CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JÁN MAZÁK
prezentate la 29 martie 2007 [1]

1. Cele două întrebări formulate cu titlu preliminar privesc interpretarea articolului 15 punctul 5 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 [2], astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 [3] (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2. Întrebările au fost adresate în cadrul unei acțiuni a societății Navicon (denumită în continuare „Navicon”) împotriva autorității fiscale spaniole competente privind refuzul acesteia din urmă de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) operațiuni de navlosire parțială a unei nave în scopul transportării de containere. În această privință, trebuie observat că legislația spaniolă care transpune A șasea directivă prevede doar scutirea navlosirii totale.

3. Prin urmare, i se solicită Curții să definească noțiunea de navlosire menționată la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă și, în special, să stabilească dacă noțiunea se aplică doar navlosirii unei nave complete (navlosire „totală”) sau și navlosirii unei părți din aceasta (navlosire „parțială”).

I — Legislația relevantă

A — *Reglementarea comunitară*

4. Articolul 15 din A șasea directivă prevede:

„Scutirea exporturilor din Comunitate, a operațiunilor similare și a transportului internațional

Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite

1 — Limba originală: engleza.
2 — JO L 145, p. 1.
3 — JO L 384, p. 47.

condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[…]

4. livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor:

(a) utilizate pentru navigația în largul mării și pentru transportul de călători cu plată sau utilizate pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit;

(b) utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, cu excepția, în cazul acestora din urmă, a proviziilor de la bordul navelor;

[…]

5. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor maritime prevăzute la alineatul (4) literele (a) și (b) și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor – inclusiv echipamente de pescuit – încorporate sau utilizate pe navele respective […]" [traducere neoficială]

B — *Legislația națională*

5. Articolul 22 alineatul 1 din Legea nr. 37 din 28 decembrie 1992 privind TVA-ul prevede:

„Scutirile operațiunilor asimilate exporturilor

Sunt scutite de taxă, în condițiile prevăzute de reglementare, următoarele operațiuni:

În primul rând: livrarea, construirea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea totală și închirierea navelor menționate mai jos:

1) Navele apte pentru navigație în largul mării utilizate pentru navigație maritimă internațională și

care asigură exercitarea de activități comerciale de transport de mărfuri sau de pasageri cu plată, inclusiv circuite turistice sau activități industriale sau de pescuit. […]”

II — Situația de fapt, procedura și întrebările formulate

6. Navicon și societatea Compañía Transatlántica Española SA au încheiat un contract de navlosire parțială, prin care prima s-a angajat, în schimbul unei plăți, să pună la dispoziția celei de a doua o parte din spațiul navelor sale în scopul transportului de containere între mai multe porturi ale Peninsulei Iberice și un teritoriu aflat în afara domeniului de aplicare al TVA-ului (Insulele Canare).

7. Navicon nu a menționat valoarea TVA-ului pe facturile în cauză, întrucât aceasta a considerat că operațiunea era scutită de TVA. Autoritatea fiscală spaniolă competentă, considerând că scutirea nu se aplică în cazul unei navlosiri parțiale, ci doar al uneia totale, a ajustat sumele achitate în baza contractului de navlosire în funcție de valoarea TVA-ului.

8. Navicon a contestat această ajustare în fața Tribunal Económico Administrativo (instanță regională și administrativă) din Madrid, însă nu a obținut câștig de cauză. Aceasta a formulat apel împotriva acestei hotărâri în fața Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Curtea Supremă din Madrid), care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În scopul scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă, termenul «navlosire» trebuie interpretat în sensul că are în vedere doar navlosirea întregului spațiu al navei (navlosire totală) sau are în vedere și navlosirea unei părți sau a unui procent din spațiul navei (navlosire parțială)?

2) O legislație națională care permite doar scutirea navlosirii totale este contrară Celei de a șasea directive?”

III — Principalele observații prezentate Curții

9. *Guvernul elen* și *cel spaniol* consideră că noțiunea „navlosire” prevăzută la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă face referire

numai la navlosirea întregului spațiu al navei și, prin urmare, concluzionează că legislația națională este conformă cu directiva. Scutirile prevăzute în A șasea directivă sunt de strictă interpretare, întrucât acestea reprezintă excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros este supusă TVA-ului.

10. *Guvernul belgian* și *Comisia Comunităților Europene* susțin că noțiunea de navlosire are în vedere atât navlosirea parțială, cât și pe cea totală.

11. Potrivit *guvernului belgian,* având în vedere formularea articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă, obiectivul acestuia este scutirea navlosirii anumitor nave, în special a navelor maritime menționate la punctul 4 literele (a) și (b), și nu scutirea anumitor tipuri de navlosire. În orice caz, potrivit jurisprudenței Curții, în cazul în care o prevedere din dreptul comunitar poate primi mai multe interpretări, trebuie să se acorde prioritate celei care este de natură să îi păstreze efectul util. Totuși, în speță, o interpretare a noțiunii de navlosire care s-ar limita la navlosirea totală ar compromite efectul util al articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă, întrucât, pentru aceeași călătorie și același tip de navă, o navlosire parțială ar determina plata TVA-ului, în timp ce o navlosire totală ar fi scutită.

12. *Comisia* observă în primul rând că, în mod repetat, Curtea a afirmat că prima teză din articolul 15 din A șasea directivă nu conferă statelor membre competența de a exercita o influență asupra domeniului de aplicare material al Celei de a șasea directive, astfel cum este acesta definit în această directivă. În plus, bunurile exportate către un stat terț trebuie să fie scutite de orice taxă atunci când părăsesc teritoriul comunitar, prin urmare, serviciile de navlosire, indiferent că este vorba despre navlosirea totală sau despre cea parțială, nu ar trebui să fie impozitate. În sfârșit, dacă noțiunea de navlosire ar trebui să se limiteze la navlosirea totală, acest lucru ar însemna că dreptul la o scutire ar depinde de dimensiunea navei, întrucât același volum de marfă ar fi scutit sau nu, în funcție de dimensiunile navei respective.

13. Totuși, Comisia înaintează de asemenea un argument care ar putea susține punctul de vedere conform căruia legislația spaniolă este compatibilă cu dreptul comunitar. S-ar putea invoca, prin analogie, că pentru navlosirea parțială ar trebui aplicat același tratament ca în cazul transportului de bunuri și, prin urmare, să facă obiectul articolului 15 punctul 13 din A șasea directivă[4], care

4 — Articolul 15 punctul 13 din A șasea directivă prevede: „prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolul 13, atunci când acestea sunt legate direct de exportul bunurilor sau de importul bunurilor reglementate de articolul 7 alineatul (3) sau de articolul 16 alineatul (1) secțiunea A”. [traducere neoficială]

prevede, în special, o scutire pentru serviciile de transport legate de bunurile exportate. Cu toate acestea, Comisa consideră că acest argument nu ar trebui să fie reținut. În primul rând, potrivit formulării din A șasea directivă, navlosirea și transportul de mărfuri fac obiectul unor regimuri diferite și, în al doilea rând, cele două tipuri de contracte sunt foarte diferite.

14. Comisia observă că este de competența instanței naționale ca, în baza clauzelor acordului între părți, precum și a naturii și a conținutului serviciului furnizat, să stabilească dacă contractul în cauză reprezintă un acord de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă.

IV — Apreciere juridică

15. Potrivit articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă, navlosirea navelor maritime este scutită de TVA. Această prevedere nu definește mai exact noțiunea de navlosire.

16. În practică, navlosirea poate privi o navă completă, caz în care operațiunea se numește navlosire „totală”, sau poate privi doar o parte din navă, caz în care este vorba despre navlosire „parțială”.

17. Din observațiile formulate de către statele membre care au intervenit în prezenta cauză reiese că noțiunea de navlosire nu a fost interpretată în mod uniform în cadrul Comunității, astfel cum o demonstrează legislația de transpunere din câteva state membre, inclusiv din Regatul Spaniei, stat din care provine prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, care restrânge noțiunea de navlosire la navlosirea „totală”, în timp ce alte legislații naționale, cum ar fi legislația belgiană, par să adopte o interpretare mai largă, potrivit căreia orice tip de navlosire, „totală” sau „parțială”, este scutită. Astfel, se pune problema domeniului de aplicare care ar trebui să fie conferit noțiunii de navlosire în contextul scutirii de TVA prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă.

18. În mod constant, Curtea a afirmat că scutirile de TVA trebuie să fie interpretate în mod strict, întrucât acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare serviciu furnizat cu titlu oneros de către o persoană impozabilă este supus impozitului pe cifra de afaceri [5]. Curtea a reiterat acest principiu în special în

5 — A se vedea în special Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air (C-382/02, Rec., p. I-8379 punctul 25).

ceea ce privește scutirile aplicabile navelor maritime [6].

19. Totuși, acest principiu de strictă interpretare nu poate avea ca efect atribuirea unui sens diferit articolului 15 față de acela care rezultă în mod clar din formularea sa [7].

20. Or, prevederea respectivă, precum și restul prevederilor cuprinse în A șasea directivă, nu ar putea limita sensul noțiunii de navlosire doar la navlosirea „totală”. Într-adevăr, contrar prevederilor cuprinse în A șasea directivă privind scutirea, în temeiul articolului 15 punctul 4 [8], statele membre nu pot restrânge scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 5 din directivă atât timp cât normele fiscale comunitare care definesc sfera de aplicare a acestei scutiri nu au intrat în vigoare. Astfel, faptul de a restrânge sensul termenului „navlosire”, în contextul scutirilor de TVA prevăzute în A șasea directivă, la „navlosirea totală” pare să depășească marja de interpretare lăsată statelor membre la transpunerea acestei directive în dreptul național. Într-adevăr, definirea domeniului de aplicare al TVA-ului este, în principiu, de competența legiuitorului comunitar, iar o restrângere a domeniului de aplicare al TVA-ului, în special prin intermediul unei legislații naționale de transpunere, trebuie să poată fi dedusă din modul de redactare, din finalitatea sau din economia generală a Celei de a șasea directive.

21. În această privință, este necesar de asemenea să ne întrebăm dacă o abordare restrictivă, precum cea adoptată de către legiuitorul spaniol, poate fi conformă cu sistemul și cu obiectivul Celei de a șasea directive. În această privință, trebuie amintit totodată că scutirile constituie noțiuni autonome de drept comunitar care trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de A șasea directivă [9].

22. Astfel cum au arătat guvernul belgian și Comisia, faptul de a interpreta termenul „navlosire” prevăzut la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă ca făcând referire exclusiv la navlosirea totală ar da naștere la contradicții grave în ceea ce privește regimul de TVA al operațiunilor de navlosire. Potrivit acestei abordări, scutirea unei operațiuni de navlosire ar depinde de dimensiunea navei, întrucât o operațiune de navlosire prin care se urmărește transportul unui volum identic de mărfuri ar fi scutită, în cazul unei nave

6 — A se vedea Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, Rec., p. I-2561 punctul 19), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 15).

7 — A se vedea în această privință Hotărârea Cimber Air, citată anterior, punctul 29.

8 — Articolul 15 punctul 4 al doilea paragraf prevede următoarele: „Comisia prezintă Consiliului, de îndată ce este posibil, propuneri pentru stabilirea normelor fiscale comunitare, delimitând sfera de aplicare și stabilind normele de punere în aplicare a acestei scutiri, precum și a scutirilor prevăzute la punctele 5-9. Până la intrarea în vigoare a normelor în cauză, statele membre pot limita sfera de aplicare a scutirii la cea prevăzută la prezentul alineat […].” [traducere neoficială]

9 — A se vedea în special Hotărârea din 5 iunie 1997, SDC (C-2/95, Rec., p. I-3017 punctul 21), Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, Rec., p. I.-6833, punctul 25), Hotărârea Cimber Air, citată anterior, punctul 23, și Hotărârea Elmeka, citată anterior, punctul 20.

mici, din moment ce tot spațiul de încărcare al acesteia ar fi ocupat, caz în care ar fi considerată, prin urmare, o navlosire totală, în timp ce în cazul unei nave mari, același volum de marfă nu ar ocupa decât o parte din spațiul total de încărcare, caz în care ar fi considerată, prin urmare, o navlosire parțială a navei. Astfel de contradicții ar aduce atingere efectului util al articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă.

23. În plus, dacă un acord privind navlosirea „parțială" de nave maritime nu ar putea fi scutit, ar exista cazuri în care costurile de transport al anumitor bunuri exportate, și anume al bunurilor transportate în cadrul unei navlosiri parțiale, nu ar fi scutite. Un astfel de rezultat ar fi, în mod evident, contrar principiului țării de destinație, în temeiul căruia bunurile sunt impozitate în țara în care vor fi consumate de către consumatorul final. Rezultă în special că bunurile de natură să fie exportate în afara Comunității trebuie să fie scutite de orice taxă, inclusiv de taxele pe costurile de transport al acestora în afara Comunității, întrucât aceste costuri vor fi incluse în prețurile bunurilor exportate.

24. Se poate obiecta că excluderea navlosirii „parțiale" din domeniul de aplicare al scutirii privind navlosirea navelor prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă nu aduce neapărat atingere principiului țării de destinație. Într-adevăr, acesta din urmă poate fi protejat, în ceea ce privește bunurile exportate în cadrul unei navlosiri „parțiale", prin aplicarea articolului 15 punctul 13 din A șasea directivă, care prevede, în special, o scutire pentru serviciile de transport legate de bunurile exportate, atunci când aceste bunuri îndeplinesc condițiile prevăzute de această prevedere. După cum arată și Comisia, este discutabilă coerența unei astfel de aplicări a acestui articol cu sistemul și cu logica Celei de a șasea directive.

25. În primul rând, reiese că un acord de navlosire și un acord de transport de mărfuri sunt destul de diferite, atât în ceea ce privește obiectul, cât și regimul juridic al acestora. Atunci când o navă – sau o parte din aceasta, în cazul unei navlosiri parțiale – face obiectul unui acord de navlosire și de închiriere, aceasta este pusă la dispoziție într-un scop precis, de exemplu pentru transport, în timp ce un acord de transport de mărfuri este un contract prin care transportatorul se angajează să livreze bunuri la o anumită destinație. Altfel spus, în timp ce contractele de navlosire sau de închiriere privesc însuși mijlocul de transport, un contract de transport privește conținutul care trebuie transportat cu un mijloc de transport. Rezultă că navlositorul și locatarul au un drept de utilizare a navei care face obiectul acordului – sau a unei părți a acesteia, în cazul unei navlosiri parțiale –, în timp ce proprietarul bunurilor transportate pe o navă, în cadrul

unui contract de transport de mărfuri, nu are un astfel de drept, ci se poate baza doar pe faptul că bunurile vor fi livrate la o destinație stabilită. Aceste diferențe par să vină în sprijinul argumentului potrivit căruia regimul corespunzător, în temeiul Celei de a șasea directive, ar trebui să fie diferit.

26. Asimilarea navlosirii parțiale cu transportul de mărfuri ar aduce probabil în discuție și necesitatea existenței unei scutiri distincte pentru navlosirea totală. Dacă navlosirea parțială s-ar asemăna cu transportul de mărfuri într-o asemenea măsură încât să poată fi considerate similare, în ciuda diferențelor substanțiale privind natura juridică a contractelor, se pune problema dacă ar trebui să existe o scutire distinctă pentru navlosire și dacă nu ar trebui, mai degrabă, să fie asimilată, de asemenea, transportului de mărfuri. Asimilarea în acest mod a navlosirii parțiale cu transportul de mărfuri ar fi, prin urmare, greu de conciliat cu textul Celei de a șasea directive.

27. În sfârșit, având în vedere că aceste două tipuri de acorduri sunt în mod evident diferite din punctul de vedere al naturii lor juridice, se poate considera, în mod rațional că, în cazul în care s-ar fi urmărit limitarea noțiunii de navlosire la navlosirea totală și asimilarea navlosirii parțiale cu transportul de mărfuri, legiuitorul comunitar ar fi precizat acest lucru în A șasea directivă.

28. Având în vedere cele menționate anterior, nu există niciun motiv imperativ pentru a asimila navlosirea „parțială" transportului de mărfuri în scopul aplicării scutirilor de TVA în temeiul Celei de a șasea directive, mai degrabă decât a considera că aceasta face obiectul scutirii navlosirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă [10].

29. Din aceste motive, răspunsul la prima întrebare ar trebui să fie că, în scopul scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă, termenul „navlosire" trebuie interpretat în sensul că are în vedere nu doar navlosirea întregului spațiu al navei (navlosire totală), ci și navlosirea unei părți sau a unui procent din spațiul navei (navlosire parțială).

30. Rezultă de asemenea că răspunsul la a doua întrebare trebuie să fie că A șasea directivă se opune unei legislații naționale care permite doar scutirea navlosirii totale.

10 — Acestea fiind spuse, cu scopul de a se asigura că A șasea directivă este aplicată corespunzător, nimic nu împiedică o instanță națională să recalifice un acord de navlosire „parțială", dacă ajunge la concluzia că acesta ar fi de fapt, într-un anumit caz și conform clauzelor contractuale ale acordului în cauză, un contract de transport de mărfuri și, prin urmare, că ar fi calificat în mod eronat ca fiind acord de „navlosire" cu scopul de a fi supus condițiilor privind scutirea operațiunilor de navlosire prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă.

V — Concluzie

31. În lumina celor menționate mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebări după cum urmează:

„1) În scopul scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, termenul «navlosire» trebuie interpretat în sensul că are în vedere navlosirea întregului spațiu al navei (navlosire totală) și navlosirea unei părți sau a unui procent din spațiul navei (navlosire parțială).

(2) A șasea directivă se opune unei legislații naționale care permite doar scutirea navlosirii totale.”