finanțările propuse de VWFS sunt destinate numai achiziționării de vehicule din mărcile grupului menționat. Pe lângă ofertele de finanțare, această societate contribuie la comercializarea de mașini din aceste mărci prin formarea personalului de vânzare al distribuitorilor. Totuși, cheltuielile legate de această contribuție sunt amortizate în general în ansamblul bugetului de funcționare al VWFS și nu sunt facturate altor întreprinderi din grup care, deși fac parte din același grup de societăți, nu au aderat împreună cu VWFS la un regim de supunere a grupului la plata TVA-ului.

11 Activitățile VWFS sunt repartizate în mai multe sectoare, în special în sectorul vânzării cu amănuntul. În acest sector, societatea respectivă propune trei tipuri de produse, atât comercianților, cât și particularilor, inclusiv locațiunea cu opțiune de cumpărare de autovehicule. Atunci când încheie un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare, VWFS achiziționează vehiculul de la distribuitor și îl pune la dispoziția clientului, însă contractul respectiv prevede că proprietatea asupra vehiculului nu este transferată clientului până când nu sunt efectuate toate plățile datorate în conformitate cu termenii contractului.

12 Potrivit reglementării aplicabile în Regatul Unit, atunci când încheie un astfel de contract, VWFS este considerat furnizorul vehiculului vizat de contractul respectiv, care trebuie să conțină, printre altele, o condiție potrivit căreia vehiculul respectiv are o calitate satisfăcătoare. Astfel, serviciul pe care această societate îl furnizează nu se limitează la acordarea unui credit, ci include și o asistență referitoare la vehiculul propriu-zis, cum ar fi gestionarea reclamațiilor referitoare la calitatea acestuia.

13 Potrivit condițiilor unui astfel de contract de locațiune cu opțiune de cumpărare, prețul plătit societății VWFS pentru achiziționarea vehiculului corespunde prețului plătit de VWFS distribuitorului, fără marjă de profit. În schimb, în cadrul stabilirii ratei dobânzii referitoare la partea „finanțare” a operațiunii, VWFS adaugă la cheltuielile proprii de finanțare o marjă pentru cheltuielile generale, o marjă de profit și provizioane pentru creanțe incerte. Astfel, potrivit sistemului de contabilizare utilizat de VWFS pentru acest tip de operațiune, partea din rambursări corespunzătoare dobânzilor este inclusă în cifra de afaceri, spre deosebire de partea corespunzătoare rambursării prețului de achiziție al vehiculului.

14 Părțile nu contestă că, deși constituie o singură operațiune comercială, un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare include, în ceea ce privește legislația în materie de TVA din Regatul Unit, mai multe prestații distincte, printre care, pe de o parte, punerea la dispoziție a unui vehicul, operațiune impozabilă, și, pe de altă parte, acordarea unui credit, operațiune scutită.

15 În ceea ce privește TVA-ul achitat în amonte de VWFS pentru toate activitățile sale, o parte din acesta este aferentă în exclusivitate fie unor operațiuni impozabile, fie unor operațiuni scutite, iar cealaltă parte este aferentă unor operațiuni care se încadrează în ambele tipuri. Acest din urmă TVA este calificat în Regatul Unit drept „rezidual”. Concret, este vorba despre cheltuielile generale aferente administrării zilnice precum cele legate de formarea și de recrutarea personalului, de mesele și de bătuturile acestuia, de întreținerea și de îmbunătățirea infrastructurii informatice, precum și cele legate de spații și de papetărie. Având în vedere statutul VWFS de operator parțial scutit, părțile nu sunt de acord cu privire la aspectul referitor la măsura în care VWFS poate deduce acest TVA rezidual.

16 Pentru a determina quantumul taxei achitate în amonte pe care ar putea să o deducă, VWFS a convenit cu administrația fiscală aplicarea unei „metode speciale de scutire parțială”. Potrivit acestei metode, taxa achitată în amonte aferentă cheltuielilor efectuate numai pentru realizarea unor operațiunilor impozabile este deductibilă, în timp ce taxa aferentă cheltuielilor efectuate numai pentru realizarea unor operațiuni scutite nu este deductibilă.

17 La 2 februarie 2007, VWFS s-a adresat în scris administrației fiscale pentru a-i propune ca, în cadrul acestei metode speciale, TVA-ul rezidual achitat în amonte să fie defalcat între sectoarele sale de activitate, în special în funcție de cifra de afaceri a fiecărui sector, care ar fi calculată fără însă a se ține seama de valoarea vehiculelor revândute în cadrul contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare. Ulterior, o metodă specială ar fi aplicată pentru a cuantifica TVA-ul rezidual deductibil pentru fiecare sector.

18 Litigiul dintre administrația fiscală și VWFS se referă la măsura în care TVA-ul rezidual alocat astfel sectorului de comerț cu amănuntul trebuie considerat, potrivit unei asemenea metode speciale, ca „utilizat sau utilizabil” de către VWFS pentru a efectua operațiuni impozabile în sectorul respectiv.

19 În acest sens, VWFS propune să se bazeze pe raportul dintre numărul de operațiuni impozabile și numărul total de operațiuni din sectorul menționat. Potrivit metodei sale, operațiunile de locațiune cu opțiuni de cumpărare ar trebui considerate două operațiuni distincte, una impozabilă și cealaltă scutită, iar numărul operațiunilor ar corespunde nu numărului de contracte, ci celui al plăților, de obicei lunare, efectuate în cadrul acestor contracte.

20 Administrația fiscală consideră, în ceea ce o privește, că fiecare sumă de TVA rezidual alocată contractelor de locațiune cu opțiuni de cumpărare trebuie defalcată între operațiunile impozabile și operațiunile scutite în funcție de valoarea acestor operațiuni, dar cu excluderea valorii inițiale a vehiculului la livrarea sa. Având în vedere că valoarea operațiunii de locațiune cu opțiuni de cumpărare ar fi astfel imputabilă în mare parte la acordarea de finanțare, care este o prestație scutită, ar fi recuperabilă numai partea din TVA-ul rezidual referitoare la valoarea altor operațiuni impozabile efectuate în cadrul acestor contracte, cum ar fi taxele de rambursare anticipat și costurile de exercitare a opțiunii de cumpărare.

21 La 16 iunie 2008, administrația fiscală a emis o decizie de impunere pentru TVA-ul datorat de VWFS, în baza interpretării sale a dreptului de deducere. Ulterior, la 30 septembrie 2008, administrația fiscală a emis o decizie prin care stabilește baza de impozitare.

22 VWFS a contestat această decizie de impunere la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], care a admis contestația respectivă prin hotărârea pronunțată la 18 august 2011.

23 Administrația fiscală a formulat o cale de atac împotriva acestei hotărâri la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit]. La 12 noiembrie 2012, această instanță a pronunțat o hotărâre prin care a admis calea de atac menționată.

24 Apelul declarat de VWFS la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] a fost admis de aceasta din urmă prin hotărârea pronunțată la 28 iulie 2015.

25 Instanța de trimitere, Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit) a acordat administrației fiscale permisiunea de a declara recurs la 23 decembrie 2015 și a examinat recursul la 3 noiembrie 2016.

26 În aceste condiții, Supreme Court of the United Kingdom (Curtea Supremă a Regatului Unit) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care cheltuielile generale aferente operațiunilor de locațiune cu opțiuni de cumpărare (care constau în acordarea de finanțare scutită și în livrarea de vehicule impozabile) au fost incluse de persoana impozabilă numai în prețul acordării de finanțare scutită, aceasta are dreptul de a deduce în tot sau în parte TVA-ul aferent intrărilor aplicabil cheltuielilor respective?

2) Care este interpretarea punctului 31 din Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), în special a motivului potrivit căruia cheltuielile generale «sunt parte a cheltuielilor

generale ale persoanei impozabile și sunt, ca atare, componente ale prețului produselor unei întreprinderi»?

În special:

a) acest pasaj trebuie interpretat în sensul că un stat membru trebuie să atribuie întotdeauna o parte din taxa aferentă intrărilor oricărei operațiuni în orice metodă specială adoptată în temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din [Directiva TVA]?

b) situația este aceeași chiar dacă, în fapt, cheltuielile generale nu sunt incluse în prețul operațiunilor impozabile efectuate de întreprindere?

3) Faptul că cheltuielile generale au fost efectiv utilizate, cel puțin într-o anumită măsură, pentru livrarea de vehicule impozabile:

a) presupune că o anumită proporție din taxa achitată în amonte aferentă acestor cheltuieli trebuie să fie deductibilă;

b) situația este aceeași chiar dacă, în fapt, cheltuielile generale nu sunt incluse în prețul livrării impozabile de vehicule?

4) Poate fi legitim, în principiu, să se ignore livrările impozabile de vehicule (sau valoarea acestora) în scopul de a se ajunge la o metodă specială în sensul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA?"

### **Cu privire la întrebările preliminare**

27 Prin intermediul celor patru întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 și articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, pe de o parte, chiar în cazul în care cheltuielile generale aferente unor prestații de locațiune cu opțiuni de cumpărare de bunuri mobile, precum cele în discuție în litigiul principal, sunt transferate nu în quantumul datorat de client pentru punerea la dispoziție a bunului respectiv, și anume partea impozabilă a operațiunii, ci în quantumul dobânzii datorat în temeiul parții „finanțare” a operațiunii, respectiv partea scutită a acesteia, aceste cheltuieli generale trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, un element constitutiv al prețului acestei puneri la dispoziție și, pe de altă parte, statele membre pot aplica o metodă de defalcare care nu ține seama de valoarea inițială a bunului respectiv în momentul livrării sale.

### **Observații introductive**

28 Cu titlu introductiv, trebuie să se determine dacă, în scopuri de TVA, diferitele operațiuni aferente prestațiilor de locațiune cu opțiuni de cumpărare precum cele în discuție în litigiul principal, și anume acordarea de finanțare și punerea la dispoziție de autovehicule, trebuie să fie considerate operațiuni distincte impozabile separat sau operațiuni complexe unice alcătuite din mai multe elemente.

29 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă pentru a determina dacă această operațiune distinctă, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte sau la o prestație unică (Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 21 și jurisprudența citată).

30 Curtea a decis de asemenea c?, pe de o parte, din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA rezult? c? fiecare opera?iune trebuie s? fie considerat? ?n mod normal ca fiind distinct? ?i independent? ?i c?, pe de alt? parte, opera?iunea constituit? dintr-o singur? presta?ie pe plan economic nu trebuie s? fie descompus? ?n mod artificial, pentru a nu altera func?ionalitatea sistemului de TVA. Este necesar s? se considere c? exist? o presta?ie unic? atunci c?nd dou? sau mai multe elemente ori acte furnizate clientului de persoana impozabil? sunt at?t de str?ns legate ?ntre ele ?nc?t formeaz?, ?n mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea ?n acest sens Ordonan?a din 14 aprilie 2016, Gabarel, C?555/15, nepublicat?, EU:C:2016:272, punctul 44, precum ?i Hot?r?rea din 4 octombrie 2017, Federal Express Europe, C?273/16, EU:C:2017:733, punctele 37 ?i 38, precum ?i jurispruden?a citat?).

31 ?n plus, este vorba despre o presta?ie unic? ?n situa?ia ?n care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezent?nd presta?ia principal?, ?n timp ce, invers, alte elemente trebuie s? fie privite ca una sau mai multe presta?ii accesorii care au acela?i tratament fiscal precum presta?ia principal?. ?n special, o presta?ie trebuie s? fie considerat? ca fiind accesorie unei presta?ii principale atunci c?nd nu constituie pentru clientel? un scop ?n sine, ci mijlocul de a beneficia ?n cele mai bune condi?ii de serviciul principal al prestatorului (Hot?r?rea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?).

32 ?n cadrul cooper?rii instituite ?n temeiul articolului 267 TFUE, instan?elor na?ionale le revine sarcina de a determina dac? aceasta este situa?ia ?ntr-o anumit? spe?? ?i de a stabili toate aprecierile de fapt definitive ?n aceast? privin?? (Hot?r?rea din 10 martie 2011, Bog ?i al?ii, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ?i C?502/09, EU:C:2011:135, punctul 55, precum ?i jurispruden?a citat?).

33 Astfel, pentru a determina dac? o opera?iune comercial? constituie mai multe presta?ii independente sau o presta?ie unic? ?n scopuri de TVA, revine instan?ei na?ionale sarcina de a identifica elementele caracteristice ale opera?iunii ?n cauz?, ?in?nd seama de obiectivul economic al acestei opera?iuni ?i de interesul destinatarilor s?i (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 8 decembrie 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punctele 28 ?i 29, precum ?i jurispruden?a citat?).

34 ?n spe??, instan?a de trimitere consider? c? fiecare contract de loca?iune cu op?iune de cump?rare de vehicule este constituit din mai multe presta?ii distincte, ?i anume, pe de o parte, punerea la dispozi?ie a unui vehicul ?i, pe de alt? parte, acordarea unui credit. ?n aceast? privin??, trebuie s? se constate c? nu reiese nici din decizia de trimitere, nici din observa?iile prezentate Cur?ii c? aceast? calificare nu a fost efectuat? ?n conformitate cu criteriile sus?men?ionate.

35 ?n special, astfel cum a sus?inut guvernul Regatului Unit, aceast? descompunere a opera?iunii de loca?iune cu op?iune de cump?rare pare compatibil? cu jurispruden?a Cur?ii, potrivit c?reia, de?i scutirile prev?zute la articolul 135 din Directiva TVA sunt de strict? interpretare, este la fel de adev?rat c?, ?n lipsa unei indica?ii precise a identit??ii creditorului sau a debitorului, expresia „acordarea ?i negocierea de credite” ?n sensul alineatului (1) litera (b) al acestui articol nu se poate referi numai la ?mprumuturile ?i la creditele acordate de organisme bancare ?i financiare.

36 ?n consecin??, plata am?nat? a pre?ului de achizi?ie a unui bun, ?n schimbul pl??ii unor dob?nzi, poate fi considerat? o acordare de credit, care constituie o opera?iune scutit? ?n temeiul acestei dispozi?ii, cu condi?ia ca plata dob?nzilor s? constituie nu un element al contrapresta?iei ob?inute pentru livrarea de bunuri sau pentru prest?rile de servicii, ci remunera?ia acestui credit (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C?281/91, EU:C:1993:855, punctele 12, 13 ?i 19).

## Cu privire la metoda de calcul al proratei de deducere a TVA?ului

- 37 Pentru a r?spunde la întreb?rile adresate, astfel cum sunt reformulate la punctul 27 din prezenta hot?râre, trebuie amintit? jurispruden?a Cur?ii referitoare la na?terea ?i la întinderea dreptului de deducere a TVA?ului.
- 38 Curtea a statuat deja c? din cuprinsul articolului 168 din Directiva TVA reiese c? o persoan? impozabil? are, în principiu, dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte din moment ce s?a stabilit c? bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sunt utilizate în aval de persoana impozabil? respectiv? în scopul opera?iunilor taxabile ale acesteia ?i c?, în amonte, aceste bunuri sau servicii sunt furnizate de o alt? persoan? impozabil? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punctele 34 ?i 35).
- 39 Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, acest drept al persoanelor impozabile constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA?ului instituit prin legisla?ia Uniunii Europene, astfel încât dreptul men?ionat face parte integrant? din mecanismul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punctele 30 ?i 31, precum ?i jurispruden?a citat?).
- 40 Astfel, regimul deducerilor urm?re?te s? degreveze în întregime întreprinz?torul de sarcina TVA?ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activit??ilor economice pe care le desf??oar?. Sistemul comun al TVA?ului garanteaz? în consecin?? neutralitatea perfect? a impozit?rii tuturor activit??ilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activit??i, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie ele însele supuse TVA?ului (Hot?rârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punctul 32).
- 41 Reiese de asemenea dintr?o jurispruden?? constant? a Cur?ii c? existen?a unei leg?turi directe ?i imediate între o anumit? opera?iune în amonte ?i una sau mai multe opera?iuni în aval care confer? dreptul de deducere este, în principiu, necesar? pentru ca un drept de deducere a TVA?ului în amonte s? fie recunoscut persoanei impozabile ?i pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA?ului aplicat achizi?iilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizi?ia acestora s? fac? parte din elementele constitutive ale pre?ului opera?iunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hot?rârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).
- 42 Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absen?a unei leg?turi directe ?i imediate între o anumit? opera?iune în amonte ?i una sau mai multe opera?iuni în aval ce dau na?tere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauz? face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile ?i reprezint?, ca atare, elemente constitutive ale pre?ului bunurilor ?i serviciilor pe care aceasta le furnizeaz?. Astfel, asemenea costuri au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu ansamblul activit??ii economice a persoanei impozabile (Hot?rârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 ?i jurispruden?a citat?).
- 43 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? cheltuielile generale în discu?ie în litigiul principal au o leg?tur? direct? ?i imediat? cu toate activit??ile VWFS, nu numai cu unele dintre ele. În această privin??, faptul c? VWFS ar fi decis s? includ? cheltuielile respective nu în pre?ul opera?iunilor impozabile, ci numai în pre?ul opera?iunilor scutite nu poate avea niciun impact asupra unei asemenea constat?ri de fapt.
- 44 Astfel, în m?sura în care aceste cheltuieli generale au fost efectiv realizate, cel pu?in într?o

anumit? m?sur?, în vederea punerii la dispozi?ie de vehicule, care constituie o opera?iune impozabil?, cheltuielile respective fac parte, ca atare, din elementele constitutive ale pre?ului acestei opera?iuni. Prin urmare, un drept de deducere a TVA?ului este generat, în principiu, în conformitate cu considera?iile prezentate la punctele 38-42 din prezenta hot?râre.

45 În ceea ce prive?te faptul c? cheltuielile generale în discu?ie în litigiul principal nu se reflect?, în mod aparent, în pre?ul opera?iunilor taxate de punere la dispozi?ie de vehicule, trebuie amintit c? rezultatul acestor opera?iuni economice este lipsit de pertinen?? în raport cu dreptul de deducere, cu condi?ia ca ?i activitatea s? fie supus? TVA?ului (Hot?rârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, punctul 40 ?i jurispruden?a citat?).

46 Astfel, dup? cum Curtea a statuat deja, se impune garantarea dreptului de deducere a TVA?ului, f?r? ca acesta s? fie supus unui criteriu privind, printre altele, rezultatul activit??ii economice a persoanei impozabile, în conformitate cu dispozi?iile articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, potrivit c?rora persoan? impozabil? înseamn? „orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective” (Hot?rârea din 5 iulie 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, punctul 44).

47 Totu?i, sfera de aplicare a acestui drept de deducere variaz? în func?ie de utilizarea c?reia îi sunt destinate bunurile ?i serviciile în cauz?. Astfel, în timp ce, pentru bunurile ?i serviciile destinate s? fie utilizate în mod exclusiv pentru realizarea unor opera?iuni taxabile, persoanele impozabile au dreptul s? deduc? întreaga tax? care s?a aplicat achizi?iei sau furniz?rii, pentru bunurile ?i serviciile de folosin?? mixt?, reiese din cuprinsul articolului 173 alineatul (1) din Directiva TVA c? dreptul de deducere este limitat la partea de TVA care poate fi atribuit? opera?iunilor care dau drept de deducere realizate prin intermediul acestor bunuri sau servicii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, punctul 25).

48 În spe??, întrucât cheltuielile generale afectate sectorului de comer? cu am?nuntul al VWFS privesc bunuri ?i servicii utilizate pentru a efectua atât opera?iuni care dau drept de deducere, cât ?i opera?iuni care nu dau drept de deducere, o prorata de deducere trebuie stabilit? în conformitate cu dispozi?iile relevante din această directiv?.

49 Ca regul? general?, potrivit articolului 173 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, prorata de deducere se stabile?te, în conformitate cu articolele 174 ?i 175 din această directiv?, pentru toate opera?iunile efectuate de persoana impozabil? f?când referire la cifra de afaceri.

50 Cu toate acestea, potrivit articolului 173 alineatul (2) litera (c) din directiva men?ionat?, statele membre pot s? autorizeze sau s? oblige persoana impozabil? s? efectueze deducerea pe baza utiliz?rii tuturor bunurilor ?i serviciilor sau a unei p?r?i a acestora.

51 Rezult? din jurispruden?a Cur?ii c? statele membre pot s? aplice, în temeiul acestei dispozi?ii, pentru o opera?iune determinat?, o alt? metod? sau o alt? cheie de repartizare decât cea întemeiat? pe cifra de afaceri, cu condi?ia ca această metod? s? garanteze o stabilire a proratei de deducere a TVA?ului achitat în amonte mai exact? decât cea care rezult? din aplicarea metodei cifrei de afaceri (Hot?rârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, punctul 24).

52 Astfel, orice stat membru care decide s? autorizeze sau s? oblige persoana impozabil? s? efectueze deducerea pe baza utiliz?rii tuturor bunurilor ?i serviciilor sau a unei p?r?i a acestora trebuie s? garanteze c? modalit??ile de calcul al dreptului de deducere permit stabilirea cu cea mai mare precizie a p?r?ii din TVA care este aferent? unor opera?iuni care dau drept de

deducere. În fapt, principiul neutralității, inherent sistemului comun al TVA-ului, impune ca modalitățile de calcul al deducerii să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea de bunuri și de servicii de folosință mixtă care poate fi imputat asupra unor operațiuni care dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punctele 30 și 31).

53 În această privință, Curtea a precizat însă că metoda aleasă nu trebuie neapărat să fie cea mai exactă posibil, dar că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 51 din prezenta hotărâre, ea trebuie să poată garanta un rezultat mai exact decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punctul 33).

54 Desigur, Curtea, la punctul 33 din Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), a statuat, referitor la o instituție bancară care efectuează operațiuni de leasing pentru sectorul autovehiculelor, că, sub rezerva verificării de către instanța națională, deși realizarea unor astfel de operațiuni de către o bancă poate necesita utilizarea unor bunuri sau servicii de folosință mixtă precum clădiri, consum de electricitate sau anumite servicii transversale, cel mai adesea această utilizare este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor încheiate de finanțator cu clienții și, iar nu de punerea la dispoziție a vehiculelor.

55 În aceste condiții speciale, Curtea a considerat la punctul 34 din hotărârea menționată că calculul dreptului de deducere prin aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri, care ține seama de cuantumurile aferente părții din ratele de leasing pe care le plătesc clienții și care au menirea de a compensa punerea la dispoziție a vehiculelor, conduce la stabilirea unei prorata de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai puțin exactă decât cea rezultată din metoda întemeiată numai pe partea din ratele de leasing corespunzătoare dobânzilor care constituie contraprestația costurilor legate de finanțarea și de gestionarea contractelor suportate de finanțator, din moment ce aceste ultime două activități determină cea mai mare parte din utilizarea bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă în vederea realizării de operațiuni de leasing pentru sectorul autovehiculelor.

56 Totuși, nu se poate deduce din raționamentul Curții referitor la operațiunile de leasing în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), că articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA permite statelor membre, în general, să aplice la toate tipurile de operațiuni similare pentru sectorul autovehiculelor, precum operațiunile de locațiune cu opțiuni de cumpărare în discuție în litigiul principal, o metodă de defalcare ce nu ține seama de valoarea vehiculului la livrarea sa.

57 În special, având în vedere caracterul fundamental al dreptului de deducere, amintit la punctul 39 din prezenta hotărâre, în cazul în care modalitățile de calcul al deducerii nu țin seama de o afectare reală și semnificativă a unei părți din cheltuielile generale către operațiuni care dau naștere dreptului de deducere, astfel de modalități nu pot fi considerate ca reflectând în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea de bunuri și de servicii cu utilizare mixtă care poate fi atribuită acestor operațiuni. În consecință, astfel de modalități nu sunt de natură să asigure o alocare mai precisă decât cea care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

58 Astfel, în speță, în ceea ce privește metoda de calcul al prorata de deducere a TVA-ului aplicate de administrația fiscală, îi revine instanței naționale sarcina să verifice dacă această metodă ține seama de afectarea reală și semnificativă a unei părți din cheltuielile generale în scopul operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere.

59 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate cî articolul 168 și articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul cî, pe de o parte, chiar în cazul în care cheltuielile generale aferente unor operațiuni de locațiune cu opțiuni de cumpărare de bunuri mobile, precum cele în discuție în litigiul principal, nu sunt transferate în quantumul datorat de client pentru punerea la dispoziție a bunului respectiv, și anume partea impozabilă a operațiunii, ci în quantumul dobânzii datorat în temeiul părții „finanțare” a operațiunii, respectiv partea scutită a acesteia, aceste cheltuieli generale trebuie să fie totuși considerate, în scopuri de TVA, un element constitutiv al prețului acestei puneri la dispoziție și, pe de altă parte, statele membre nu pot aplica o metodă de defalcare ce nu ține seama de valoarea inițială a bunului respectiv în momentul livrării sale, din moment ce această metodă nu este de natură să garanteze o defalcare mai precisă decât cea care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

60 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 șasea) declară:

**Articolul 168 și articolul 173 alineatul (2) litera c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul cî, pe de o parte, chiar în cazul în care cheltuielile generale aferente unor operațiuni de locațiune cu opțiuni de cumpărare de bunuri mobile, precum cele în discuție în litigiul principal, nu sunt transferate în quantumul datorat de client pentru punerea la dispoziție a bunului respectiv, și anume partea impozabilă a operațiunii, ci în quantumul dobânzii datorat în temeiul părții „finanțare” a operațiunii, respectiv partea scutită a acesteia, aceste cheltuieli generale trebuie să fie totuși considerate, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA), un element constitutiv al prețului acestei puneri la dispoziție și, pe de altă parte, statele membre nu pot aplica o metodă de defalcare ce nu ține seama de valoarea inițială a bunului respectiv în momentul livrării sale, din moment ce această metodă nu este de natură să garanteze o defalcare mai precisă decât cea care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.**

Semnături

\* Limba de procedură: engleza.