HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

6 martie 2008 *

În cauza C-98/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Højesteret (Danemarca), prin Decizia din 19 februarie 2007, primită de Curte la 21 februarie 2007, în procedura

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și J. Malenovský (raportor), judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

* Limba de procedură: daneza.

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 decembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Nordania Finans A/S și BG Factoring A/S, de H. S. Hansen și T. K. Kristjánsson, advokater;

— pentru guvernul danez, de doamna B. Weis Fogh, în calitate de agent, asistată de K. Lundgaard Hansen, advokat;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii D. Triantafyllou și S. Schønberg, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 decembrie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 19 alineatul (2) 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, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Nordania Finans A/S (denumită în continuare „Nordania Finans”) și BG Factoring A/S (denumită în continuare „BG Factoring”), succesoare în drepturi ale BG Erhvervsfinans A/S (denumită în continuare „Erhvervsfinans”), toate trei societăți de drept danez, pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor), pe de altă parte, privind dreptul de deducere parțială a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care putea să îl pretindă Erhvervsfinans din cheltuielile sale generale.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit celui de al doisprezecelea considerent al Celei de a șasea directive:

„[…] dispozițiile care reglementează deducerile este necesar să fie armonizate în măsura în care ele afectează sumele efectiv colectate. Proporția de deducere este necesar să fie calculată în mod similar în toate statele membre”. [traducere neoficială]

4 Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede:

„În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu 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 tranzacții.

Această pro rata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolul 19, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.

[…]" [traducere neoficială]

5 Articolul 19 din A șasea directivă, intitulat „Calculul pro rata de deducere", are următorul cuprins:

„(1) Pro rata de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (5) primul paragraf este compusă dintr-un raport cuprinzând:

— 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 prevăzute la articolul 11(A) alineatul (1) litera (a).

Pro rata se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), este exclusă de la calculul pro rata de deducere valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice. Este de asemenea exclusă valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii sau celor prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) în măsura în care operațiunile în cauză sunt accesorii. Atunci când statele membre își exercită opțiunea în temeiul articolului 20 alineatul (5) de a nu solicita ajustarea pentru bunurile de capital, ele pot include transferurile de bunuri de capital în calculul pro rata de deducere.

[…]" [traducere neoficială]

6 Articolul 20 din A șasea directivă, care stabilește anumite norme referitoare la regularizarea deducerilor, prevede:

„(1) Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu normele stabilite de statele membre […]

[…]

(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. […]

[…]

(3) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca și când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare. […]

[…]

4. Pentru aplicarea alineatelor (2) și (3), statele membre pot:

— defini conceptul de bunuri de capital,

[…]

5. În cazul în care, în orice stat membru, efectul practic al aplicării alineatelor (2) și (3) este neglijabil, statul membru în cauză poate opta, sub rezerva consultării prevăzute la articolul 29, să nu aplice dispozițiile respective, ținând seama de impactul global al TVA-ului în statul membru în cauză și de necesitatea unei simplificări administrative și cu condiția să nu rezulte denaturări ale concurenței.

[…]" [traducere neoficială]

Reglementarea națională

7 Legea privind TVA-ul (momsloven) transpune A șasea directivă. Potrivit articolului 38 alineatul 1 din această lege, în versiunea sa din 18 mai 1994:

„Pentru bunurile și serviciile utilizate de către o întreprindere înregistrată în desfășurarea activității economice atât în scopuri care dau drept de deducere conform articolului 37, cât și în alte scopuri, deducerea poate fi efectuată pentru partea din taxă care poate fi atribuită cifrei de afaceri aferente părții de activitate care face obiectul înregistrării. Este exclusă de la calculul cifrei de afaceri valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate în scopul desfășurării activității economice. Prin bunuri de capital se înțelege utilajele, echipamentul și celelalte mijloace de producție al căror preț de vânzare (exceptând taxa prevăzută de prezenta lege) este mai mare de 50 000 DKK [75 000 DKK din 1996] […]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Nordania Finans și BG Factoring sunt două societăți care fac parte din același grup, înființate în urma restructurării grupului după lichidarea societății Erhvervsfinans în 2001.

9 În perioada 1995-1998, Erhvervsfinans a desfășurat o activitate de leasing de autovehicule supusă TVA-ului. În 1998, această activitate a avut ca obiect 4 500 de autovehicule. Erhvervsfinans a desfășurat de asemenea o activitate de prestări de servicii financiare, scutită de TVA. Așadar, aceasta avea obligația de a calcula pro rata pentru

a determina valoarea pentru care se aplică dreptul de deducere în parte a TVA-ului pe care aceasta putea să îl pretindă din cheltuielile sale generale.

10 În cadrul acestui calcul, Erhvervsfinans a luat în considerare cifra de afaceri ce rezulta din vânzarea autovehiculelor la încetarea contractelor de leasing. Într-adevăr, a considerat că aceste autovechicule nu erau „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice" în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

11 Prin Decizia din 17 noiembrie 1999, autoritățile fiscale daneze nu au fost de acord cu această apreciere, considerând că respectivele autovehicule constituiau astfel de bunuri și, prin urmare, că cifra de afaceri ce rezulta din vânzarea acestor autovehicule nu putea fi luată în considerare în calculul respectivei pro rata.

12 Erhvervsfinans a contestat această decizie la Landsskatteret (Tribunalul Fiscal) care a admis acțiunea prin Ordonanța din 27 aprilie 2001.

13 Skatteministeriet a făcut apel împotriva acestei ordonanțe la Østre Landsret (Curtea Regională de Est) care, prin Hotărârea din 16 decembrie 2003, a reformat decizia pronunțată de Landsskatteret, întrucât a apreciat că respectivele autovehicule erau bunuri de capital.

14 Nordania Finans și BG Factoring, devenite între timp succesoarele în drept ale Erhvervsfinans, au contestat această hotărâre la Højesteret (Curtea Supremă) la 9 februarie 2004.

15 În aceste condiții, Højesteret a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Expresia «bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice» prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă […] trebuie interpretată în sensul că aceasta cuprinde bunurile dobândite de o întreprindere de leasing pentru a le închiria, pe de o parte, și pentru a le revinde la încetarea contractelor de leasing, pe de altă parte?”

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Prin intermediul întrebării, instanța de trimitere urmărește să afle, în mod concret, dacă articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice” include autovehiculele pe care o întreprindere de leasing le achiziționează, cum este cazul în acțiunea principală, în vederea închirierii și, ulterior, a vânzării lor la încetarea contractelor de leasing.

17 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept comunitar este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de scopurile sale (Hotărârea din 15 octombrie 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec., p. I-5279, punctul 11, Hotărârea din 16 ianuarie 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec., p. I-563, punctul 27, și Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 34). În plus, din cerințele aplicării uniforme a dreptului comunitar și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept comunitar care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie în mod normal să primească în toată Comunitatea Europeană o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând cont de contextul acestei prevederi și de

obiectivul urmărit de reglementarea respectivă (a se vedea în special Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 28, și Hotărârea din 18 octombrie 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Rep., p. I-8817, punctul 24).

18 În această privință, trebuie constatat faptul că articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia și că termenii săi nu permit, prin ei înșiși, să se aprecieze cu certitudine că se referă la bunuri precum cele care fac obiectul acțiunii principale. În aceste condiții, trebuie să se ia în considerare contextul și scopurile acestei dispoziții.

19 În ceea ce privește contextul său, trebuie amintit că articolul 19 din A șasea directivă face parte din titlul XI din aceasta, consacrat regimului de deduceri. Dreptul de deducere prevăzut de articolul 17 alineatul (2) din această directivă, care se referă la taxa aferentă intrărilor suportate de bunurile sau de serviciile utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile, vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice. În consecință, sistemul comun de TVA garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special în acest sens Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, Rep., p. I-1315, punctul 22 și jurisprudența citată).

20 Articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că, atunci când persoana impozabilă efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau acest drept, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită operațiunilor taxabile. Această pro rata se calculează conform modalităților definite la articolul 19 din această directivă. Astfel, după cum a subliniat avocatul general la punctul 65 din concluzii, această dispoziție urmărește să permită

unei persoane impozabile care achiziționează bunuri sau servicii, pentru a efectua atât activități taxabile, cât și activități scutite de TVA, să deducă integral partea din TVA-ul suportat pentru achiziționarea acestor bunuri sau servicii prezumată a corespunde proporției în care acestea sunt utilizate în scopul activităților taxabile.

21 În aceste condiții, deși articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că pro rata de deducere este compusă dintr-un raport cuprinzând, la numărător, cifra de afaceri aferentă operațiunilor taxabile și, la numitor, cifra de afaceri totală majorată, după caz, cu anumite subvenții, alineatul (2) al aceluiași articol prevede că, prin derogare, este exclusă, printre altele, valoarea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice sau valoarea cifrei de afaceri aferente operațiunilor imobiliare și financiare accesorii.

22 Finalitatea acestui alineat (2) rezultă din expunerea de motive care însoțește propunerea pentru A șasea directivă prezentată Consiliului Comunităților Europene de către Comisia Comunităților Europene la 29 iunie 1973 (a se vedea *Bulletin des Communautés européennes*, suplimentul 11/73, p. 20), potrivit căruia „[e]lementele avute în vedere la acest alineat trebuie excluse de la calculul pro rata, în scopul evitării posibilității de a denatura semnificația reală, în măsura în care astfel de elemente nu reflectă activitatea profesională a persoanei impozabile. Aceasta este situația vânzărilor având ca obiect bunuri de capital și a operațiunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis, care au doar o importanță secundară sau accidentală în raport cu cifra globală de afaceri a întreprinderii. De altfel, aceste operațiuni nu sunt excluse decât dacă nu fac parte din activitatea profesională curentă a persoanei impozabile”.

23 În această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că excluderea operațiunilor financiare accesorii din numitorul raportului utilizat pentru calculul pro rata conform articolului 19 din A șasea directivă urmărește asigurarea respectării obiectivului neutralității perfecte garantat de sistemul comun de TVA. Dacă toate

rezultatele operațiunilor financiare ale persoanei impozabile legate de o activitate impozabilă ar trebui incluse în acest numitor, chiar și atunci când obținerea unor astfel de rezultate nu implică vreo folosire de bunuri sau de servicii pentru care se datorează TVA sau, cel puțin, nu implică decât o utilizare foarte limitată, calculul deducerii ar fi denaturat (Hotărârea din 11 iulie 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec., p. I-3695, punctul 21).

24 Așadar, prin adoptarea dispozițiilor articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, legiuitorul comunitar a înțeles să excludă de la calculul pro rata cifra de afaceri aferentă vânzării de bunuri, atunci când această vânzare are un caracter neobișnuit în raport cu activitatea curentă a respectivei persoane impozabile și, prin urmare, nu necesită o utilizare a bunurilor sau a serviciilor de folosință mixtă într-o modalitate care să fie proporțională cu cifra de afaceri pe care aceasta o generează. După cum a subliniat avocatul general la punctul 68 din concluzii, includerea acestei cifre de afaceri în calculul pro rata de deducere ar denatura rezultatul în sensul că nu ar mai reflecta acea parte a utilizării bunurilor sau a serviciilor destinate unei folosințe mixte pentru activitățile taxabile și pentru activitățile scutite de TVA.

25 În aceste condiții, noțiunea „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă nu poate include bunurile a căror vânzare are caracterul unei activități economice curente pentru respectiva persoană impozabilă. Astfel, pentru persoana interesată, achiziționarea și, ulterior, vânzarea unor astfel de bunuri presupune utilizarea curentă de bunuri și servicii de folosință mixtă. Din moment ce această vânzare face parte din activitățile curente și taxabile ale persoanei impozabile, cifra de afaceri aferentă acestora trebuie luată în considerare la calculul pro rata de deducere pentru a reflecta mai bine acea parte a utilizării, pentru aceste activități, a bunurilor și a serviciilor destinate unei folosințe mixte, cu excepția cazului în care s-ar încălca obiectivul de neutralitate a sistemului comun de TVA.

26 În consecință, dacă vânzarea autovehiculelor care fac obiectul contractelor de leasing la încetarea acestora are, precum în acțiunea principală, caracterul unei activități curente pentru respectiva persoană impozabilă care o efectuează într-un

mod profesional și sistematic, ar fi contrar obiectivului de neutralitate menționat ca această persoană impozabilă să nu fie scutită în mod efectiv de partea de TVA suportat pentru cheltuielile generale care au servit la realizarea acestei vânzări și, prin urmare, la efectuarea activității economice curente taxabile. Rezultă că nu se poate considera că cifra de afaceri aferentă unei astfel de vânzări se referă la „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice" în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

27 Această concluzie nu ar putea fi repusă în discuție de împrejurarea că, în cadrul Celei de a doua directive 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — Structura și procedurile de aplicare ale sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303, denumită în continuare „A doua directivă"), Curtea a apreciat că noțiunea „bunuri de capital" care figurează la articolul 17 primul paragraf a treia liniuță din această directivă se referă la bunurile care, fiind utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, fapt ce determină ca, în mod normal, costurile de achiziție să nu fie înregistrate în contabilitate drept cheltuieli curente, ci să fie amortizate în decursul mai multor exerciții financiare (Hotărârea din 1 februarie 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec., p. 113, punctul 12).

28 În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, instanța de trimitere trebuia să stabilească dacă, prin raportare la legislația olandeză în vigoare, echipamentul de birou cu valoare scăzută putea fi considerat bun de capital care, potrivit articolului 17 din A doua directivă, putea fi exclus de la dreptul de deducere a TVA-ului prevăzut de această directivă. Or, chiar presupunând că unele autovehicule cumpărate de o întreprindere, în vederea desfășurării activităților sale economice, au vocația de a constitui bunuri de capital în sensul interpretării date în acest context articolului 17 din A doua directivă, totuși nu se poate deduce, doar pe baza criteriilor statuate de Curte în această hotărâre, că astfel de autovehicule trebuie calificate drept bunuri de capital în vederea aplicării articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

29 Într-adevăr, excluderea într-un mod general de la calculul pro rata de deducere a bunurilor care, utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting cu certitudine prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, fapt ce determină ca, în mod normal, costurile de achiziție să nu fie înregistrate în contabilitate drept cheltuieli curente, ci să fie amortizate în cursul mai multor exerciții financiare, fără a se ține seama de faptul că vânzarea acestora la încetarea contractelor de leasing face parte integrantă din activitatea curentă a persoanei impozabile, ar fi contrar obiectivului de neutralitate a sistemului comun de TVA.

30 Acesta este motivul pentru care definiția bunurilor de capital menționată la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, care prevede sistemul special de calcul a pro rata de deducere, nu coincide în mod obligatoriu cu definiția reținută pentru aplicarea sistemului general de deducere instituit prin A doua directivă.

31 Așadar, interpretarea Curții din Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, citată anterior, nu este relevantă pentru a răspunde la întrebarea adresată.

32 Nu este relevant nici faptul că articolul 20 alineatul (4) din A șasea directivă lasă statelor membre posibilitatea de a defini noțiunea de bunuri de capital.

33 Într-adevăr, pe de o parte, rezultă în mod clar din modul de formulare a acestei dispoziții că dreptul acordat astfel statelor membre este valabil doar pentru aplicarea articolului 20 alineatele (2) și (3), care prevede regimul de regularizare a deducerilor.

34 Pe de altă parte, acest drept nu poate fi recunoscut statelor membre pentru a aplica norme de calcul pro rata definite la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă fără a se încălca voința legiuitorului comunitar exprimată în al doisprezecelea considerent al acestei directive, potrivit căruia este necesar ca proporția de deducere să fie calculată în mod similar în toate statele membre.

35 În aceste condiții, regimul de regularizare a deducerilor, astfel cum este prevăzut la articolul 20 din A șasea directivă, și norma specială cuprinsă la articolul 19 alineatul (2) ultima teză, care prevede includerea transferurilor de bunuri de capital în calculul pro rata de deducere menționat, în cadrul acestui regim de regularizare, la articolul 20 alineatul (5) din aceeași directivă, nu influențează interpretarea care trebuie dată noțiunii de bunuri de capital excluse de la calculul pro rata în temeiul articolului 19 alineatul (2) prima teză din A șasea directivă, fiind necesar ca această noțiune să fie interpretată în Comunitate în mod autonom și uniform.

36 Ținând seama de considerentele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că noțiunea „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice" nu include autovehiculele pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria și, ulterior, pentru a le vinde la încetarea contractelor de leasing, precum în acțiunea principală, din moment ce vânzarea respectivelor autovehicule, la încetarea acestor contracte, face parte integrantă din activitățile economice curente ale acestei întreprinderi.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 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 patra) declară:

Articolul 19 alineatul (2) 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 noțiunea „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice" nu include autovehiculele pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria și, ulterior, pentru a le vinde la încetarea contractelor de leasing, precum în acțiunea principală, din moment ce vânzarea respectivelor autovehicule, la încetarea acestor contracte, face parte integrantă din activitățile economice curente ale acestei întreprinderi.

Semnături