

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prezentate la 26 aprilie 2012(1)

Cauza C-511/10

Finanzamt Hildesheim

împotriva

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de
Bundesfinanzhof (Germania)]

„Taxa pe valoarea adăugată – A șasea directivă – Deducerea taxei achitate în amonte – Bunuri și servicii utilizate în același timp pentru operațiuni impozabile și pentru operațiuni scutite – Închirierea unui imobil în scopuri comerciale și locative – Calculul pro ratei de deducere – Reglementare națională care stabilește calculul pro ratei în funcție de suprafața imobilului utilizat pentru fiecare tip de închiriere”

1. Pornind de la o întrebare unică, pe care Bundesfinanzhof o formulează în termeni deosebit de preciși la prima vedere, prezenta întrebare preliminară oferă Curții ocazia de a extinde interpretarea, care nu este lipsită de dificultăți, a modului în care trebuie înțelese și a domeniului de aplicare al sistemului prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă(2) și în special al literei (c) a celui de al treilea paragraf. Astfel, după cum vom vedea, întrebarea privește domeniul de aplicare al acestei litere (c), în măsura în care, după cum se știe, aceasta permite statelor membre, în contextul bunurilor și serviciilor utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau acest drept („folosință mixtă”), să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să calculeze TVA-ul deductibil pe baza „utilizării”(3) bunurilor și serviciilor menționate.

I – Cadrul normativ

A – *Dreptul Uniunii. A șasea directivă*

2. În conformitate cu al doispzezecelea considerent al celei de A șasea directive, „normele privind deducerile trebuie armonizate în măsura în care afectează nivelul real de colectare [și] proporția deductibilă trebuie calculată în același mod în toate statele membre”. [traducere neoficială]

3. Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede următoarele:

„În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care

dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

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 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 primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;
- (e) să prevadă ca, atunci când taxa pe valoarea adăugată care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.” [traducere neoficială]

4. Articolul 19 alineatul (1) din Așasea directivă prevede următoarele:

„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 taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3);
- la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. 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]

B – *Dreptul național*

5. Potrivit articolului 1 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz)(4), astfel cum a fost modificat prin Legea din 2003 de modificare a impozitului (Steueränderungsgesetz 2003)(5), denumit în continuare „UStG”, „[s]unt supuse impozitului pe cifra de afaceri [...] 1. livrările și alte prestări efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către un întreprinzător în cadrul activității sale. [...]”.

6. Potrivit articolului 4 din UStG, „[o]perațiunile următoare care intră în sfera de aplicare a articolului 1 alineatul 1 punctul 1 sunt scutite: [...] 12. litera a) închirierea și leasingul de bunuri imobile [...]”.

7. În conformitate cu articolul 9 alineatul 1 din UStG, „[î]ntreprinzătorul poate trata o

opera?iune scutit? în temeiul articolului 4 [...] punctul 12 [...] ca fiind impozabil? atunci când acea opera?iune este efectuat? în beneficiul unui alt întreprinz?tor ?i pentru necesit?ile acestuia din urm? [...]”.

8. Articolul 15 din UStG prevede:

„1) Persoana impozabil? poate deduce urm?toarele valori ale taxei aferente intr?rilor:

1. taxele prev?zute de lege pentru livr?rile de bunuri sau prest?rile de servicii efectuate în scopul desf?ur?rii activit?ii sale. [...]

[...]

2) Se exclude de la deducerea impozitului aferent intr?rilor taxa pentru livr?rile, importul ?i achizi?ia intracomunitar? de bunuri sau celelalte presta?ii pe care persoana impozabil? le utilizeaz? în vederea urm?toarelor opera?iuni:

1. opera?iunile scutite;

[...]

4) Dacă persoana impozabil? utilizeaz? un bun livrat, importat sau achizi?ionat în interiorul Comunit??ii în scopul desf?ur?rii activit?ii sale sau o alt? presta?ie numai par?ial în vederea realiz?rii opera?iunilor care exclud deducerea impozitului aferent intr?rilor, nu este deductibil? partea din valoarea impozitului aferent intr?rilor care este imputabil? din punct de vedere economic opera?iunilor men?ionate. Persoana impozabil? poate stabili sumele par?ial nedeductibile procedând la o evaluare obiectiv?. Stabilirea p?r?ii nedeductibile a impozitului aferent intr?rilor în func?ie de raportul dintre opera?iunile care exclud deducerea impozitului ?i opera?iunile care justific? deducerea impozitului aferent intr?rilor este admis? doar în cazul în care nu exist? nicio alt? modalitate economic? de atribuire.”

II – Situa?ia de fapt

9. BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (denumit? în continuare „BLC”) a construit între anii 2003 ?i 2004 o cl?dire de locuin?e ?i birouri. În 2004 a închiriat-o, opera?iune supus? TVA-ului în ceea ce prive?te birourile ?i scutit? de taxa men?ionat? în ceea ce prive?te locuin?ele.

10. În declara?ia privind TVA-ul corespunz?toare anului 2004, BLC a efectuat o deducere par?ial? a taxei referitoare la imobilul men?ionat. Pentru aceasta a aplicat o pro rata stabilit? în func?ie de cifrele de afaceri aferente închirierii spa?iilor comerciale ?i, respectiv, închirierii locuin?elor (denumit? în continuare „metoda cifrei de afaceri”).

11. În urma unei verific?ri, Finanzamt Hildesheim (administra?ia financiar?, denumit? în continuare „Finanzamt”) a sus?inut c?, în conformitate cu articolul 15 alineatul 4 a treia teză din UStG, astfel cum a fost modificat? în 2003, suma deductibil? trebuia stabilit? în func?ie de supra?a spa?iilor comerciale ?i, respectiv, a locuin?elor (denumit? în continuare „metoda suprafe?ei”). Aceasta presupunea, în spe??, o reducere a sumei deductibile ?i o nou? decizie de impunere.

12. BLC a formulat o acțiune împotriva noii decizii de impunere la Finanzgericht, pe care acesta a admis-o, considerând că articolul 15 alineatul 4 a treia teză din UStG era contrar dreptului Uniunii. În opinia Finanzgericht, articolul 17 alineatul (5) litera (c) din A șasea directivă nu permite statelor membre să stabilească, cu titlu principal, o metodă de calcul diferită de metoda cifrei de afaceri.

III – Întrebarea adresată

13. Hotărârea sus-menționată a făcut obiectul unui recurs formulat de Finanzamt la Bundesfinanzhof, care a adresat prezenta întrebare preliminară, formulată astfel:

„Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să prevadă în principal, în ceea ce privește repartizarea deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru construirea unei clădiri de folosință mixtă, un criteriu de repartizare diferit de cel bazat pe natura operațiunii?”

14. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă permite legiuitorului național să limiteze criteriul de repartizare bazat pe natura operațiunii și să înlocuiască, prin urmare, metoda cifrei de afaceri cu o altă, precum cea a suprafeței.

15. Bundesfinanzhof arată că legiuitorul german a instituit limitarea criteriului de repartizare bazat pe natura operațiunii prevăzut la articolul 15 alineatul 4 a treia teză întemeindu-se în mod expres pe articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă și a arătat, în susținerea opiniei sale, că aplicarea criteriului menționat nu ar fi obligatorie pentru statele membre, întrucât, în temeiul dispoziției menționate, acestea pot stabili criterii derogatorii.

16. Totuși, chiar Bundesfinanzhof admite că împotriva acestei interpretări se poate invoca faptul că formularea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din Directiva 77/388/CEE este neclară și că atât economia legislației, cât și obiectivul normei pledează în favoarea menținerii criteriului de repartizare bazat pe natura operațiunii.

IV – Procedura în fața Curții

17. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 27 octombrie 2010.

18. Au depus observații scrise guvernul german, guvernul Regatului Unit și guvernul elen, precum și Comisia. Nu a avut loc o ședință publică.

19. Atât Comisia, cât și guvernele care au participat la prezenta procedură consideră că trebuie dat un răspuns afirmativ la întrebarea formulată. Admițând că, în principiu, metoda aplicabilă este cea a cifrei de afaceri, acestea susțin că, potrivit Hotărârii din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland(6), articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă autorizează statele membre să prevadă derogări de la această regulă, cu un domeniu de aplicare mai larg sau mai redus, putând ajunge inclusiv la excluderea dreptului de deducere. Argumente în acest sens sunt atât formularea, cât și economia articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, din care ar reieși că legiuitorul nu impune statelor membre un criteriu specific pentru calculul procentajului de deducere. Acest lucru ar rezulta de asemenea din expunerea de motive a proiectului celei de A șasea directive. În sfârșit, prărilor subliniază că metoda suprafeței, pe lângă faptul că este mai ușor de aplicat, produce, în opinia acestora, rezultate mai precise și asigură

astfel o mai bun? aplicare a principiului neutralit??ii fiscale.

20. Guvernul Regatului Unit sus?ine c? excep?iile nu se pot transforma în regul?, astfel încât cifra de afaceri opereaz? numai în calitate de criteriu rezidual. În opinia sa, excep?iile sunt admisibile ca atare numai atunci când metoda cifrei de afaceri conduce la un rezultat injust sau inexact.

V – **Apreciere**

21. Întrebarea adresat? de Bundesfinanzhof necesit? o observa?ie prealabil? înainte de a trece la formularea unui r?spuns util. Înainte de toate, trebuie precizat c? întrebarea este formulat? pornind de la dou? elemente, unul referitor la un tip specific de bunuri, care se afl? la originea unui eventual drept de deducere, altul referitor la o anumit? modalitate de calcul al dreptului men?ionat, ?i anume, pe scurt, de „folosin?? mixt?”.

22. Astfel, pe de o parte ?i dup? cum am precizat de la început, Bundesfinanzhof pare s? aib? îndoieli numai cu privire la calculul dreptului la deducerea taxelor pl?tite cu ocazia construirii unui tip foarte specific de bun, o „cl?dire”, atunci când aceasta face obiectul unei „folosin?e mixte”, cu alte cuvinte este destinat? unor utiliz?ri care implic? atât opera?iuni care dau drept de deducere, cât ?i opera?iuni care nu dau drept de deducere.

23. Pe de alt? parte, instan?a de trimitere face referire la o form? mai mult sau mai pu?in concret? de calcul al dreptului la deducere, pe care o descrie prin intermediul formul?rii „s? prevad? în principal un criteriu de repartizare diferit de cel bazat pe natura opera?iunii”, f?când aluzie direct? la dispozi?ia na?ional? corespunz?toare (articolul 15 alineatul 4 din UStG). În ceea ce prive?te acest aspect, A ?asea directiv? este, astfel cum se ?tie, mult mai explicit?: articolul 17 alineatul (5) din aceasta stabile?te un mare num?r de reguli obligatorii pentru statele membre. Dificultatea const? în a stabili, astfel cum s-a constatat deja, care este marja de apreciere pe care o au statele membre atunci când trebuie s? prevad? „criteriul de repartizare” care trebuie aplicat în aceste cazuri pentru a stabili dreptul la deducere.

24. Formulât? în ace?ti termeni, întrebarea Bundesfinanzhof ne determin? s? ne punem în continuare urm?toarea întrebare: se solicit? s? se stabileasc? dac? „criteriul de repartizare” descris în termenii respectivi este valabil ca atare ?i, prin urmare, este general valabil pentru cuantificarea dreptului la deducere în cazul oric?ror bunuri ?i servicii sau, dimpotriv?, este ridicat? problema legitimit??ii acestuia numai în cazul specific ?i exclusiv al acestui tip de bunuri?

25. Dac? ?inem seama de modul de redactare a întreb?rii, astfel cum este aceasta formulat?, ar putea p?rea c? instan?a de trimitere nu are nevoie de un alt r?spuns decât cel care prive?te cazul cl?dirilor de folosin?? mixt?. Cu toate acestea, este suficient s? se aib? în vedere atât motivarea deciziei de trimitere, cât ?i observa?iile scrise pentru a observa însemn?tatea redus? a bunului care se afl? la originea litigiului. Dezbaterea prive?te în mod foarte relevant marja de manevr? conferit? statelor membre de articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?, de?i în contextul op?iunii legiuitorului na?ional.

26. În definitiv, care este întinderea posibilit??ii statelor membre de a acorda prioritate metodei „utiliz?rii”, renun?ând la regula privind cifra de afaceri? În acest context, desigur, nu este indiferent? împrejurarea c? este vorba despre calculul deducerii taxelor achitate cu ocazia construirii unei cl?diri de folosin?? mixt?. Consider?m îns? c? este decisiv s? se aib? în vedere contextul normativ mai general în care se situeaz? cazul concret supus aprecierii noastre.

27. Întrebarea fiind astfel formulat?, vom aborda r?spunsul pe care îl propunem în trei etape. În prima etap?, vom încerca s? oferim o interpretare, în esen?? sistematic? ?i teleologic?, a p?r?ii

relevante a articolului 17 alineatul (5) din A 700/2013, care poate furniza în același timp un criteriu privind metoda de calcul descrisă de instanța de trimitere prin intermediul sintagmei citate. În cea de a doua, vom trata, deși mult mai pe scurt, cazul specific al taxelor plătite cu ocazia construirii unei clădiri de folosință mixtă. În final, în cea de a treia etapă, vom face o apreciere cu privire la sarcina care revine totuși instanței naționale în împrejurările cauzei deduse judecării.

A – *Articolul 17 alineatul (5) din A 700/2013: o normă „flexibilizată”*

28. În dezvoltarea acestei prime etape trebuie să începem prin a admite că alineatul (5) al articolului 17 din A 700/2013 prezintă dificultăți de interpretare care nu pot fi negate, în special cel de al treilea paragraf al acestuia, prin care directiva conferă statelor membre o serie de posibilități care sunt nu numai variate, ci și eterogene, toate fiind introduse prin particula adversativă „totuși” (7), care conferă tuturor acestora o anumită potențialitate derogatorie. Sfera acestei capacități sau potențialități a celui de al treilea paragraf de a restrânge prevederile primelor două este cea care se află în esență în discuție în prezenta cauză.

29. Astfel, al treilea paragraf al acestei dispoziții permite statelor membre (A) să prevadă, fie în mod facultativ, fie obligatoriu, un calcul individualizat pentru fiecare „sector de activitate” [litera (a) și (b)], (B) să stabilească pro rata principală ca fiind obligatorie sau opțională, această din urmă ipoteză implicând posibilitatea altor pro rata [litera (d)], sau, în sfârșit, din perspectiva datelor relevante în prezenta cauză, (C) să stabilească deducerea pornind de la criteriul „utilizării” tuturor bunurilor și serviciilor folosite în ambele tipuri de operațiuni [litera (c)] (8).

30. Ducând mai departe raționamentul nostru în această privință, considerăm că articolul 17 alineatul (5) din A 700/2013 a prevăzut în mod clar o regulă pentru stabilirea cuantumului taxei deductibile în ipotezele unei folosințe mixte prevăzute de acesta, regulă care nu este alta decât pro rata bazată pe cifra de afaceri, calculată în conformitate cu formula prevăzută la articolul 19 alineatul (1) din directiva menționată.

31. Astfel a precizat Curtea în Hotărârea din 18 decembrie 2008, RBS, citată anterior, la care au fost trimise toate părțile în susținerea pozițiilor lor. În hotărârea menționată, Curtea a început prin a afirma că „[a]rticolul 17 alineatul (5) din A 700/2013 stabilește regimul aplicabil dreptului de deducere a TVA-ului, atunci când acesta se referă la bunuri sau la servicii care sunt utilizate de persoana plătitoare 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». Într-un astfel de caz, potrivit articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A 700/2013, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni (Hotărârea Abbey National, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 34)” (punctul 17).

32. Această deducere, astfel cum este explicat în continuare, este calculată „[î]n temeiul articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A 700/2013, [...] în funcție de o pro rata determinată potrivit articolului 19 din aceeași directivă” (punctul 18).

33. Astfel, potrivit susținerilor guvernului Regatului Unit, regula generală prevăzută la articolul 19 din A 700/2013, întemeiată pe raportul dintre valorile cifrelor de afaceri aferente operațiunilor care dau dreptul la deducere și cele aferente operațiunilor care nu dau dreptul la deducere, operează cu date contabile ușor disponibile pentru toate persoanele impozabile și permite, în principiu, un calcul echitabil și rezonabil de exact al sumei deductibile în final. Desigur, este metoda pentru care a optat în principal legiuitorul Uniunii, întrucât, în condițiile în care se limitează la a menționa alte metode posibile aflate la dispoziția statelor membre, metoda privind cifra de afaceri este unica pe care o definește și a cărei procedură o reglementează în detaliu.

34. Într-adevăr, punctul 19 din Hotărârea RBS cuprinde o afirmație care, în opinia noastră, se află la originea unei neînțelegeri, mai mult sau mai puțin răspândite(9), pornind de la care a fost susținut ideea că sistemul stabilit la articolul 17 alineatul (5) din A 7 asea directivă admite din partea statelor membre unele derogări care, în opinia noastră, nu reies din textul dispoziției și nu se regăsesc nici în Hotărârea RBS însuși.

35. Astfel, la punctul 19 din Hotărârea RBS, citat anterior, Curtea a declarat că „[a]rticolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf autorizează [...] derogarea de la această normă [cea de la al doilea paragraf], permițând statelor membre să prevadă una dintre celelalte metode de determinare a dreptului de deducere enumerate la acest paragraf, și anume stabilirea unei pro rata distincte pentru fiecare sector de activitate sau deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă, sau chiar să prevadă excluderea dreptului de deducere în anumite condiții”. Pornind de aici s-ar putea deduce că metoda prevăzută la primele două paragrafe nu este, în definitiv, obligatorie pentru statele membre, în măsura în care al treilea paragraf le permite să adopte „alte metode”, diferite de aceasta.

36. Considerăm că această concluzie, extrasă din fragmentul menționat, este pripită. În primul rând, trebuie să se țină seama de contextul acestuia. Astfel, în economia unei hotărâri care abordează problema posibilității de a „rotunji” valorile în calculul deducerii, aspect reglementat de articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A 7 asea directivă, nu pare hazardat să se afirme că frazele reproduse mai sus sunt menționate doar cu caracter ilustrativ.

37. Astfel, în acea cauză, Curtea nu trebuia să se pronunțe cu caracter general cu privire la formularea diferitelor paragrafe ale alineatului (5) al articolului 17, ci numai cu privire la un aspect foarte precis al sistemului de calcul al pro ratei de deducere. Dimpotrivă, în prezenta cauză, în pofida aparentului caracter concret al întrebării adresate de Bundesfinanzhof, se impune, astfel cum am precizat la punctul 25, o decizie de această natură.

38. În al doilea rând, chiar admitând că al treilea paragraf amintit conferă statelor membre posibilitatea de a adopta „alte metode”, nu este afirmat nicidecum o posibilitate generică și necondiționată de a lipsi de efect regula prevăzută la cele două paragrafe precedente și care este detaliată la articolul 19.

39. În concluzie, considerăm că o interpretare sistematică a dispoziției exclude faptul că al treilea paragraf al alineatului (5) al articolului 17 din A 7 asea directivă poate transforma regula prevăzută la primele două paragrafe într-o regulă generică sau de la care se poate deroga în mod nelimitat.

40. O interpretare teleologică conduce de asemenea la aceeași concluzie. Expunerea de motive a proiectului celei de A 7 asea directive(10) justifică alineatul (5) al articolului 17 prin necesitatea de a evita inegalități în aplicarea taxei, motiv pentru care se prevede că statele membre „pot autoriza sau obliga persoanele impozabile să stabilească taxe speciale și să efectueze deducerea în conformitate cu criteriul utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora în operațiunile vizate”.

41. Pe aceeași linie, în contextul unei directive care, în conformitate cu al doisprezecelea considerent al său, are ca obiectiv armonizarea normelor privind deducerile „în măsura în care afectează nivelul real de colectare”, prevăzând în acest sens că „proporția deductibilă trebuie calculată în același mod în toate statele membre”, este evident că posibilitatea statelor membre de a prevedea în mod generic și liber instituirea oricăreia dintre diferitele excepții prevăzute la al treilea paragraf, menționat deja, ar fi în detrimentul obiectivului urmărit de Uniune. Nu ar avea sens să fie restabilită diversitatea autorizând statele membre să deroge de la regula generală, cel

puțin, astfel cum se va putea observa, în lipsa unei justificări întemeiate pe pretenția îndeplinirii mai corecte a cerințelor inerente spiritului și economiei normelor privind taxa.

42. Toate cele de mai sus ne conduc la interpretarea potrivit căreia, prin al treilea paragraf, articolul 17 alineatul (5) a urmărit în esență să evite rigorile regulii prevăzute la paragrafele precedente, introducând în acest sens o pluralitate de instrumente aflate la dispoziția statelor membre, care sunt flexibile atât în ceea ce privește interpretarea lor, cât și în ceea ce privește domeniul lor de aplicare, pentru a asigura întotdeauna neutralitatea caracteristică a taxei(11).

43. Totuși, această „flexibilitate” a regulii, pusă la dispoziția statelor membre, poate fi justificat numai atât timp cât măsurile care o facilitează permit atingerea obiectivului urmărit de legiuitorul Uniunii atunci când a autorizat statele membre să recurgă la una dintre posibilitățile oferite la literalele (a)-(d) ale celui de al treilea paragraf al alineatului (5) al articolului 17 din A șasea directivă. Iar acest obiectiv, potrivit Hotărârii RBS, citată anterior, punctul 24, nu este altul decât să permită statelor membre, „înăd seama de caracteristicile specifice ale activităților persoanei impozabile, [...] să ajungă la rezultate mai precise”. În definitiv, obiectivul final urmărit este, astfel cum se impune în domeniul fiscalității, exactitatea calculului deducerii, la care persoana impozabilă are un drept legitim, și garantarea neutralității ca principiu care stă la baza forme de impozit în discuție în prezenta cauză(12).

44. Ca urmare a tuturor celor de mai sus, poate fi formulată deja o primă concluzie, de ordin general: articolul 17 alineatul (5) coroborat cu articolul 19 din A șasea directivă permite statelor membre să se îndeprteze de la regula generală a pro ratei bazate pe cifra de afaceri, prevăzută în primele două paragrafe, și aceasta în conformitate cu diversele posibilități oferite de al treilea paragraf al alineatului (5) menționat. În special, litera (c) a paragrafului amintit conferă statelor membre, fără îndoială, posibilitatea de a se îndeprta de la regula generală în măsura în care permite alegerea unei pro rate bazate pe utilizare. Totuși, o interpretare sistematică și teleologică a acestei dispoziții concrete nu permite să i se confere acesteia un domeniu de aplicare în conformitate cu care regula stabilită ca punct de pornire ar putea fi practic „dezactivată” la modul general sau coborât pe o poziție evident subordonată sau cu aplicabilitate clar problematică.

45. Altfel spus, articolul 17 alineatul (5) nu permite „denaturarea” structurii de bază a sistemului de calcul al deducerii stabilit de legiuitorul Uniunii cu scopul de a armoniza normele privind deducerile în vigoare în statele membre, prin impunerea unei formule de calcul similare în toate acestea. Acest scop de armonizare este însă compatibil cu eventuala stabilire de către statele membre a unei categorii deschise de situații care nu sunt obligatoriu reglementate de regula generală, justificate de necesitatea de a asigura pe deplin principiul neutralității taxei, precum și o mai mare precizie a calculului deducerii în fiecare caz vizat(13). În acest context și pornind de aici, trebuie să se stabilească dacă acele caracteristici ale situației concrete a cărei apreciere o propune instanța de trimitere permit aplicarea unui criteriu de calcul potențial diferit de cel bazat pe natura operațiunii.

B – *Cazul construcțiilor de „folosință mixtă”*

46. Într-adevăr, astfel cum s-a menționat deja, Bundesfinanzhof nu caută un răspuns general la problema care a fost abordată până la acest moment, ci numai cu privire la calculul deducerii taxelor plătite cu ocazia construirii unei clădiri de folosință mixtă. Considerațiile prezentate până la acest moment trebuie să permită abordarea acestui răspuns cu destulă ușurință.

47. Toate părțile sunt de acord cu privire la observația că metoda cifrei de afaceri prevăzută ca regulă generală de A șasea directivă se poate dovedi, în anumite situații, mai puțin echitabilă și potrivit decât alte posibile metode. Sau, altfel spus, este posibil ca, având în vedere particularitățile operațiunilor economice implicate, să existe metode mai precise pentru a stabili

taxa deductibilă decât cea prevăzută cu titlu principal de autorul celei de A șasea directive. În măsura în care această mai mare echitate și precizie în stabilirea taxei duce la o mai bună respectare a principiului neutralității TVA-ului, trebuie să se admită că o astfel de împrejurare constituie un motiv suficient pentru a justifica înlocuirea regulii cifrei de afaceri cu regula care asigură acel rezultat.

48. Mai concret, toate părțile la prezenta procedură sunt de acord cu privire la aprecierea potrivit căreia metoda utilizării bazată pe criteriul suprafeței asigură, în situații precum cea din acțiunea principală, mai exact atunci când este vorba despre construirea unei clădiri de folosință mixtă, un rezultat mai precis privind taxa deductibilă la care persoana impozabilă are dreptul în mod legitim.

49. În aceste condiții, considerăm că este posibil, în orice caz ca ipoteză de pornire, ca această situație a clădirilor de folosință mixtă să fie privită ca un „candidat” plauzibil pentru o metodă de calcul alternativă față de cea a pro ratei bazate pe cifra de afaceri.

50. Dacă astfel stau într-adevăr lucrurile, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere, nu ar trebui să existe niciun inconvenient, din perspectiva dreptului Uniunii, pentru ca metoda aplicată pentru calculul deducerii să fie aceea a utilizării.

51. Totuși, întrebarea este aceea dacă, în aceste condiții, statul membru a făcut în mod specific o alegere în sensul de a prevedea că respectivei categorii de bunuri îi este aplicabilă o metodă de calcul care nu se bazează, cel puțin prioritar, pe cea a cifrei de afaceri, întrucât trebuie să fie clar că această opțiune nu operează în mod automat, ci, dimpotrivă, necesită o decizie a statului membru în această privință. Acestea fiind spuse, ne vom ocupa în continuare de ultimul aspect, anunțat la începutul acestor concluzii.

C – Opțiunea statului membru, în temeiul articolului 17 alineatul (5)

52. Trebuie precizat de la început că o decizie specifică a legiuitorului național cu privire la calculul deducerii în cazul acestui tip de bunuri ar fi facilitat cu certitudine lucrurile pentru instanța națională. Astfel cum am putut observa, legiuitorul național a optat pentru o prevedere care, permițând persoanei impozabile, cu caracter general, să stabilească sumele parțial nedeductibile prin intermediul unei evaluări obiective, oferă o acoperire suficientă pentru situația în discuție. Însă, în același timp și astfel cum se poate deduce pornind de la considerațiile prezentate, acest caracter generic este cel care poate ridica eventual probleme din perspectiva dreptului Uniunii, deoarece, potrivit dispoziției naționale, criteriul cifrei de afaceri devine o ultimă opțiune subsidiară, aplicabilă numai în cazul în care nu este posibil un alt tip de impozitare economică a bunurilor și serviciilor utilizate în ambele tipuri de operațiuni.

53. În concluzie, consecința acestui tratament „atotcuprinzător” din partea legiuitorului național duce la imposibilitatea de a distinge motivul specific care a determinat statul membru să se îndepărteze în acest caz – precum în altele – de la regula generală.

54. Această situație a reglementării naționale ne determină să considerăm că, într-o împrejurare precum cea din prezenta cauză, deși situația supusă aprecierii noastre pare, la prima vedere, să poată să deroge de la regula generală, instanța națională trebuie să fie cea care să confirme eventual decizia autorității naționale care, în acțiunea principală, nu a admis calculul dreptului de deducere pe baza cifrei de afaceri.

VI – Concluzie

55. Având în vedere considerațiile prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebarea

adresat? de Bundesfinanzhof dup? cum urmeaz?:

„Articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv? privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul c? nu se opune, în principiu, ca statele membre s? prevad? în principal, într-o situa?ie precum cea a repartiz?rii deducerii TVA-ului achitat în amonte pentru construirea unei cl?diri de folosin?? mixt?, un criteriu de repartizare diferit de cel bazat pe natura opera?iunii. Totu?i, în împrejur?rile care decurg din situa?ia reglement?rii na?ionale aplicabile în prezenta cauz?, revine instan?ei na?ionale sarcina de a se asigura c? acest criteriu vizeaz?, în spe??, s? garanteze un rezultat mai precis decât cel stabilit ca regul? general?.”

1 – Limba original?: spaniola.

2 – Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1).

3 – „Afectación real [utilizare]” este expresia utilizat? la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A ?asea directiv? în versiunea spaniol?. Versiunea german? utilizeaz? termenul „Zuordnung”, cea englez?, „use” ?i cea francez?, „affectation”.

4 – BGBl. 1999 I, p. 1270.

5 – BGBl. 2003 I, p. 2645.

6 – Cauza C-488/07, Rep., p. I-10409, denumit? în continuare „RBS”.

7 – Particul? adversativ? suprimat? în prezent din articolul 173 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

8 – Litera (e) nu este relevant? din perspectiva prezentei cauze, întrucât se limiteaz? la a permite excluderea deducerii atunci când taxa este nesemnificativ?.

9 – Astfel reiese din cuprinsul pozi?iilor adoptate de p?r?ile care au participat la prezenta procedur?.

10 – Publicat în Buletinul Comunit??ilor Europene, suplimentul 11/73.

11 – Este deosebit de semnificativ faptul c?, f?r? a modifica con?inutul articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?, articolul 173 din Directiva 2006/112, citat? anterior, reproduce la alineatul (2) al treilea paragraf al alineatului (5) al articolului 17 din A ?asea directiv?, prev?zând c? „[s]tatele membre pot adopta urm?toarele m?suri”, reproducând în continuare literele (a)-(e) ale celui de al treilea paragraf men?ionat. Se eviden?iaz? astfel mai clar c? m?surile permise nu reprezint? atât „excep?ii” reale de la regula general?, cât „m?suri” care o nuan?eaz? sau o flexibilizeaz?, în mod evident f?r? a o denatura.

12 – În acest sens, Hot?rârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 27).

13 – În acest sens s-a pronun?at cu claritate Curtea, de exemplu, în Hot?rârea din 13 martie 2008, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement (C-437/06, Rep., p. I-1597, punctele 34-39).