

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prezentate la 28 februarie 2013(1)

Cauza C-388/11

Le Crédit Lyonnais

împotriva

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

[cerere de decizie preliminară formulată de Conseil d'État (Franța)]

„Fiscalitate – TVA – Așasea directivă 77/388/CE – Articolele 17 și 19 – Deducerea taxei achitate în amonte – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere – Calculul pro rata de deducere – Luarea în considerare de către o societate a cifrei de afaceri a sucursalelor sale stabilite în alte state membre sau în state terțe – «Pro rata mondială» – Principiul neutralității TVA-ului – Teritorialitatea impozitului”

1. Prezenta cauză oferă Curții ocazia de a examina o serie de probleme de interpretare referitoare la dreptul de deducere corespunzător sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) care, deși au o mare importanță pe planul principiilor și înțelegându-se seama de consecințele practice ale acestora, nu au fost totuși examinate încă.

2. Prezentată într-o manieră foarte elementară, problema principală supusă aprecierii Curții este aceea dacă o societate, al cărei sediu este stabilit într-un stat membru și care are sucursale stabilite în alte state membre sau în state terțe, trebuie, în momentul îndeplinirii obligațiilor sale fiscale față de statul membru în care se află sediul său și în măsura în care realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau acest drept, să își calculeze pro rata de deducere, în sensul articolului 17 alineatul (5) și al articolului 19 din Așasea directivă 77/388, luând în considerare cifra sa de afaceri totală, cu alte cuvinte integrând atât cifra de afaceri a sediului, cât și pe cea a diferitelor sale sucursale, ceea ce s-a convenit a se denumi „pro rata mondială”.

3. Deși situația de fapt în discuție în litigiul principal este veche, dat fiind că aceasta datează din anii 1988 și 1989 și ținând de dispozițiile celei de Așasea directive 77/388/CEE(2) în vigoare la aceste date, întrebările preliminare ridicate astfel în mod tardiv părăsesc un interes actual, în măsura în care dispozițiile pertinente ale directivei menționate se regăsesc aproape identic în dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată(3) care o abrogă(4). Interesul în cauză este cu atât mai semnificativ cu cât principala revendicare a reclamantei în litigiul principal se întemeiază pe hotărârea pronunțată de Curte la 23 martie 2006 în cauza FCE Bank(5) și solicită Curții, în considerarea principiului

neutralității inerent sistemului comun de TVA, să adopte o poziție de principiu în această privință.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii: A șasea directivă

4. Articolul 17 din A șasea directivă 77/388/CEE(6) prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(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 TVA pe care are obligația de a o plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile importate;

(c) taxa pe valoarea adăugată datorată în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau la restituirea taxei pe valoarea adăugată menționată la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

(a) unor operațiuni legate de activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2), desfășurate în alt țară, care ar îndeplini condițiile pentru deducerea impozitului, dacă s-ar desfășura pe teritoriul țării;

(b) operațiunilor scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (i) și în temeiul articolului 15 și al articolului 16 alineatul (1) punctele B, C și D și al alineatului (2);

(c) oricăreia dintre operațiunile scutite în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (a) și litera (d) punctele 1-5, dacă clientul este stabilit în afara Comunității sau dacă aceste operațiuni sunt direct legate de bunuri destinate exportului într-o țară din afara Comunității.

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

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) s? oblige persoana impozabil? s? stabileasc? o pro rata pentru fiecare sector al activit??ii sale ?i s? ?in? eviden?e contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) 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;

(d) s? autorizeze sau s? oblige persoana impozabil? s? efectueze deducerea, ?n conformitate cu norma stabilit? la primul paragraf, pentru toate bunurile ?i serviciile utilizate pentru toate opera?iunile prev?zute la paragraful men?ionat anterior;

(e) s? prevad? ca, atunci c?nd taxa pe valoarea ad?ugat? care nu poate fi dedus? de persoana impozabil? este nesemnificativ?, aceasta s? fie considerat? nul?." [traducere neoficial?]

5. Articolul 19 alineatele (1) ?i (2) din A ?asea directiv? 77/388(7) prevede:

„Pro rata de deducere, prev?zut? la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compus? dintr?un raport cuprinz?nd urm?toarele sume:

– la num?r?tor, valoarea total?, f?r? taxa pe valoarea ad?ugat?, a cifrei de afaceri anuale aferente opera?iunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) ?i (3);

– la numitor, valoarea total?, f?r? taxa pe valoarea ad?ugat?, a cifrei de afaceri anuale aferente opera?iunilor incluse la num?r?tor ?i opera?iunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subven?iilor, altele dec?t cele specificate la articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a).

Pro rata de deducere se determin? anual, se stabile?te ca procent ?i se rotunje?te la o cifr? care nu dep??e?te urm?torul num?r ?ntreg.

(2) Prin derogare de la dispozi?iile alineatului (1), este exclus? de la calculul pro rata de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente livr?rilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabil? ?n scopul desf??ur?rii activit??ii sale economice. Este de asemenea exclus? valoarea cifrei de afaceri aferente opera?iunilor imobiliare ?i financiare accesorii sau celor prev?zute la articolul 13 sec?iunea B litera (d), atunci c?nd aceste opera?iuni sunt accesorii. Atunci c?nd statele membre ??i exercit? op?iunea ?n temeiul articolului 20 alineatul (5) de a nu solicita ajustarea pentru bunurile de capital, ele pot include transferurile de bunuri de capital ?n calculul pro rata de deducere." [traducere neoficial?]

B – *Dreptul na?ional*

6. La data faptelor din litigiul principal, articolul 17 alineatul (5) ?i articolul 19 din A ?asea directiv? 77/388 erau, potrivit deciziei de trimitere, transpuse prin articolele 212, 213 ?i 219 din anexa II la Codul fiscal general (code g?n?ral des imp?ts)(8).

7. Articolul 212 din anexa II la CGI prevedea:

„Persoanele impozabile care nu realizeaz? exclusiv opera?iuni care dau drept de deducere sunt autorizate s? deduc? o frac?iune din taxa pe valoarea ad?ugat? care a grevat bunurile care constituie imobiliz?ri egal? cu valoarea acestei taxe multiplicat? cu raportul existent ?ntre valoarea anual? a veniturilor aferente unor opera?iuni care dau drept de deducere ?i valoarea anual? a veniturilor aferente tuturor opera?iunilor realizate [...].”

8. Articolul 213 din anexa II la CGI prevedea:

„Atunci când o persoană impozabilă are sectoare de activitate care nu intră sub incidența unor dispoziții identice în raport cu taxa pe valoarea adăugată, aceste sectoare fac obiectul unor conturi distincte pentru aplicarea dreptului de deducere.

[...]

Cuantumul taxei deductibile pentru bunurile comune diferitelor sectoare se stabilește prin aplicarea raportului prevăzut la articolul 212.”

9. Articolul 219 din anexa II la CGI avea următorul cuprins:

„Persoanele impozabile care nu realizează exclusiv operațiuni care dau drept de deducere sunt autorizate să deducă taxa pe valoarea adăugată care a grevat aceleasi bunuri și servicii în limitele următoare:

- a. atunci când aceste bunuri și servicii contribuie exclusiv la realizarea unor operațiuni care dau drept de deducere, taxa care le-a grevat este deductibilă;
- b. atunci când acestea contribuie exclusiv la realizarea unor operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa care le-a grevat nu este deductibilă;
- c. atunci când utilizarea acestora conduce concomitent la realizarea unor operațiuni dintre care unele dau drept de deducere, iar celelalte nu dau drept de deducere, o fracțiune a taxei care se aplică acestora este deductibilă. Această fracțiune se stabilește în condițiile prevăzute la articolele 212-214.”

10. Pe de altă parte, articolul 271 alineatul 4 din CGI prevedea:

„4. Dau drept de deducere în aceleasi condiții ca în situația în care ar fi fost supuse taxei pe valoarea adăugată:

- a) [...]
- b) serviciile bancare și financiare scutite în conformitate cu dispozițiile articolului 261 C alineatul 1 literele a-e atunci când acestea sunt furnizate unor persoane domiciliat sau stabilite în afara Comunității Economice Europene sau se raportează la exporturi de bunuri către alte țări decât statele membre ale Comunității.”

II – Situația de fapt din litigiul principal

11. În urma unei verificări a evidențelor contabile privind perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1988 și 31 decembrie 1989, societatea Le Crédit Lyonnais(9), al cărei sediu este stabilit în Franța, prin intermediul a două notificări de rectificare din 27 decembrie 1991 și din 7 decembrie 1992, a făcut obiectul unei decizii de impunere privind TVA-ul și impozitul pe salarii stabilite suplimentar, întrucât a ținut seama în mod nejustificat de cuantumul dobânzilor pentru împrumuturile acordate sucursalelor sale stabilite în alte state membre sau în state terțe la numărul și la numitorul pro rata de deducere prevăzut la articolul 212 din anexa II la Codul fiscal general.

12. Prin intermediul a două contestații din 20 iulie 1994, LCL a solicitat degrevarea de TVA și de impozitul pe salarii stabilite suplimentar pentru anii 1988 și 1989, susținând că cuantumul acestor dobânzi putea fi luat în considerare la calcularea pro rata de deducere.
13. Prin înțelegerea de plată din 17 noiembrie 1994, s-a solicitat LCL să plătească TVA-ul stabilit suplimentar, inclusiv taxe și dobânzi, în cuantum de 1 151 573,81 euro pentru anul 1988 și de 1 349 357,81 euro pentru anul 1989. Prin decizia de impunere din 30 decembrie 1994, s-a solicitat LCL să plătească impozitul pe salarii stabilit suplimentar, inclusiv taxe și dobânzi, în cuantum de 1 209 890,89 euro pentru anul 1988 și de 1 246 611,44 euro pentru anul 1989.
14. Printr-o altă contestație, din 31 decembrie 1996, LCL a solicitat restituirea, pe de o parte, a TVA-ului pe care consideră că l-a plătit în mod nejustificat pentru anii 1988 și 1989, respectiv 46 944 246,96 euro și, pe de altă parte, a impozitului pe salarii pe care consideră că l-a plătit în mod nejustificat pentru anii 1988 și 1989 (23 067 082,45 euro). LCL susținea că omisese în mod greșit să ia în considerare, pentru calculul pro rata de deducere a TVA-ului, dobânzile plătite sucursalelor sale din străinătate de clienții lor. LCL solicita și compensarea între impozitul pe salarii a căruia restituire se solicita și impozitul pe profit calculat în cadrul verificării.
15. Întrucât administrația a respins aceste contestații, prin cererea din 28 august 1998, LCL a sesizat tribunal administrativ de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris), pe de o parte, cu o cerere de degrevare de TVA-ul stabilit suplimentar imputat acesteia pentru anii 1988 și 1989 și, pe de altă parte, cu o cerere de restituire a TVA-ului și a impozitului pe salarii pe care considera că le-a plătit în mod nejustificat pentru anii 1988 și 1989.
16. Prin hotărârea din 5 octombrie 2004, tribunal administrativ de Paris a respins aceste diferite cereri.
17. Prin hotărârea din 8 decembrie 2006, Cour administrative d'appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris) a confirmat respectiva hotărâre. Aceasta a apreciat, pe de o parte, că sucursalele LCL stabilite în alte state membre erau ele însele supuse la plata TVA-ului și aveau seama de propriile lor venituri pentru stabilirea propriei pro rata de deducere, astfel încât veniturile amintite nu puteau da naștere unui nou drept de deducere în beneficiul sediului. Instanța menționată a considerat, pe de altă parte, că nu se aveau seama de operațiunile realizate de sucursalele LCL stabilite în state terțe pentru exercitarea dreptului de deducere, din moment ce acestea din urmă puteau fie să nu fie supuse la plata impozitului, fie să fie supuse altor norme.
18. La 21 februarie 2007, LCL a formulat un recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat) având ca obiect anularea hotărârii amintite din 8 decembrie 2006.

III – Întrebările preliminare și procedura în fața Curții

19. În aceste condiții, prin decizia din 11 iulie 2011, Conseil d'État (subsecțiunile reunite a 3-a, a 8-a, a 9-a și a 10-a) a suspendat judecarea cauzei și a solicitat Curții să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la următoarele probleme:

„1) dacă, având în vedere normele referitoare la domeniul de aplicare teritorial al taxei pe valoarea adăugată, alineatele (2) și (5) ale articolului 17 și articolul 19 din A șasea directivă 77/388/CEE din 17 mai 1977 pot fi interpretate în sensul că, pentru calculul pro rata instituite, sediul unei societăți stabilite într-un stat membru trebuie să țină seama de veniturile realizate de fiecare dintre sucursalele sale stabilite într-un alt stat membru și, în mod simetric, aceste sucursale trebuie să ia în considerare toate veniturile care intră în domeniul de aplicare al taxei pe

valoarea adăugată realizate de societate;

2) dacă aceeași soluție trebuie reținută pentru sucursalele stabilite în afara Uniunii Europene, în special în raport cu dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (c), în ceea ce privește operațiunile bancare și financiare prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctele 1-5, care sunt realizate în beneficiul unor clienți stabiliți în afara Comunității;

3) dacă răspunsul la primele două întrebări poate varia de la un stat membru la altul, în funcție de opțiunile oferite de articolul 17 alineatul (5) ultimul paragraf, în special în ceea ce privește constituirea unor sectoare de activitate distincte;

4) în cazul unui răspuns afirmativ la una dintre primele două întrebări, pe de o parte, dacă este necesar să se limiteze aplicarea unei asemenea pro rata pentru calculul drepturilor de deducere a taxei pe valoarea adăugată care s-a aplicat cheltuielilor efectuate de sediu în beneficiul sucursalelor din străinătate și dacă, pe de altă parte, luarea în considerare a veniturilor realizate în străinătate trebuie să se facă potrivit normelor aplicabile în statul în care se află sucursala sau în statul în care se află sediul.”

20. LCL, Republica Franceză, Republica Cipru, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia au prezentat observații scrise.

21. Observațiile orale ale LCL, ale Republicii Franceze, ale Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și cele ale Comisiei au fost de asemenea ascultate în cursul ședinței publice care a avut loc la 27 septembrie 2012.

IV – Analiză

A – Observații introductive

22. Prin intermediul întrebărilor sale preliminare, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să răspundă la problema dacă (prima și a doua întrebare) și, dacă este cazul, în ce măsură (a treia și a patra întrebare) A șasea directivă 77/388 impune statelor membre, în special în raport cu hotărârea pronunțată de Curte în cauza FCE Bank, să aplice ceea ce este denumit în mod obișnuit „pro rata mondială”, cu alte cuvinte să calculeze pro rata de deducere a TVA, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) și la articolul 19 din directiva menționată, pentru sediul unei societăți stabilite într-un stat membru, ținând seama, în temeiul obligațiilor fiscale ale acesteia în statul membru în cauză, de cifra de afaceri a sucursalelor sale stabilite în alte state membre sau în state terțe, și în sens invers și în mod reciproc.

23. În primul rând, trebuie să se observe că instanța de trimitere adresează a patra întrebare cu titlu subsidiar, cu alte cuvinte, în măsură în care și cu condiția să se răspundă afirmativ la una dintre primele două întrebări. Presupunând că s-ar răspunde negativ la primele două întrebări, nu va fi, în consecință, necesar să se răspundă la a patra întrebare. Pe de altă parte, nu va fi necesar să se răspundă la a treia întrebare, având în vedere răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare.

24. În al doilea rând, trebuie să se sublinieze că litigiul principal privește o cerere formulată de o societate al cărei sediu este stabilit în statul membru în care se află instanța de trimitere, în speță Franța, privind luarea în considerare a cifrei de afaceri a sucursalelor societății în cauză stabilite în alte state membre (prima întrebare) sau în state terțe (a doua întrebare) pentru calculul pro rata de deducere în temeiul obligațiilor sale fiscale în primul stat membru.

25. Totuși, în cazul în care prima întrebare adresată de instanța de trimitere privește tocmai

admisibilitatea cererii menționate în această ipoteză, a adar, din punctul de vedere al sediului societății, aceasta are ca obiect, *in fine*, și admisibilitatea aceleiași cereri în ipoteza simetrică, din punctul de vedere al sucursalelor stabilite în alte state membre. Astfel, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe inclusiv asupra posibilității sucursalelor stabilite în alte state membre de a ține seama de asemenea și în mod simetric, pentru calculul propriei pro rata de deducere și în temeiul obligațiilor lor fiscale în statul membru de stabilire, de toate veniturile societății ca atare, cu alte cuvinte de cele ale sediului, precum și de cele ale fiecăreia dintre celelalte sucursale.

26. Or, întrucât soluționarea litigiului principal nu implică examinarea modalităților de stabilire a pro rata de deducere a sucursalelor LCL stabilite și impozabile în alte state membre, va reveni a adar Curții, astfel cum a propus Comisia în observațiile sale scrise, să reformuleze prima întrebare care îi este adresată prin excluderea acestei dimensiuni(10).

27. În sfârșit, și în al treilea rând, pare justificat să adoptăm distincția propusă de instanța de trimitere și să răspundem separat și succesiv la primele două întrebări ale acesteia care, ridicând în același timp aceeași problemă de principiu privind admisibilitatea „pro rata mondiale”, deosebesc situația societăților după cum acestea au sucursale stabilite în state membre sau în state terțe, în special în raport cu dispozițiile specifice ale articolului 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă 77/388(11), care reglementează dreptul de deducere a TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor utilizate în scopul operațiunilor scutite în temeiul articolului 13 secțiunea B literele (a) și (d) punctele 1-5(12) realizate cu clienți stabiliți în state terțe.

28. În cadrul prezentei cauze, LCL susține în esență că principiul neutralității, inerent sistemului comun de TVA instituit de A șasea directivă 77/388, impune consacrarea „pro rata mondiale” și acest lucru în special ca o consecință logică a Hotărârii FCE Bank, citată anterior.

29. În schimb, guvernele statelor membre care au prezentat observații scrise și orale, precum și Comisia sunt de acord, în esență, și în primul rând, să considere că LCL atribuie Hotărârii FCE Bank o sferă de aplicare pe care nu o are. Acestea apreciază, în orice caz, că sistemul comun de TVA instituit de A șasea directivă 77/388 și în special întinderea sa teritorială, precum și considerații practice se opun consacrării „pro rata mondiale”. A șasea directivă 77/388 ar exclude posibilitatea ca statele membre să permită persoanelor impozabile care intră în domeniul de aplicare teritorial al legislației lor fiscale și care își desfășoară activitățile în mai multe state membre prin intermediul sucursalelor să țină seama de cifra de afaceri a acestora din urmă pentru calculul propriei pro rata de deducere.

B – *Cu privire la luarea în considerare, pentru calculul pro rata de deducere a sediului unei societăți stabilite într-un stat membru, a cifrei de afaceri a sucursalelor stabilite în alte state membre (prima întrebare)*

30. În măsura în care Hotărârea FCE Bank ocupă o poziție centrală în prezenta cauză, este indispensabil, înainte chiar de a examina admisibilitatea tezei „pro rata mondiale”, care constituie preocuparea principală a acestei cauze(13), de a clasa precis sfera de aplicare a hotărârii menționate, astfel încât să se stabilească până la ce punct aceasta poate condiționa răspunsul care trebuie dat la întrebările adresate Curții de instanța de trimitere.

1. Cu privire la Hotărârea FCE Bank și la sfera de aplicare a acesteia

31. Trebuie să se observe mai întâi că soluția adoptată de Curte în Hotărârea FCE Bank nu este niciun moment pusă în discuție, în cadrul litigiului principal sau în fața Curții, nici de LCL, nici de statele membre care au prezentat observații sau de către Comisie(14). Dimpotrivă, Hotărârea FCE Bank constituie punctul de pornire al revendicărilor LCL și, în consecință, trebuie

s? se considere c? LCL ?i sucursalele în discu?ie în litigiul principal se încadrează într?adev?r în situa?ia avut? în vedere în această hot?râre, cu alte cuvinte c? este vorba în mod cert despre „sucursale”, iar nu despre „societ??i filiale”. Trebuie s? se precizeze totu?i, în această privin??, c? revine instan?ei de trimitere s? se asigure c? situa?ia în discu?ie în litigiul principal se încadrează într?adev?r în situa?ia acoperit? de jurispruden?a FCE Bank, r?spunsurile la întreb?rile pe care le adresează pornind de la principiul c? LCL ?i diferitele sale sucursale constituie o entitate juridic? unic? în scopul aplic?rii normelor referitoare la TVA.

32. În esen??, LCL sus?ine, în principal ?i în mod exclusiv, c? aplicarea jurispruden?ei FCE Bank implic?, în principiu, o pierdere a dreptului de deducere a TVA?ului care grevează bunurile ?i serviciile dobândite în amonte de sediul unei societ??i de fiecare dat? când bunurile ?i serviciile în cauz? sunt utilizate pentru opera?iuni impozabile realizate în aval de c?tre sucursalele societ??ii în cauz? stabilite în alte state membre. Astfel, în cazul în care sediul nu ar putea factura bunurile ?i serviciile respective furnizate sucursalelor, prin aplicarea jurispruden?ei FCE Bank, acestea din urm? s?ar afla în imposibilitatea de a deduce TVA?ul care li se aplic?, achitat în amonte de sediu, din TVA?ul pe care îl datorează cu privire la opera?iunile impozabile pe care le realizează în aval. Numai TVA?ul care grevează cheltuielile suportate de sucursalele însele în statul lor membru de stabilire ar fi astfel susceptibil s? fie dedus.

33. LCL deduce de aici c? o societate al c?rei sediu realizează atât opera?iuni impozabile, cât ?i opera?iuni care nu dau drept de deducere, în sensul articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv? 77/388, ar trebui s? poată ?ine seama în mod necesar, pentru calculul pro rata de deducere a TVA?ului care grevează cheltuielile aferente opera?iunilor sale impozabile, de toate opera?iunile la care au contribuit respectivele cheltuieli, cele realizate de sediu în statul s?u membru de stabilire, precum ?i cele realizate de sucursale în propriul stat membru de stabilire, în caz contrar suferind o pierdere a dreptului de deducere care ar fi contrar? principiului neutralit??ii TVA?ului.

34. Formulată în termeni foarte succin?i, hot?rârea pronun?ată de Curte în cauza FCE Bank ne arată c? o societate care î?i are locul principal de desf??urare a activit??ii (sediul s?u) într?un stat membru (FCE Bank) ?i un sediu comercial fix (o sucursal?) stabilit într?un alt stat membru (FCE IT) formează, în raport cu statul membru de stabilire a sucursalei (Italia) ?i în m?sura în care sediul a furnizat sucursalei bunuri sau servicii, o persoan? impozabil? unic?(15) în cadrul „rela?iilor” lor reciproce(16), astfel încât eventualele presta?ii furnizate sucursalei de sediul societ??ii nu pot fi calificate drept prest?ri de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 din A ?asea directiv? 77/388, cu consecin?a necesar? c? acestea din urm? nu erau supuse la plata TVA?ului, în spe??, în statul membru în care se afla sucursala.

35. Astfel, potrivit jurispruden?ei Cur?ii(17), o prestare de servicii este supus? la plata TVA?ului numai dac? există între prestator ?i beneficiar un raport juridic în cursul c?ruia sunt schimbate presta?ii reciproce. Or, un astfel de raport juridic nu poate exista între sediul unei societ??i ?i sucursala aceleia?i societ??i în cazul în care aceasta din urm? nu desf??oar? o activitate economic? independent?, cu alte cuvinte, în cazul în care aceasta nu poate fi considerat? ca fiind autonom? în sensul c? suport? riscul economic care decurge din activitatea sa(18). Aceasta era în spe?? situa?ia FCE IT, sucursal? a FCE Bank care nu dispunea de un capital de dotare(19).

36. În această privin??, trebuie s? se observe c? nu se contest?, nici de c?tre statele membre care au depus observa?ii, nici de c?tre Comisie, c? aplicarea jurispruden?ei FCE Bank poate conduce în mod teoretic(20) la o situa?ie în care o societate cu sediul într?un stat membru ?i care dispune de sucursale stabilite în alte state membre poate înregistra o anumit? pierdere a dreptului s?u de deducere a TVA?ului, atunci când aceasta centralizează într?un stat membru, în spe?? cel în care se afl? sediul s?u pentru ipoteza care se aplic? în cazul nostru, achizi?ia de bunuri ?i

servicii utilizate pentru operațiuni realizate în alte state membre, dat fiind că operațiunile realizate în aval nu dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

37. Cu toate acestea, în Hotărârea FCE Bank, Curtea s-a limitat să considere că operațiunile realizate de sediul unei societăți cu diferitele sale sucursale trebuiau considerate operațiuni interne, iar sfera de aplicare a acestei hotărâri se limitează la această calificare.

38. Astfel, în hotărârea menționată Curtea nu s-a pronunțat nicidecum cu privire la modalitățile de deducere a TVA-ului. Deși este adevărat că acest lucru „poate avea” drept consecință faptul că TVA-ul care grevează respectivele cheltuieli în amonte în statul membru în care se află sediul „poate” să nu fie dedus proporțional cu utilizarea lor în cadrul operațiunilor în aval în statele membre în care se află sucursalele, este vorba în această situație numai despre excluderea uneia dintre posibilitățile de punere în aplicare a dreptului de deducere care pot fi avute în vedere.

39. Totuși, nu se poate considera că consecința implicită, dar necesară a acestei hotărâri ar fi să se impună statelor membre, oarecum în mod corelativ sau cu titlu de compensație, în aplicarea principiului neutralității inerent sistemului comun de TVA instituit de A 7-asea directivă 77/388, să permită unei societăți ale cărei activități sunt în parte scutite de TVA, în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) din directiva menționată, să nu dau, așadar, în principiu, drept de deducere a TVA-ului, să calculeze pro rata sa de deducere, în temeiul articolului 17 alineatul (5) și al articolului 19 din directiva menționată, ținând seama de cifra de afaceri a tuturor sucursalelor sale.

40. În concluzie, deși este adevărat că Hotărârea FCE Bank exclude o posibilitate de deducere a TVA-ului care grevează cheltuielile realizate de sediul unei societăți stabilit într-un stat membru atunci când acestea sunt utilizate pentru operațiuni realizate de sucursalele sale în alte state membre, hotărârea menționată nu furnizează totuși un răspuns, nici explicit, nici implicit, la principala problemă ridicată de prezenta cauză, dacă o astfel de societate trebuie să țină seama atât de cifra de afaceri a sediului, cât și de cea a sucursalelor sale pentru a-și calcula pro rata de deducere în sensul articolului 17 alineatul (5) și al articolului 19 din A 7-asea directivă 77/388. Răspunsul la această întrebare va trebui să fie, așadar, căutat în altă parte.

41. Totuși, înainte de a examina dispozițiile articolului 17 alineatul (5) și ale articolului 19 din A 7-asea directivă 77/388, care stau la baza revendicărilor LCL și care reglementează dreptul de deducere a TVA-ului care grevează bunurile și serviciile utilizate atât pentru operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, trebuie să se înceapă prin a se aminti domeniul de aplicare al dreptului de deducere, astfel cum este prevăzut la articolul 17 din A 7-asea directivă 77/388 și interpretat de Curte.

2. Cu privire la dreptul de deducere, la principiul neutralității și la întinderea teritorială a sistemului comun de TVA

42. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, sistemul de deduceri instituit prin articolele 17-20 din A 7-asea directivă 77/388 constituie un element fundamental⁽²¹⁾ al sistemului comun de TVA, prin aceea că urmărește să asigure neutralitatea taxei în raport cu toate activitățile economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele lor, cu condiția ca acestea să fie ele însele supuse la plata TVA-ului⁽²²⁾. Impozit destinat în esență să se aplice consumului și la locul acestui consum⁽²³⁾, proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor⁽²⁴⁾, TVA-ul se aplică, excluzând excepțiile⁽²⁵⁾, asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA-ului care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului respectivelor bunuri și servicii⁽²⁶⁾.

43. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 din A se asea directivă 77/388 urmărește, astfel, să degreveze persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, în măsura în care acestea nu sunt scutite. Directiva menționată îi permite, așadar, să deducă din TVA-ul pe care îl percepe cu privire la operațiunile impozabile pe care le realizează și pentru care este supus la plata impozitului, TVA-ul aplicat în amonte bunurilor sau serviciilor achiziționate în scopul respectivelor operațiuni, în măsura în care aceste cheltuieli efectuate în amonte prezintă o legătură directă și imediată cu operațiunile în aval(27) sau pot avea legătură cu cheltuielile generale ale persoanei impozabile și pot reprezenta astfel elemente constitutive ale prețului operațiunilor în aval(28).

44. Numai în măsura în care un bun sau un serviciu este utilizat pentru operațiunile sale impozitate o persoană impozabilă poate deduce din TVA-ul pe care îl datorează pe cel datorat sau achitat pentru acest bun sau acest serviciu(29). Deducerea TVA-ului aferent intrărilor, care se impune de asemenea în scopul evitării unei duble impunerii(30), este astfel legată de perceperea TVA-ului aferent ieșirilor(31).

45. Utilizarea datelor bunurilor sau serviciilor sau care este avut în vedere pentru acestea stabilește, pe de altă parte, întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 17 din A se asea directivă 77/388 și întinderea eventualelor ajustări în cursul perioadelor următoare, care trebuie să fie efectuate în condițiile prevăzute la articolul 20 din această directivă(32).

46. Importanța dreptului de deducere conferit persoanelor impozabile explică faptul că, cu excepția unui caz de fraudă sau de abuz(33), orice limitare trebuie, din cauza incidenței sale asupra nivelului sarcinii fiscale, să se aplice în mod similar în toate statele membre și presupune, în consecință, o dispoziție de drept al Uniunii care o autorizează în mod expres(34).

47. În schimb, de fiecare dată când bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului(35), ceea ce este important pentru a înțelege mai bine întinderea principiului neutralității, nu poate exista nici o percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nici, în consecință, o deducere sau restituire a unei taxe aferente intrărilor(36).

48. Conform articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A se asea directivă 77/388, atunci când o persoană impozabilă furnizează bunuri sau servicii unei alte persoane impozabile care le utilizează pentru a efectua o operațiune scutită, de exemplu, în temeiul articolului 13 secțiunea A din aceeași directivă, aceasta din urmă nu are, în principiu, dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte, întrucât, într-o asemenea situație, bunurile și serviciile în cauză nu sunt utilizate pentru operațiuni impozitate(37). Acest lucru explică fenomenul, calificat uneori drept „TVA ascuns”, potrivit căruia un cost suplimentar se adaugă la prețul produselor sau serviciilor utilizate în operațiunile succesive scutite(38).

49. Numai cu titlu excepțional A se asea directivă 77/388 prevede în special la articolul 17 alineatul (3) literele (b) și (c)(39) un drept de deducere a TVA-ului referitor la bunuri sau servicii utilizate pentru operațiuni scutite(40), termenii utilizați de directiva menționată în această privință fiind de strictă interpretare(41).

50. Principiul neutralității fiscale, care constituie, în calitate de parte integrantă a mecanismului TVA, un principiu fundamental inerent sistemului comun de TVA pus în aplicare de legislația comunitară, este întemeiat pe prevederile articolului 17 alineatul (2) din A se asea directivă 77/388 și, așadar, pe dreptul de deducere în special(42).

51. Calificat uneori drept principiu general de drept al Uniunii inerent sistemului comun de TVA, principiul neutralității este de asemenea expresia principiului general al egalității de tratament(43), care impune ca persoanele impozabile să se afle, în raport cu TVA-ul, în aceleași condiții de concurență, cu excepția unei diferențieri justificate în mod obiectiv(44).

52. Astfel cum a subliniat totuși Curtea, principiul neutralității nu are, spre deosebire de celelalte principii generale de drept al Uniunii, rang constituțional și necesită o elaborare legislativă care nu se poate face decât printr-un act de drept comunitar derivat(45). Nu este vorba, așadar, despre o normă de drept primar, ci mai degrabă de un principiu de interpretare(46), care trebuie în special să îndrume statele membre în cadrul adoptării legislației lor care asigură transpunerea celei de A șasea directive 77/388.

53. În această ultimă privință, trebuie subliniat că sistemul comun de TVA instituit de A șasea directivă 77/388, al căru principal obiectiv, astfel cum rezultă din al doilea considerent al acesteia, este de a garanta resurse proprii Uniunii prin perceperea unui impozit prelevat prin aplicarea unei rate comune asupra unei baze de evaluare stabilite în mod unitar și potrivit unor norme comune, rămâne, în pofida acestei armonizări, marcat în mod considerabil de întinderea teritorială, și, așadar, statală, a funcționării sale. Întrucât armonizarea realizată de directiva menționată este numai parțială, există un sistem legal de TVA diferit în fiecare stat membru. Pe scurt, deși supus unui sistem comun, TVA-ul rămâne un impozit care ține de suveranitatea fiscală a statelor membre, suveranitate care se exprimă în diferitele dispoziții ale celei de A șasea directive 77/388 care arată întinderea teritorială a sistemului comun în cauză.

54. În special, astfel cum Curtea a avut ocazia să sublinieze, articolul 9 din A șasea directivă 77/388, care stabilește în mod uniform locul de impozitare a prestărilor de servicii, urmărește să stabilească, după cum rezultă din al șaptelea considerent al directivei menționate, o repartizare rațională a sferelor de aplicare a legislațiilor naționale în materie de TVA și are astfel drept obiectiv să evite, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor(47).

55. Principiul amintit mai sus, potrivit căruia „TVA-ul trebuie plătit, indiferent de cuantumul acestuia, în statul membru în care are loc consumul final al bunului”(48), permite „o strictă distribuire a veniturilor provenite din TVA în cadrul operațiunilor intracomunitare și o delimitare clară a suveranității fiscale a statelor membre implicate”(49).

56. În favoarea considerațiilor de mai sus, și înainte de a aborda exact răspunsul care trebuie dat la întrebările instanței de trimitere, este necesar să se prezinte succint modalitățile de calcul al dreptului de deducere recunoscute persoanelor impozabile care furnizează ele însele și bunuri sau servicii care nu sunt supuse în întregime la plata TVA-ului.

3. Cu privire la pro rata de deducere [articolul 17 alineatul (5) și articolul 19 din A șasea directivă 77/388]

57. În ipotezele în care persoana impozabilă realizează în același timp și în principiu în mod nedistinctiv operațiuni impozabile și operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este admisă, conform articolului 17 alineatul (5) primul și al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, numai pentru partea din întregul TVA achitat în amonte care este proporțională cu cuantumul aferent operațiunilor impozabile, această pro rata fiind stabilită pentru toate operațiunile persoanei impozabile în conformitate cu articolul 19 din directiva menționată.

58. Aceste dispoziții urmăresc să permită unei persoane impozabile care achiziționează bunuri sau servicii pentru a efectua atât activități taxabile, cât și activități scutite de TVA să

deduc?, pe baza tuturor opera?iunilor efectuate, partea propor?ional? din TVA?ul suportat pentru achizi?ionarea respectivelor bunuri sau servicii care este prezumat? a corespunde utiliz?rii lor în activit??ile sale taxabile(50) ?i se înscrie astfel în logica dreptului de deducere însu?i.

59. Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A ?asea directiv? 77/388 autorizeaz? totu?i statele membre s? prevad? în mod diferit, îndepe?rtându?se de ceea ce este prev?zut la paragrafele anterioare, posibilitatea sau obliga?ia persoanelor impozabile de a realiza un calcul individualizat, ?i în acest sens distinct, pentru fiecare „sector de activitate” [literale (a) ?i (b)] sau de a stabili deducerea pe baza „utiliz?rii reale” a tuturor bunurilor ?i serviciilor utilizate sau a unei p?r?i a acestora [litera (c)], dar ?i de a impune pro rata principal? sau de a o autoriza, aceast? a doua op?iune implicând posibilitatea altor pro rata [litera (d)], printre altele.

60. Privite în ansamblu, dispozi?iile articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A ?asea directiv? 77/388, care fac obiectul celei de a treia întreb?ri a instan?ei de trimitere, au ca obiectiv în special, ?inând seama de caracteristicile specifice ale activit??ilor persoanelor impozabile, s? permit? statelor membre s? ajung? la rezultate mai precise decât cele pe care metoda pro rata le poate permite(51), cu respectarea efectului util al articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din directiva men?ionat?, precum ?i a principiilor care stau la baza sistemului comun al TVA?ului, în special cel al neutralit??ii fiscale ?i cel al propor?ionalit??ii(52).

61. Astfel cum a observat guvernul Regatului Unit, îns??i existen?a acestor op?iuni alternative permite s? se constate c? sistemul pro rata de deducere poate s? nu dea na?tere întotdeauna unei coresponden?e perfect exacte între partea de TVA care poate fi recuperat? pe cheltuieli efectuate în amonte ?i utilizarea efectiv? a respectivelor cheltuieli pe opera?iuni în aval.

4. Cu privire la problema dac? A ?asea directiv? 77/388 impune aplicarea „pro rata mondial?”

62. Astfel cum rezult? din considera?iile de mai sus ?i cum au subliniat atât LCL, cât ?i guvernul francez ?i Comisia, articolul 17 alineatele (2) ?i (5) ?i articolul 19 din A ?asea directiv? 77/388 nu furnizeaz? un r?spuns explicit la problema dac? sediul unei societ??i stabilite într?un stat membru trebuie s? ?in? seama, pentru calculul pro rata de deducere, de cifra de afaceri a sucursalelor sale stabilite în alte state membre.

63. În general, sus?in?torii, la fel ca opozan?ii „pro rata mondiale” au dezvoltat numeroase argumente pe baza c?rora au încercat s? demonstreze c? aceast? luare în considerare se impune în temeiul ?i prin aplicarea principiului neutralit??ii sistemului comun de TVA instituit de A ?asea directiv? 77/388 sau c? este exclus?, ?inând seama de întinderea teritorial? a sistemului amintit ?i având în vedere dificult??ile practice pe care punerea sa în aplicare le?ar ridica, atât pentru persoanele impozabile, cât ?i pentru administra?iile fiscale de control.

64. Or, astfel cum rezult? din analiza de mai sus, modalit??ile concrete de exercitare a dreptului de deducere cu privire la opera?iunile realizate de o societate precum LCL, stabilit? într?un stat membru, ?i de sucursalele sale, stabilite în alte state membre, precum ?i întinderea acestui drept depind într?o mare m?sur? de o serie de alegeri realizate în mod liber de statele membre în raport cu care acestea au calitatea de persoan? impozabil? ?i în special(53) alegerea între una ?i cealalt? dintre metodele de stabilire a dreptului de deducere prev?zute la articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv? 77/388. Aceast? dispozi?ie las? statelor membre o marj? de manevr? cert?(54) pentru a organiza dreptul de deducere în maniera cea mai bine adaptat? la caracteristicile specifice activit??ilor persoanelor impozabile, în scopul de a garanta neutralitatea TVA?ului în modul cel mai precis posibil.

65. În lipsa unei dispozi?ii exprese de drept al Uniunii în aceast? privin??, revine, a?adar, mai întâi ?i înainte de toate autorit??ilor ?i instan?elor na?ionale competente sarcina s? determine, în

limitele stabilite de articolul 17 din A ?asea directiv? 77/388 ?i cu respectarea principiilor inerente sistemului comun de TVA pe care aceasta din urm? îl instituie, modalit??ile concrete de exercitare a dreptului de deducere de care trebuie s? beneficieze persoanele impozabile care, astfel cum sus?ine LCL, achizi?ioneaz? într?un stat membru bunuri sau servicii utilizate pentru opera?iuni realizate în aval de c?tre sucursale stabilite în alte state membre.

66. De altfel, LCL a subliniat în această privin??, în esen??, în cadrul r?spunsului s?u la cea de a treia întrebare a instan?ei de trimitere, c? nu era posibil s? se constituie sectoare distincte de activit??i, ?inând seama de dreptul na?ional aplicabil dreptului de deducere la data faptelor din litigiul principal, astfel încât acest drept nu stabilea nicio distinc?ie în func?ie de modul de organizare a societ??ilor(55).

67. Desigur, astfel cum rezult? din jurispruden?a Cur?ii analizat? mai sus, dreptul de deducere trebuie s? corespund?, în principiu ?i în m?sura în care este posibil, TVA?ului achitat în amonte pe achizi?ia de bunuri ?i servicii utilizate pentru opera?iuni care nu sunt scutite. Această cerin?? nu implic? totu?i, în mod necesar, obliga?ia statelor membre de a prevedea s? se ?in? seama în mod sistematic pentru calculul pro rata de deducere a unei societ??i supuse la plata impozitului, prev?zut la articolul 17 alineatul (5) primul ?i al doilea paragraf ?i la articolul 19 din A ?asea directiv? 77/388, de cifra de afaceri total? a acesteia, cu alte cuvinte atât cea a sediului, cât ?i cea a tuturor sucursalelor sale stabilite în alte state membre, cu riscul, dup? cum au subliniat guvernele statelor membre care au prezentat observa?ii ?i Comisia, de a denatura îns??i semnifica?ia pro rata de deducere.

68. În această privin??, trebuie subliniat, astfel cum au procedat guvernul Regatului Unit ?i Comisia în observa?iile lor scrise, c? argumentele LCL urm?resc s? invite Curtea s? defineasc?, în general, principiile teoretice care trebuie s? stea la baza determin?rii pro rata de deducere în cazul unei societ??i al c?rei sediu, stabilit într?un stat membru, centralizeaz? cheltuieli utilizate, printre altele, pentru opera?iuni realizate de sucursalele sale din alte state membre, f?r? a furniza vreo precizare în cifre(56), nici cu privire la cuantumul global al respectivelor cheltuieli comune, nici cu privire la propor?ia opera?iunilor taxate ale sucursalelor care le utilizeaz? pe acestea din urm?, sau vreo indica?ie cu privire la leg?tura direct? ?i imediat?, impus? de jurispruden?a Cur?ii, dintre cheltuielile în amonte efectuate de sediu ?i opera?iunile în aval care dau drept de deducere realizate de sucursale.

69. Or, pierderea dreptului de deducere a TVA?ului pe care LCL o denun?? prezint? un caracter aleatoriu, în m?sura în care aceasta depinde, pe lâng? alegerile efectuate de diferitele state membre în cauz? evocate mai sus, de volumul relativ al opera?iunilor impozabile în raport cu opera?iunile scutite realizate de sediul societ??ii ?i, respectiv, de sucursalele acesteia, ?i de volumul cheltuielilor comune efectuate de sediu în favoarea sucursalelor sale.

70. Contrar celor sus?inute de LCL, nu se poate considera c? neluarea în considerare a cifrei de afaceri a sucursalelor ar implica o ruptur? a egalit??ii de tratament între societ??i, ea îns??i contrar? principiului neutralit??ii, dup? cum acestea au sucursale numai în statul lor membru de stabilire, au sucursale în alte state membre sau între societ??ile care dispun de sucursale ?i cele care controleaz? societ??i filiale(57).

71. O societate care are sediul ?i sucursale într?un singur stat membru nu este, în raport cu sistemul obiectiv instituit de A ?asea directiv? 77/388, în aceea?i situa?ie cu o societate care are sucursale în alte state membre. Astfel, prima este supus?, în principiu, la plata impozitului într?un singur stat membru ?i, în consecin??, într? în domeniul de aplicare teritorial al legisla?iei referitoare la TVA numai a acestui stat membru, în timp ce a doua este supus? la plata impozitului în tot atâtea state membre câte locuri în care dispune de o sucursal?(58) ?i într?, a?adar, ?inând seama de locul de impozitare a activit??ilor sale, în domeniul de aplicare teritorial al fiec?reia

dintre legisla?iile referitoare la TVA ale statelor membre în cauz?.

72. Pe de alt? parte, de asemenea, o societate care are sucursale nu este, în principiu, în raport cu TVA?ul ?i având în vedere jurispruden?a FCE Bank, în aceea?i situa?ie cu o societate?mam? în raport cu filialele sale(59). Astfel cum a amintit Curtea, persoanele independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele pe plan financiar, economic ?i organiza?ional, pot fi considerate ca persoan? impozabil? unic?, conform articolului 4 alineatul (4) din A ?asea directiv? 77/388, numai atunci când sunt stabilite pe teritoriul unuia ?i aceluia?i stat membru(60).

73. În sfâr?it, Curtea a avut de asemenea ocazia s? sublinieze c? persoanele impozabile erau libere s? aleag? structurile organizatorice ?i modalit???ile opera?ionale pe care le apreciaz? ca fiind cele mai adecvate pentru activit???ile lor economice ?i în vederea limit?rii sarcinilor lor fiscale(61), ceea ce înglobeaz? organizarea ?i repartizarea cheltuielilor de grup.

74. În consecin??, trebuie s? se declare, ca r?spuns la prima întrebare adresat? de instan?a de trimitere, c? articolul 17 alineatele (2) ?i (5) ?i articolul 19 din A ?asea directiv? 77/388 trebuie interpretate în sensul c? nu oblig? statele membre s? prevad? s? se ?in? seama, pentru calculul pro rata de deducere a unei societ???i al c?rei sediu este stabilit pe teritoriul lor, de cifra de afaceri a sucursalelor societ???ii în cauz? stabilite în alte state membre.

C – Cu privire la luarea în considerare, pentru calculul pro rata de deducere a sediului unei societ???i stabilite într?un stat membru, a cifrei de afaceri a sucursalelor stabilite în state ter?e (a doua întrebare)

75. Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? de asemenea Cur???ii s? stabileasc? dac?, având în vedere articolul 17 alineatul (3) literele (a) ?i (c) din A ?asea directiv? 77/388(62), o societate al c?rei sediu este stabilit într?un stat membru trebuie s? ?in? seama, pentru calculul pro rata de deducere, de cifra de afaceri a sucursalelor sale stabilite în state ter?e ?i, în consecin?? ?i în esen??, a?adar, dac? r?spunsul dat la prima întrebare privind sucursalele stabilite în celelalte state membre se aplic? ?i în cazul sucursalelor stabilite în state ter?e.

76. Articolul 17 alineatul (3) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388 prevede c? statele membre acord? de asemenea oric?rei persoane impozabile dreptul la deducerea sau la rambursarea TVA?ului aplicat bunurilor ?i serviciilor utilizate în cadrul unor tranzac?ii „desf???urate în alt? ?ar?” care ar îndeplini condi?iile pentru deducerea impozitului dac? s?ar desf???ura pe teritoriul ???rii.

77. Problema dac? prest?rile de servicii au fost realizate „în alt? ?ar?” trebuie solu?ionat? prin aplicarea regulilor stabilite la articolul 9 din A ?asea directiv? 77/388(63). În spe??, articolul 9 alineatul (2) litera (e) a cincea liniu?? din A ?asea directiv? 77/388(64) prevede c? locul opera?iunilor bancare ?i financiare prestate unor clien?i stabili?i într?un alt stat membru sau într?un stat ter? este, printre altele, locul unde ace?tia din urm? ?i?au stabilit sediul activit???ii lor economice sau un sediu comercial fix.

78. În ceea ce prive?te articolul 17 alineatul (3) litera (c) din A ?asea directiv? 77/388, acesta prevede c? statele membre acord? de asemenea oric?rei persoane impozabile dreptul la deducerea sau restituirea TVA?ului aplicat bunurilor ?i serviciilor utilizate în cadrul tranzac?iilor sale scutite în temeiul articolului 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) punctele 1-5(65), atunci când, printre altele, clientul este stabilit în afara Comunit???ii.

79. Aceste exporturi destinate unor state ter?e sunt astfel definite în aceia?i termeni ca presta?iile „desf???urate în alt? ?ar?”, în temeiul articolului 17 alineatul (3) litera (a) ?i al articolului

9 alineatul (2) litera (e) din A ?asea directiv? 77/388.

80. Din aceste dispozi?ii se deduce c? exporturile de servicii bancare ?i financiare scutite care se încadreaz? în enumerarea prev?zută la articolul 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) punctele 1-5 din A ?asea directiv? 77/388 beneficiaz? de un drept de deducere sau de restituire numai atunci când sunt destinate unor clien?i stabili?i în state ter?e.

81. Totu?i, în spe??, rezult? din dosar c? LCL solicit? un drept de deducere nu cu privire la opera?iunile realizate de sediul s?u pentru clien?i stabili?i în state ter?e, cu alte cuvinte, exporturile de servicii financiare ?i bancare realizate de sediul s?u, ci luarea în considerare, pentru calculul pro rata de deducere a sediului în cauz?, a cifrei de afaceri realizate de sucursalele sale stabilite în state ter?e. Întrucât situa?ia în discu?ie în litigiul principal nu intr? sub inciden?a dispozi?iilor amintite, acestea nu pot avea efecte asupra r?spunsului care trebuie dat la cea de a doua întrebare a instan?ei de trimitere.

82. În aceste condi?ii ?i în m?sura în care, prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii s? precizeze dac? r?spunsul dat la prima întrebare privind sucursalele stabilite în celelalte state membre se aplic? ?i în cazul sucursalelor stabilite în statele ter?e, trebuie s? se declare c?, din moment ce un stat membru nu poate fi obligat s? prevad? s? se ?in? seama, în cadrul calculului pro rata de deducere a unei societ??i supuse la plata impozitului în statul membru în cauz?, de cifra de afaceri a sucursalelor sale stabilite în alte state membre, acesta nu poate fi obligat, pentru acelea?i motive, s? prevad? luarea în considerare a cifrei de afaceri a sucursalelor respectivei societ??i stabilite în state ter?e.

83. Având în vedere r?spunsul negativ propus la primele dou? întreb?ri adresate de instan?a de trimitere, nu este necesar s? se r?spund? la a treia ?i la a patra întrebare.

V – Concluzie

84. Având în vedere analiza de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Conseil d'État după cum urmeaz?:

„Articolul 17 alineatele (2), (3) ?i (5) ?i articolul 19 din A ?asea directiv? 77/388 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?ugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul c? nu oblig? statele membre s? prevad? s? se ?in? seama, pentru calculul pro rata de deducere a unei societ??i al c?rei sediu este stabilit pe teritoriul lor, de cifra de afaceri a sucursalelor respectivei societ??i stabilite în alte state membre sau în state ter?e”.

1 – Limba original?: franceza.

2 – Directiva 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?ugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

3 – JO L 347, p. 1, Edi?ie specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 – A se vedea articolul 412 din Directiva 2006/112.

5 – C?210/04, Rec., p. I?2803.

6 – A se vedea în prezent dispozi?iile articolelor 167-173 din Directiva 2006/112.

- 7 – A se vedea în prezent dispozițiile articolelor 174 și 175 din Directiva 2006/112.
- 8 – Denumit în continuare „CGI”.
- 9 – Denumit în continuare „LCL”.
- 10 – A se vedea, printre altele, Hotărârea FCE Bank, citat anterior (punctele 21 și 22), precum și jurisprudența citată.
- 11 – A se vedea în prezent dispozițiile articolului 169 litera (c) din Directiva 2006/112.
- 12 – A se vedea în prezent dispozițiile articolelor 135 și 136 din Directiva 2006/112.
- 13 – Raportorul public din cauza principală în fața Conseil d'État, care a concluzionat că „principiul neutralității” TVA-ului punea să opereze în favoarea tezei „pro rata mondială”, a subliniat importanța unei probleme care „aduce atingere fundamentelor sistemului comun de TVA” și a recomandat, în consecință, înaltei instanțe administrative franceze să adreseze Curții prezentele întrebări preliminare. A se vedea Legras, C., „Le prorata de TVA peut-il être mondialisé”, conclusions sous Conseil d'État, 11 iulie 2011, nr. 301849, Sté. Crédit Lyonnais, în *RFJ*, 2011, nr. 10, *Études et doctrines*, p. 917. A se vedea de asemenea Guichard, M. și Stemmer, W., „Prestations intra-entreprises et TVA”, în *Droit fiscal*, 2007, nr. 11, p. 273; Amand, C. și Lenoir, V., „Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?”, în *Banque&Droit*, 2005, nr. 101, p. 10; Bouchard, J.-C. și Courjon, O., „Le prorata et le principe de neutralité”, în *Droit fiscal*, 2006, nr. 48, p. 2058; Stemmer, W., „TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!”, în *Droit fiscal*, 2011, nr. 30, act. nr. 241; Sniadower, C., „Faut-il craindre la mondialisation? A propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA”, în *Droit fiscal*, 2011, nr. 44, Comm. nr. 573; Grundt, V. și Hamacher, R., „Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne”, în *Droit fiscal*, 2007, nr. 15, p. 404.
- 14 – Astfel cum raportorul public în fața Conseil d'État subliniază în concluziile sale, citate anterior, Conseil d'État însuși adoptase soluția reținută de Curte în Hotărârea FCE Bank. A se vedea Hotărârea din 9 ianuarie 1981, Société Timex Corporation (nr. 10145, *Droit fiscal*, 1981, nr. 23, comm. nr. 1237) și Hotărârea din 29 iunie 2001, Banque Sudameris (nr. 176105, *RJF* 10/01, nr. 1217, concluziile Goulard G., p. 811, *Droit fiscal*, 2001, nr. 46, comm. nr. 1056); cu privire la această jurisprudență, a se vedea, printre altele, Guichard, M. și Stemmer, W., *op. cit.*; Sniadower, C., *op. cit.*
- 15 – Punctul 37 din hotărâre. Se precizează de asemenea, la punctul 41 din hotărâre, că sucursala nu trebuie să constituie o entitate juridică distinctă de sediul societății.
- 16 – Punctul 41 din hotărâre.
- 17 – Punctul 34 din hotărâre.
- 18 – Punctul 35 din hotărâre.
- 19 – Punctul 37 din hotărâre. A se vedea de asemenea, cu privire la acest punct, Concluziile avocatului general Léger, punctul 38 și urm.
- 20 – În această privință, guvernul Regatului Unit prezintă exemple concrete pentru a susține că pierderea deducerii TVA-ului este aleatorie, înănd seama de diferiți factori care intervin în

calculul pro rata.

21 – A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, Rec., p. 655, punctul 19).

22 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 21 septembrie 1988, Comisia/Franța (50/87, Rec., p. 4797, punctul 15), Hotărârea din 26 aprilie 2005, „Goed Wonen” (C-376/02, Rec., p. I-3445, punctul 26), Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, punctele 43 și 44).

23 – Conform obiectivului avut în vedere la articolul 4 din Prima directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO nr. 71, p. 1301/67); a se vedea de asemenea, în această privință, al șaptelea considerent al Directivei 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1-19, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

24 – Conform articolului 2 din Prima directivă 67/227/CEE, citată anterior; a se vedea, printre altele, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 21).

25 – Cu privire la sistemul tranzitoriu de scutire a livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzut la articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă 77/388, a se vedea, printre altele, Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 16), Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 49), precum și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, punctele 27 și 28).

26 – A se vedea, printre altele, Hotărârea BP Soupergaz, citată anterior (punctul 16), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54), precum și Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, punctul 28).

27 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 19), Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 20), Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H (C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 26), precum și Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 23).

28 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctele 35 și 38-40), Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec., p. I-6663), precum și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, (C-496/11, punctul 37).

29 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775, punctul 27), și Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 54).

30 – A se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24).

31 – A se vedea, printre altele, Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, citată anterior (punctul 24), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 20), precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 35).

32 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 11 iulie 1991, Lennartz (C-97/90, Rec., p. I-3795, punctul 15), Hotărârea din 8 iunie 2000, Schlostra (C-396/98, Rec., p. I-4279, punctul 37), precum și Hotărârea Centralan Property, citată anterior (punctul 54).

33 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609), Hotărârea Fini H, citată anterior (punctul 31), precum și Hotărârea RBS Deutschland Holdings, citată anterior (punctul 48 și urm.).

34 – A se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior (punctul 15), Hotărârea BP Soupergaz, citată anterior (punctul 18), precum și Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler (C-409/99, Rec., p. I-81, punctul 42).

35 – A se vedea în această privință Hotărârea din 22 iunie 1993, Sofitam (C-333/91, Rec., p. I-3513, punctele 13 și 14), Hotărârea Cibo Participations, citată anterior (punctul 44), precum și Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 44).

36 – A se vedea, de exemplu, Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, citată anterior (punctul 24), Hotărârea Wollny, citată anterior (punctul 20), Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 28), Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 59), precum și Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, punctul 44).

37 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, Rec., p. 53, punctul 44), Hotărârea din 26 septembrie 1996, Debouche (C-302/93, Rec., p. I-4495, punctul 16), precum și Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental (C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 26).

38 – A se vedea în această privință descrierea fenomenului de cître Comisie în *Documentul de consultare privind modernizarea obligațiilor referitoare la TVA privind serviciile financiare și de asigurare*, prezentat în cadrul cererii de contribuții cu privire la revizuirea legislației comunitare referitoare la tratamentul serviciilor financiare în raport cu TVA-ul, lansat în martie 2006 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – Cu privire la incidența articolului 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă 77/388 asupra litigiului principal, a se vedea în continuare considerațiile consacrate sucursalelor LCL stabilite în state terțe.

40 – A se vedea Hotărârea BLP Group, citată anterior (punctul 23).

41 – A se vedea Hotărârea Eurodental, citată anterior (punctul 33).

42 – Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctele 39-45).

43 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 48), și Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 49).

44 – A se vedea, în ceea ce privește produsele ilicite precum stupefiantele care exclud orice concurență, Hotărârea din 5 iulie 1988, Mol (269/86, Rec., p. 3627, punctele 17 și 18), și Hotărârea Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Rec., p. 3655, punctele 19 și 20); în ceea ce privește bunurile interzise la exportul către o anumită destinație, Hotărârea din 2 august 1993, Lange (C-111/92, Rec., p. I-4677, punctele 16 și 17).

45 – A se vedea Hotărârea NCC Construction Danmark, citat anterior (punctul 42).

46 – A se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punctul 45), precum și punctul 60 din Concluziile avocatului general Sharpston.

47 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, Rec., p. 2251, punctul 14), Hotărârea din 23 ianuarie 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec., p. 231, punctul 14), Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, Rec., p. I-1005, punctul 18), Hotărârea din 6 noiembrie 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Rec., p. I-6103, punctul 12), Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World (C-155/01, Rec., p. I-8785, punctul 46), Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 43), Hotărârea din 26 ianuarie 2012, ADV Allround (C-218/10, punctul 27).

48 – A se vedea, printre altele, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 37).

49 – Hotărârea din 6 aprilie 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Rec., p. I-3227, punctul 40). A se vedea de asemenea punctul 67 din Concluziile noastre prezentate în cauza R. (Hotărârea din 7 decembrie 2010, C-285/09, Rep., p. I-12605) și referințele citate.

50 – Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring (C-98/07, Rep., p. I-1281, punctul 20, care reia Concluziile avocatului general Bot).

51 – În acest sens, Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, Rep., p. I-10409, punctul 24).

52 – Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, punctele 15 și 16).

53 – În această privință, trebuie amintit că articolul 13 secțiunea C din Așasea directivă 77/388 permite statelor membre să acorde contribuabililor dreptul de opțiune în ceea ce privește impunerea în cazurile de tranzacții care se încadrează la articolul 13 secțiunea B litera (d), precizându-se în special că exercitarea opțiunii eventual oferite de un stat membru nu aparține numai persoanei impozabile; a se vedea, printre altele, Hotărârea Becker, citat anterior (punctul 38), Hotărârea Comisia/Franța, citat anterior (punctul 18), precum și Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, citat anterior (punctele 44-47).

54 – În acest sens, Stemmer, W., „TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!”, în *Droit fiscal*, 2011, nr. 30, actualitate nr. 241.

55 – Cu privire la jurisprudența și la doctrina franceză referitoare la sectoare de activitate distincte, a se vedea, printre altele, Tournès, Ph., „Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts”, în *RJF*, 2000, nr. 2, p. 99.

56 – Astfel cum rezultă din Hotărârea Cour administrative d'appel de Paris din 8 decembrie 2006.

57 – În acest sens, de asemenea, concluziile raportorului public în fața instanței de trimitere, p. 924.

58 – A se vedea în această privință Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia (C-244/08, Rep., p. I-130*).

59 – În acest sens, a se vedea, printre altele, Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec., p. I-3111, punctele 9-17), Hotărârea din 14 noiembrie 2000,

Floridienne și Berginvest (C-142/99, Rec., p. I-9567, punctul 19), Hotărârea din 8 martie 2001, Skandia (C-240/99, Rec., p. I-1951, punctele 43 și 44), Ordonanța Curții din 12 iulie 2001, Welthgrove (C-102/00, Rec., p. I-5679, punctul 16), precum și Hotărârea RBS Deutschland Holdings, citată anterior (punctul 50).

60 – A se vedea Hotărârea Polysar Investments Netherlands, citată anterior (punctul 15); a se vedea de asemenea Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, Rep., p. I-4019, punctele 17-23).

61 – Hotărârea Halifax și alții, citată anterior (punctul 73), Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33), precum și RBS Deutschland Holdings, citată anterior (punctele 53 și 54).

62 – Cu privire la dispozițiile articolului 169 literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, a se vedea Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit (C-582/08, Rep., p. I-7195, punctele 25 și 31).

63 – Hotărârea din 2 iulie 2009, EGN (C-377/08, Rep., p. I-5685, punctele 23-34).

64 – A se vedea în prezent dispozițiile articolului 56 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112.

65 – A se vedea în prezent dispozițiile articolului 135 din Directiva 2006/112.