Fiscalitate – TVA – Directiva 77/388/CEE – Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) – Articolul 19 – Deducerea taxei achitate în amonte – Operațiuni de leasing – Bunuri și servicii de folosință mixtă – Regulă de stabilire a cuantumului deducerii de TVA care trebuie efectuată – Regim derogatoriu – Condiții

În cauza C-183/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin decizia din 16 ianuarie 2013, primită de Curte la 12 aprilie 2013, în procedura

Fazenda Pública

împotriva

Banco Mais SA,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte al Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a patra, domnii M. Safjan și J. Malenovský (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți;

– pentru guvernul finlandez, de J. Heliskoski, în calitate de agent;

– pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko și de V. Kaye, în calitate de agenți, asistate de O. Thomas și de R. Hill, barristers;

– pentru Comisia Europeană, de M. Afonso și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de

evaluare (JO L 145, p. 1, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Fazenda Pública (Trezoreria publică), pe de o parte, și Banco Mais SA (denumită în continuare „Banco Mais”), societate de leasing, pe de altă parte, cu privire la regula de calcul care trebuie utilizată pentru a stabili dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorate sau achitate la achiziționarea de bunuri și de servicii utilizate pentru a efectua atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere (denumite în continuare „bunuri și servicii de folosință mixtă”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede la alineatele (2) și (5) următoarele:

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

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

[…]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru

operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din [TVA] care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata 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 prorata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

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

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

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

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

4 Articolul 19 alineatul (1) din a șasea directivă, intitulat „Calculul proratei de deducere”, prevede:

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

– la numărător, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de

deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3);

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

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

Dreptul portughez

5 Articolul 23 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), în versiunea aplicabilă exercițiului fiscal 2004 (denumit în continuare „CIVA”), prevede:

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

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

3. Administrația fiscală poate obliga persoana impozabilă să procedeze în conformitate cu alineatul precedent:

a) când persoana impozabilă desfășoară activități economice distincte;

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

4. Procentajul de deducere specific vizat la alineatul 1 rezultă dintr-o fracție care cuprinde, la numărător, valoarea anuală, excluzând taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care dau naștere dreptului de deducere conform articolului 19 și articolului 20 alineatul 1 și, la numitor, valoarea anuală, excluzând taxa, a tuturor operațiunilor efectuate de persoana impozabilă, inclusiv operațiunile scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al taxei, în special subvențiile neimpozitate care nu sunt subvenții pentru echipamente.

5. Cu toate acestea, în calculul precedent se face abstracție de livrările de bunuri din activul imobilizat care au fost utilizate în activitatea întreprinderii, precum și de operațiunile imobiliare sau financiare care au un caracter accesoriu în raport cu activitatea exercitată de persoana impozabilă.

[…]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

6 Banco Mais este o bancă ce desfășoară activități de leasing pentru sectorul autovehiculelor, precum și alte activități financiare.

7 Din dosarul aflat la dispoziția Curții rezultă că, în exercitarea acestor activități, Banco Mais realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere. În acest caz, Banco Mais utilizează bunuri și servicii destinate exclusiv uneia sau celeilalte dintre aceste categorii de operațiuni, precum și bunuri și servicii de folosință mixtă pentru obținerea cărora trebuie să

plătească TVA.

8 Pentru exercițiul fiscal 2004, Banco Mais a dedus integral TVA-ul plătit la achiziționarea bunurilor și serviciilor utilizate exclusiv în scopul realizării de operațiuni care dau drept de deducere, printre care se numărau achizițiile de vehicule necesare pentru activitatea de leasing desfășurată de această bancă.

9 În ceea ce privește bunurile și serviciile de folosință mixtă, Banco Mais a calculat prorata sa de deducere pe baza unei fracții care include, la numărător, încasările percepute cu ocazia operațiunilor financiare care dau drept de deducere la care s-a adăugat cifra de afaceri generată de operațiunile de leasing care dau drept de deducere, iar la numitor încasările percepute cu ocazia tuturor operațiunilor financiare, la care s-a adăugat cifra de afaceri generată de toate operațiunile de leasing. În practică, această metodă a determinat Banco Mais să considere că 39 % din TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile respective era deductibil.

10 În urma unui control fiscal efectuat în cursul anului 2007 și care privea exercițiul fiscal 2004, Banco Mais a fost supusă, printr-o decizie de impunere adoptată de Fazenda Pública din 7 februarie 2008, la plata unui TVA stabilit suplimentar plus dobânzi compensatorii, pentru motivul că metoda utilizată de această societate pentru a stabili dreptul său de deducere condusese la o distorsiune importantă în determinarea cuantumului taxei datorate.

11 În această decizie, Fazenda Pública nu a repus în discuție posibilitatea ca Banco Mais să calculeze prorata sa de deducere în ceea ce privește alte operațiuni de credit ale acesteia decât leasingul prin raportare, în esență, la partea de încasări percepute aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere. În schimb, aceasta a apreciat, legat de operațiunile de leasing, că faptul de a fi utilizat drept

criteriu partea din cifra de afaceri generată de operațiuni care dau drept de deducere, fără a exclude din această cifră de afaceri partea de rate de leasing încasate care compensau costul de achiziție a vehiculelor, a avut ca efect denaturarea calculului proratei de deducere.

12 Printr-o acțiune introdusă la 6 mai 2008, Banco Mais a contestat, la Tribunal Tributário de Lisboa, decizia adoptată de Fazenda Pública la 7 februarie 2008.

13 Această instanță a admis acțiunea introdusă de Banco Mais pentru motivul că administrația fiscală interpretase *contra legem* articolul 23 alineatul 4 din CIVA, întrucât dispoziția menționată prevedea, fără a stabili o excepție în ceea ce privește activitățile de leasing, că prorata care trebuie utilizată pentru bunurile și serviciile de folosință mixtă trebuia calculată prin raportare la partea din cifra de afaceri aferentă operațiunilor care dau drept de deducere. În conformitate cu această dispoziție, Banco Mais ar fi trebuit să i se permită să țină seama de toate ratele de leasing plătite de utilizatori.

14 Fazenda Pública a formulat apel la instanța de trimitere împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță invocând, în esență, că litigiul nu privește interpretarea alineatului 4 al articolului 23 din CIVA, care detaliază regula de deducere prevăzută la alineatul 1 al acestui articol, ci posibilitatea administrației de a impune unei persoane impozabile să stabilească întinderea dreptului său de deducere în funcție de utilizarea bunurilor și a serviciilor în cauză pentru a remedia o distorsiune importantă în impozitare. Astfel, metoda utilizată de Banco Mais, care consta în a include la numărătorul și la numitorul fracției pe baza căreia a stabilit prorata sa de deducere, toate ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractului lor de leasing, ar conduce la o astfel de distorsiune, întrucât, printre altele, partea ratelor de leasing care compensează achiziționarea vehiculelor nu ar reflecta partea reală a

cheltuielilor aferente bunurilor și serviciilor de folosință mixtă care poate fi imputată asupra unor operațiuni impozabile.

15 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Într-un contract de leasing financiar, rata plătită de client, care este compusă din amortizarea financiară, dobânzi și alte taxe, trebuie sau nu trebuie inclusă în totalitate la numitorul proratei ori, dimpotrivă, trebuie luate în considerare exclusiv dobânzile, având în vedere că acestea constituie remunerarea activității sau câștigul obținute din activitatea bancară prin intermediul contractului de leasing?”

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții rezultă că litigiul principal are ca obiect legalitatea deciziei adoptate de Fazenda Pública de a recalcula dreptul de deducere al Banco Mais în ceea ce privește bunurile și serviciile de folosință mixtă, prin aplicarea regimului de deducere prevăzut la articolul 23 alineatul 2 din CIVA.

17 Or, potrivit acestei din urmă dispoziții coroborată cu articolul 23 alineatul 3 din CIVA, în cazul unor distorsiuni importante în impozitare, o persoană impozabilă poate fi obligată să efectueze deducerea TVA-ului în funcție de utilizarea reală a tuturor bunurilor și serviciilor utilizate sau a unei părți a acestora.

18 Astfel, dispoziția menționată reia, în esență, regula determinării dreptului de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, care constituie o dispoziție derogatorie în raport cu regula prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf și la articolul 19 alineatul (1) din această directivă.

19 În consecință, trebuie să se considere, astfel cum a confirmat guvernul portughez în ședință, că articolul 23 alineatul 2 din CIVA constituie o transpunere în dreptul intern al statului membru în cauză a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă.

20 În aceste condiții, întrebarea adresată trebuie înțeleasă ca privind, în esență, aspectul dacă articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru, în împrejurări precum cele din cauza principală, să oblige o bancă ce desfășoară în special activități de leasing să includă la numărătorul și la numitorul fracției, pe baza căreia se stabilește o unică prorata de deducere pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă ale acesteia, numai acea parte din ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractelor lor de leasing care corespunde dobânzilor.

21 Potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama atât de termenii acesteia, cât și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte acea dispoziție (Hotărârea SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, punctul 34).

22 În speță, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă prevede că un stat membru poate să autorizeze sau să oblige o persoană impozabilă să efectueze deducerea TVA-ului pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora.

23 Având în vedere modul de redactare a acestei dispoziții, un stat membru poate prevedea un regim de deducere care ține seama de utilizarea specială a tuturor bunurilor și serviciilor în cauză sau a unei părți a acestora.

24 În lipsa oricărei alte precizări în A șasea directivă

cu privire la regulile care pot fi utilizate în acest caz, revine statelor membre sarcina de a le stabili (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 25, și Hotărârea Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 31).

25 Astfel, pe de o parte, după cum reiese cu claritate din textul articolului 17 alineatul (5) și al articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă, această din urmă dispoziție nu trimite decât la prorata de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă și, prin urmare, nu stabilește o regulă detaliată de calcul decât pentru situația menționată la acest articol 17 alineatul (5) primul paragraf (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 22).

26 Pe de altă parte, deși al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că această regulă de calcul se aplică tuturor bunurilor și serviciilor de folosință mixtă achiziționate de o persoană impozabilă, al treilea paragraf al acestui articol 17 alineatul (5), care conține de asemenea dispoziția prevăzută la litera (c), începe cu termenul „totuși”, care implică existența unor derogări de la regula menționată (Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 23).

27 Cu toate acestea, în exercitarea posibilității conferite de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, de a deroga de la regula de calcul prevăzută de această directivă, orice stat membru trebuie să respecte finalitatea și economia directivei menționate, precum și principiile pe care se întemeiază sistemul comun al TVA-ului (Hotărârea BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 22, și Hotărârea Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, punctul 52).

28 În această privință, Curtea a amintit că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime

întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului trebuie să garanteze, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 15).

29 Pe de altă parte, Curtea a decis că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă urmărește să permită statelor membre să țină seama de caracteristicile specifice ale unora dintre activitățile persoanelor impozabile pentru a ajunge la rezultate mai exacte în stabilirea întinderii dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, punctul 24, și Hotărârea BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punctele 23 și 24).

30 Din cele de mai sus rezultă că, având în vedere, în primul rând, modul de redactare a articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, în al doilea rând, contextul în care se încadrează această dispoziție, în al treilea rând, principiile neutralității fiscale și proporționalității și, în al patrulea rând, finalitatea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă, orice stat membru care uzează de posibilitatea conferită de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă trebuie să garanteze că modalitățile de calcul al dreptului la deducere permit stabilirea cu cea mai mare precizie a părții TVA-ului care este aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punctul 23).

31 Astfel, principiul neutralității, inerent sistemului comun al TVA-ului, impune ca modalitățile de calcul al

deducerii să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea de bunuri și de servicii de folosință mixtă care poate fi imputată asupra unor operațiuni care dau drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 37).

32 În acest scop, A șasea directivă nu se opune ca statele membre să aplice, pentru o operațiune determinată, o altă metodă sau o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, cu condiția ca această metodă să garanteze o stabilire a proratei de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai exactă decât cea care rezultă din aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri (a se vedea în acest sens Hotărârea BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punctul 24).

33 În această privință, este necesar să se arate că, deși realizarea, de către o bancă, a unor operațiuni de leasing pentru sectorul autovehiculelor precum cele în discuție în litigiul principal poate necesita utilizarea unor bunuri sau servicii de folosință mixtă precum clădiri, consum de electricitate sau anumite servicii transversale, cel mai adesea această utilizare este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor încheiate de finanțator cu clienții săi, iar nu de punerea la dispoziție a vehiculelor. Este de competența instanței de trimitere să se asigure că situația se prezintă astfel în cauza principală.

34 Or, în aceste condiții, calculul dreptului de deducere prin aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri, care ține seama de cuantumurile aferente părții din ratele de leasing pe care le plătesc clienții și care au menirea de a compensa punerea la dispoziție a vehiculelor, conduce la stabilirea unei prorate de deducere a TVA-ului plătite în amonte mai puțin exacte decât cea rezultată din metoda aplicată de Fazenda Pública, întemeiată numai pe partea din ratele de leasing corespunzătoare dobânzilor care constituie

contraprestația costurilor legate de finanțarea și de gestionarea contractelor suportate de finanțator, din moment ce aceste ultime două activități determină cea mai mare parte din utilizarea bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă în vederea realizării de operațiuni de leasing pentru sectorul autovehiculelor.

35 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru, în împrejurări precum cele din cauza principală, să oblige o bancă ce desfășoară în special activități de leasing să includă la numărătorul și la numitorul fracției pe baza căreia se stabilește o unică prorata de deducere pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă ale acesteia numai acea parte din ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractelor lor de leasing care corespunde dobânzilor, atunci când utilizarea bunurilor și a serviciilor respective este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor în cauză, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare

la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că nu se opune posibilității ca un stat membru, în împrejurări precum cele din cauza principală, să oblige o bancă ce desfășoară în special activități de leasing să includă la numărătorul și la numitorul fracției pe baza căreia se stabilește o unică prorata de deducere pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă ale acesteia numai acea parte din ratele de leasing plătite de clienți în cadrul contractelor lor de leasing care corespunde dobânzilor, atunci când utilizarea bunurilor și a serviciilor respective este ocazionată, în primul rând, de finanțarea și de gestionarea contractelor în cauză, ceea ce este de competența instanței de trimitere să verifice.

Sursa: www.curia.europa.eu