

Cauza C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

împotriva

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Court of Session (Scotland)]

„A șasea directivă TVA – Deducerea taxei aferente intrărilor – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiunile impozabile, cât și pentru operațiunile scutite – Pro rata de deducere – Calcul – Metode prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf – Obligația de aplicare a regulii de rotunjire prevăzute la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf”

Sumarul hotărârii

*Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – 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*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (5) al treilea paragraf și art. 19 alin. (1)]

Statele membre nu sunt obligate să aplice regula de rotunjire prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri atunci când pro rata dreptului de deducere a taxei aferente intrărilor este calculată potrivit uneia dintre metodele speciale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a), (b), (c) sau (d) din această directivă.

Articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă nu trimite decât la pro rata de deducere prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă și nu stabilește, astfel, o regulă detaliată de calcul decât pentru pro rata prevăzută de această din urmă dispoziție. Rezultat de aici este, în măsura în care un caz particular este supus unui regim derogatoriu precum cel prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a)-(d) din A șasea directivă, acesta este exclus de la regula de calcul a pro ratei de deducere prevăzute la articolul 19 din această directivă. Astfel, statele membre nu sunt obligate să aplice regula de rotunjire prevăzută de această din urmă dispoziție atunci când apelează la metodele de calcul prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a), (b), (c) sau (d) din aceeași directivă, dar pot adopta reguli de rotunjire proprii, cu respectarea principiilor care stau la baza sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 22, 25 și 29 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a opta)

18 decembrie 2008(\*)

„A şasea directivă TVA – Deducerea taxei aferente intrărilor – Bunuri şi servicii utilizate atât pentru operaţiunile impozabile, cât şi pentru operaţiunile scutite – Pro rata de deducere – Calcul – Metode prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf – Obligaţia de aplicare a regulii de rotunjire prevăzute la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf”

În cauza C-488/07,

având ca obiect o cerere de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Court of Session (Scotland) (Regatul Unit), prin decizia din 31 octombrie 2007, primită de Curte la 5 noiembrie 2007, în procedura

**Royal Bank of Scotland Group plc**

împotriva

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), preşedinte de cameră, domnii E. Juhász şi G. Arestis, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 8 octombrie 2008,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru Royal Bank of Scotland Group plc, de domnul C. Tyre, QC, şi de domnul D. Small, advocate;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna Z. Bryanston-Cross şi de domnul S. Ossowski, în calitate de agenţi, asistaţi de domnul I. Hutton, barrister;
- pentru Comisia Comunităţilor Europene, de domnul R. Lyal şi de doamna M. Afonso, în calitate de agenţi,

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

pronunţă prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de pronunţare a unei hotărâri preliminare priveşte interpretarea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf şi a articolului 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A şasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislaţiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea

adugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. I, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Royal Bank of Scotland Group plc (denumit? în continuare „Royal Bank of Scotland”), pe de o parte, ?i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (denumi?i în continuare „Commissioners”), autoritatea competent? din Regatul Unit în materie de percepere a taxei pe valoarea adugat? (denumit? în continuare „TVA”), în leg?tur? cu întinderea dreptului de deducere a cuantumului TVA?ului datorat de aceast? societate.

## Cadrul juridic

### *Dreptul comunitar*

3 Potrivit celui de al doispzecelea considerent al Celei de a ?asea directive:„[...] pro rata de deducere trebuie s? fie calculat? în acela?i mod în toate statele membre”. [traducere neoficial?]

4 Articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv? prevede:

„În cazul bunurilor ?i serviciilor utilizate de o persoan? impozabil? atât pentru opera?iunile care dau drept de deducere prev?zute la alineatele (2) ?i (3), cât ?i pentru opera?iuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permis? numai pentru partea din taxa pe valoarea adugat? care poate fi atribuit? primelor opera?iuni.

Pro rata de deducere se stabile?te, pentru toate opera?iunile desf??urate de persoana impozabil?, conform articolului 19.

Totu?i, statele membre pot:

- a) s? autorizeze persoana impozabil? s? stabileasc? o pro rata pentru fiecare sector al activit??ii sale, cu condi?ia s? ?in? eviden?e 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 în 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 când taxa pe valoarea adugat? care nu poate fi dedus? de persoana impozabil? este nesemnificativ?, aceasta s? fie considerat? nul?.” [traducere neoficial?]

5 Articolul 19 alineatul (1) din A ?asea directiv? are urm?torul cuprins:

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

- la num?r?tor, valoarea total?, f?r? taxa pe valoarea adugat?, a cifrei de afaceri anuale aferente opera?iunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatul (2) ?i (3);
- la numitor, valoarea total?, f?r? taxa pe valoarea adugat?, a cifrei de afaceri anuale aferente opera?iunilor incluse la num?r?tor ?i opera?iunilor care nu dau drept de deducere. [...]

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

### *Dreptul național*

6 Potrivit articolului 101 din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Regulations 1995):

„1. Sub rezerva articolului 102, cuantumul taxei aferente intrărilor pe care o persoană impozabilă are dreptul să îl deducă [...] este egal cu cuantumul taxei aferente operațiunilor impozabile în temeiul prezentului articol.

2. Pentru fiecare dintre perioadele contabile prevăzute:

[...]

d) Operațiunile impozabile sunt supuse taxei aferente intrărilor asupra bunurilor sau serviciilor utilizate sau care urmează să fie utilizate de persoana impozabilă atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite în aceeași proporție în raport cu totalul taxei aferente intrărilor ca și cea existentă între valoarea operațiunilor impozabile realizate de persoana impozabilă și valoarea ansamblului operațiunilor realizate de aceasta din urmă în cursul perioadei.

[...]

4. Proporția calculată potrivit alineatului 2 litera d) de mai sus este exprimată în procent și, dacă acest procent nu este un număr întreg, acesta este rotunjit la următorul număr întreg.

[...]”

7 Articolul 102 alineatul 1 din acest regulament prevede:

„1. Sub rezerva alineatului 2 de mai jos și a articolelor 103, 103A și 103B, Commissioners pot aproba sau dispune utilizarea, de către o persoană impozabilă, a unei alte metode decât cea indicată la articolul 101 [...]”

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

8 Royal Bank of Scotland este membrul reprezentativ al unui grup de societăți a căror activitate principală este furnizarea de servicii bancare și de alte servicii financiare. Această societate efectuează, în cadrul activităților sale, operațiuni impozabile și operațiuni scutite. Bunurile și serviciile a căror achiziționare a ocazionat plata TVA-ului de către Royal Bank of Scotland sunt utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite.

9 Din decizia de trimitere rezultă că, dacă o parte a taxei aferente intrărilor pe care o suportă Royal Bank of Scotland nu poate fi afectată integral unor operațiuni impozabile sau unor operațiuni scutite, atunci această parte este calificată drept „reziduală” de către părțile din acțiunea principală.

10 La 31 mai 2002, părțile din acțiunea principală au încheiat un acord privind aprobarea metodelor speciale de scutire parțială privind taxa reziduală aferentă intrărilor din TVA-ul grupului Royal Bank of Scotland. Acest acord stabilește anumiți parametri pe baza cărora poate fi convenită o metodă specială cu această societate în fiecare dintre sectoarele sale de activitate. În

particular, acest acord prevede c?, în cazul în care metoda aplicabil? unui sector sau unei p?r?i dintr?un sector care face parte din activit?ile comerciale ale Royal Bank of Scotland impune ca recuperarea taxei aferente intr?rilor s? se bazeze pe un procent calculat, acest procent trebuie s? fie rotunjit la a doua zecimal? urm?toare, iar articolul 101 alineatul 4 din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea ad?ugat? nu trebuie aplicat.

11 Ulterior, Royal Bank of Scotland a considerat c? aceast? din urm? dispozi?ie a Acordului din 31 mai 2002 era contrar? articolelor 17 ?i 19 din A ?asea directiv? ?i c? aceasta era, prin urmare, nul?. Royal Bank of Scotland a considerat c? aceast? directiv? impunea o rotunjire la unitatea urm?toare ?i a solicitat acordul Commissioners pentru a efectua un calcul de repartizare destinat s? cuantifice taxa rezidual? deductibil? aferent? intr?rilor într?un sector determinat al activit?ii sale ?i care presupune o rotunjire la unitatea urm?toare. Întrucât ace?tia au adoptat o decizie prin care se refuza utilizarea unei astfel de metode, Royal Bank of Scotland a contestat aceast? decizie la VAT and Duties Tribunal, care, în decizia din 20 ianuarie 2006, a hot?rât c? o metod? special? stabilit? de comun acord ?i care prevede o rotunjire la a doua zecimal? urm?toare era compatibil? cu legisla?ia Regatului Unit, precum ?i cu A ?asea directiv?.

12 Royal Bank of Scotland a introdus apel împotriva acestei decizii la Court of Session (Scotland). Considerând c? solu?ionarea litigiului depinde de interpretarea Celei de a ?asea directive, aceast? instan?? a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din [A ?asea directiv?] impune ca pro rata ce poate fi dedus? de o persoan? impozabil? în temeiul articolului 17 alineatul (5) [din A ?asea directiv?] s? se determine anual, ca procent, ?i s? se rotunjeasc? pân? la o valoare care nu poate dep??i unitatea urm?toare atunci când:

- a) pro rata respectiv? este o pro rata care a fost determinat? pentru un sector al activit?ii persoanei impozabile în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a) sau litera (b) [din aceast? directiv?]; ?i/sau
- b) pro rata respectiv? este o pro rata care a fost determinat? pe baza utiliz?rii tuturor bunurilor ?i serviciilor sau a unei p?r?i din acestea de c?tre persoana impozabil?, în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) [din directiva men?ionat?]; ?i/sau
- c) pro rata respectiv? este o pro rata care a fost determinat? pentru toate bunurile ?i serviciile utilizate de c?tre persoana impozabil? pentru toate opera?iunile prev?zute la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf [din A ?asea directiv?], în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (d) [din aceea?i directiv?];

2) Articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf [din A ?asea directiv?] permite statelor membre s? impun? ca pro rata de deducere de c?tre persoana impozabil? în temeiul articolului 17 alineatul (5) [din aceea?i directiv?] s? se rotunjeasc? pân? la o valoare diferit? de urm?torul num?r întreg?”

## **Cu privire la întreb?rile preliminare**

*Cu privire la prima întrebare*

13 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă statele membre sunt obligate să aplice regula de rotunjire prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă atunci când pro rata dreptului de deducere a taxei aferente intrărilor este calculat potrivit uneia dintre metodele speciale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a), (b), (c) sau (d) din această directivă.

14 Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzută la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Franța, C-243/03, Rec., p. I-8411, punctul 28 și jurisprudența citată).

15 Regimul de deduceri urmează să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfectă 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 (a se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24 și jurisprudența citată).

16 Astfel, atunci 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, nu poate exista nici o percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nici o deducere a unei taxe aferente intrărilor (a se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C-72/05, Rec., p. I-8297, punctul 20).

17 Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă stabilește regimul aplicabil dreptului de deducere a TVA-ului, atunci când acesta se referă la bunuri sau la servicii care sunt utilizate de persoana plătită impozabilă „atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere.” Într-un astfel de caz, potrivit articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni (Hotărârea Abbey National, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec., p. I-6663, punctul 34).

18 Dreptul la deducere este calculat, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, în funcție de o pro rata determinată potrivit articolului 19 din aceeași directivă.

19 Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf autorizează totuși derogarea de la această normă, permițând statelor membre să prevadă una dintre celelalte metode de determinare a dreptului de deducere enumerate la acest paragraf, și anume stabilirea unei pro rata distincte pentru fiecare sector de activitate sau deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora pentru o activitate precisă, sau chiar să prevadă excluderea dreptului de deducere în anumite condiții.

20 În ceea ce privește metoda potrivit căreia statele membre trebuie să rotunjească cuantumul deductibil determinat astfel, această ultimă dispoziție nu cuprinde nicio regulă specifică.

21 Contrar celor susținute de Royal Bank of Scotland, regula de rotunjire prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă nu se aplică în măsura în care un caz particular este supus unui regim special prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din aceeași directivă.

22 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 pro rata de deducere

prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directivă și nu stabilește, astfel, o regulă detaliată de calcul decât pentru pro rata prevăzută de această din urmă dispoziție.

23 În plus, acest rezultat decurge de asemenea din structura dispozițiilor în cauză. În timp ce al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (5) prevede, pentru calculul cuantumului deductibil, că aplicarea articolului 19 menționat anterior reprezintă regula, al treilea paragraf al articolului 17, care începe cu termenul „totuși”, autorizează statele membre să prevadă derogări de la această regulă, cu un domeniu de aplicare mai larg sau mai redus, prevăzând chiar excluderea dreptului de deducere.

24 În sfârșit, acest rezultat este confirmat de asemenea de scopul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a)-(d) din A șasea directivă, care are ca obiectiv în special, astfel cum a arătat Comisia, ținând seama de caracteristicile specifice ale activităților persoanei impozabile, să permită statelor membre să ajungă la rezultate mai precise. Prin urmare, aceste state trebuie să fie în măsură să aplice reguli de rotunjire mai precise decât cea prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A șasea directivă. Obligarea statelor membre, din motive de simplificare, să rotunjească potrivit acestei din urmă metode, deși aceasta este mai puțin precisă, ar fi contrară obiectivului acestor derogări.

25 Rezultat de aici că, în măsura în care un caz particular este supus unui astfel de regim derogatoriu, acesta este exclus de la regula de calcul a pro ratei de deducere prevăzute la articolul 19 din A șasea directivă. Astfel, statele membre nu sunt obligate să aplice regula de rotunjire prevăzută de această din urmă dispoziție atunci când apelează la metodele de calcul prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a), (b), (c) sau (d) din aceeași directivă, dar pot adopta reguli de rotunjire proprii, cu respectarea principiilor care stau la baza sistemului comun al TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 10 iulie 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 33).

26 Contrar celor susținute de Royal Bank of Scotland, această constatare nu este deloc pusă sub semnul întrebării de obiectivul prevăzută de A șasea directivă în al doisprezecelea considerent, potrivit căruia pro rata de deducere trebuie să fie calculată în același mod în toate statele membre. Pe de o parte, acest considerent nu impune efectuarea calculului pro rata de deducere în mod identic în toate statele membre. Pe de altă parte, prin prevederea expresă a posibilității statelor membre de a deroga de la metoda de calcul prevăzută la articolul 19 alineatul (1), prin diferite metode, A șasea directivă permite calcularea pro rata a dreptului de deducere în mod diferit în statele membre.

27 În plus, nici principiul neutralității fiscale, care reflectă principiul egalității de tratament, și nici principiul proporționalității nu pot să impună aplicarea unei singure metode de rotunjire pentru toate aceste metode de calcul (a se vedea în acest sens Hotărârea Koninklijke Ahold, citată anterior, punctele 37 și 41).

28 În sfârșit, și contrar celor susținute de Royal Bank of Scotland, această constatare nu este pusă sub semnul întrebării nici de interpretarea care ar putea fi dată Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), întrucât aceasta a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, așadar ulterior faptelor din acțiunea principală, și nu este, prin urmare, aplicabilă.

29 Având în vedere considerațiile care preced?, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară? c? statele membre nu sunt obligate să aplice regula de rotunjire prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A ?asea directivă atunci când pro rata dreptului de deducere a taxei aferente intrărilor este calculat? potrivit uneia dintre metodele speciale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a), (b), (c) sau (d) din această directivă?.

*Cu privire la a doua întrebare*

30 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dac? articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A ?asea directivă autorizează statele membre să impună ca pro rata de deducere să fie rotunjită la o altă cifră decât unitatea următoare atunci când este determinat? potrivit articolului 17 alineatul (5) din aceeași directivă?.

31 Această problemă de interpretare a articolului 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A ?asea directivă nu se pune, dat fiind faptul c? statele membre nu sunt obligate să aplice regula rotunjirii prevăzută de această dispoziție atunci când apelează la metodele de calcul prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă?.

32 Rezultă de aici, având în vedere răspunsul dat la prima întrebare și cele ce preced?, c? nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare preliminară?.

**Cu privire la cheltuielile de judecată?**

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

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

**Statele membre nu sunt obligate să aplice regula de rotunjire prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din A ?asea 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 atunci când pro rata dreptului de deducere a taxei aferente intrărilor este calculat? potrivit uneia dintre metodele speciale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (a), (b), (c) sau (d) din această directivă?.**

Semnături

\* Limba de procedură: engleza.