Downloaded via the EU tax law app / web

Cauza C?425/06

Ministero dell’Economia e delle Finanze, fost Ministero delle Finanze,

împotriva

Part Service Srl, societate în lichidare, fost? Italservice Srl

(cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? de Corte suprema di cassazione)

„A ?asea directiv? TVA — Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) ?i articolul 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) — Leasing — Frac?ionarea artificial? a presta?iei în mai multe elemente — Efecte — Reducerea bazei de impozitare — Scutiri — Practic? abuziv? — Condi?ii”

Sumarul hot?râii

1. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — A ?asea directiv? — Opera?iuni care constituie o practic? abuziv?*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

2. *Dispozi?ii fiscale — Armonizarea legisla?iilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? — A ?asea directiv? — Opera?iuni care constituie o practic? abuziv?*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 11 sec?iunea A alin. (1) ?i art. 13 sec?iunea B lit.(a) ?i (d)]

1. A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat? în sensul c? poate fi constatat? o practic? abuziv? în cazul în care urm?rirea unui avantaj fiscal constituie scopul esen?ial al opera?iunii sau al opera?iunilor în cauz?.

(a se vedea punctul 45 ?i dispozitiv 1)

2. Este de competen?a instan?ei na?ionale s? determine dac?, în scopul aplic?rii taxei pe valoarea ad?ugat?, se poate considera c? opera?iuni de leasing care se caracterizeaz? prin urm?toarele elemente reprezint? o practic? abuziv? în lumina Celei de a ?asea directive 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri:

– cele dou? societ??i care particip? la opera?iunea de leasing apar?in aceluia?i grup;

– presta?ia îns??i a societ??ii de leasing face obiectul unei frac?ion?ri, elementul caracteristic de finan?are fiind încredin?at unei alte societ??i pentru a fi descompus în presta?ii de credit, de asigurare ?i de intermediere;

– presta?ia societ??ii de leasing este astfel redus? la o presta?ie de loca?iune a vehiculului;

– chiriile pl?tite de c?tre client se ridic? în total la o valoare pu?in superioar? pre?ului de achizi?ie a bunului;

– aceast? presta?ie, luat? în considerare în mod izolat, pare, în consecin??, lipsit? de rentabilitate

economic?, astfel încât viabilitatea întreprinderii nu poate fi asigurat? numai prin intermediul contractelor încheiate cu clien?ii;

– societatea de leasing nu percepe contrapartida opera?iunii de leasing decât datorit? cumulului chiriilor pl?tite de client ?i al sumelor pl?tite de cealalt? societate a aceluia?i grup.

De asemenea, este de competen?a instan?ei na?ionale s? aprecieze dac? elementele care îi sunt prezentate caracterizeaz? existen?a unei opera?iuni unice, dincolo de forma contractual? a acesteia. În acest context, instan?a na?ional? poate fi determinat? s? î?i extind? analiza, c?utând indicii ale existen?ei unei practici abuzive. În acest scop, instan?a men?ionat? trebuie s? verifice, mai întâi, dac? rezultatul avut în vedere este un avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? unuia sau mai multor obiective ale Celei de a ?asea directive ?i, în continuare, dac? a constituit scopul esen?ial al solu?iei contractuale adoptate.

În ceea ce prive?te primul criteriu, instan?a men?ionat? poate s? ?in? seama de faptul c? rezultatul preconizat este ob?inerea avantajului fiscal legat de scutirea, în temeiul articolului 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) din A ?asea directiv?, a presta?iilor încredin?ate societ??ii cocontractante a societ??ii de leasing. Un astfel de rezultat pare contrar obiectivului articolului 11 sec?iunea A alineatul (1) din A ?asea directiv?, ?i anume impozitarea tuturor elementelor care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de la client. Într?adev?r, întrucât loca?iunea de vehicule în temeiul unor contracte de leasing constituie o prestare de servicii în sensul articolelor 6 ?i 9 din A ?asea directiv?, o astfel de opera?iune este în mod normal supus? pl??ii taxei pe valoarea ad?ugat?, a c?rei baz? de impozitare trebuie s? fie determinat? în conformitate cu articolul 11 sec?iunea A alineatul (1).

În ceea ce prive?te al doilea criteriu, instan?a na?ional?, în aprecierea pe care trebuie s? o realizeze, poate lua în considerare caracterul pur artificial al opera?iunilor, precum ?i raporturile de natur? juridic?, economic? ?i/sau personal? între operatorii în cauz?, astfel de elemente fiind de natur? s? arate c? ob?inerea avantajului fiscal constituie scopul esen?ial urm?rit, în pofida eventualei existen?e, pe de alt? parte, a unor obiective economice inspirate din considera?ii, de exemplu, de marketing, de organizare ?i de garan?ie.

(a se vedea punctele 54, 55 ?i 57-63 ?i dispozitiv 2)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a doua)

21 februarie 2008(*)

„A ?asea directiv? TVA – Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) ?i articolul 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) – Leasing – Frac?ionarea artificial? a presta?iei în mai multe elemente – Efecte – Reducerea bazei de impozitare – Scutiri – Practic? abuziv? – Condi?ii”

În cauza C?425/06,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin Decizia din 10 martie 2006, primit? de Curte la 16 octombrie 2006, în procedura

Ministero dell'Economia e delle Finanze, fost Ministero delle Finanze,

împotriva

Part Service Srl, societate în lichidare, fost? Italservice Srl,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul C. W. A. Timmermans, pre?edinte de camer?, domnii L. Bay Larsen (raportor), K. Schiemann, J. Makarczyk ?i doamna C. Toader, judec?tori,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 25 octombrie 2007,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru Part Service Srl, de S. Taverna, avvocato;

– pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnii G. Lancia ?i S. Fiorentino, avvocati dello Stato;

– pentru guvernul elen, de domnul M. Apessos, precum ?i de doamnele M. Papida ?i I. Pouli, în calitate de agen?i;

– pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii D. McDonald, SC, ?i B. Conway, BL, precum ?i de doamna G. Clohessy, BL;

– pentru guvernul portughez, de domnul L. Fernandes ?i de doamna C. Lança, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul Regatului Unit, de doamna T. Harris, în calitate de agent, asistat? de domnul R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnul A. Aresu ?i de doamna M. Afonso, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea Celei de a ?asea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerul Economiei ?i Finan?elor), pe de o parte, ?i Part Service Srl (denumit? în continuare „Part Service”), fost? Italservice Srl (denumit? în continuare „Italservice”), pe de alt? parte, având ca obiect un aviz de rectificare a impunerii referitor la taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA?ul”) notificat pentru exerci?iul financiar 1987, în ceea ce prive?te opera?iuni de leasing care au ca obiect, în cea mai mare parte, autovehicule.

Cadrul juridic

Legisla?ia comunitar?

3 Articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) din A ?asea directiv?, referitor la baza de impozitare a TVA?ului, prevede:

„Baza de impozitare se constituie:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prev?zute în continuare la literele (b), (c) ?i (d), din toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii;

[…]” [traducere neoficial?]

4 Articolul 13 sec?iunea B din A ?asea directiv? prevede scutirea unor diferite opera?iuni, dup? cum urmeaz?:

„F?r? s? aduc? atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condi?iile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a scutirilor prev?zute în continuare ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz:

(a) tranzac?iile de asigurare ?i reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii ?i agen?ii de asigur?ri;

[…]

(d) urm?toarele opera?iuni:

1. acordarea ?i negocierea de credite ?i gestionarea creditelor de c?tre persoana care le acord?;

2. negocierea de garan?ii de credit sau de alte garan?ii sau orice tranzac?ii cu astfel de garan?ii, precum ?i gestionarea garan?iilor de credit de c?tre persoana care acord? creditul;

3. opera?iuni, inclusiv negocierile, privind conturile de depozit sau conturile curente, pl??i, viramente, crean?e, cecuri ?i alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea crean?elor;

[…]” [traducere neoficial?]

Legisla?ia na?ional?

5 Articolul 3 din Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972, care instituie ?i reglementeaz? taxa pe valoarea ad?ugat? (supliment ordinar nr. 1 la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972, p. 2), astfel cum a fost modificat în mai multe rânduri (denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), define?te prest?rile de servicii dup? cum urmeaz?:

„Constituie prest?ri de servicii prest?rile efectuate în schimbul unei contrapartide care decurge din contractele de prelucrare, de antrepriz?, de transport, de mandat, de expedi?ie, de agen?i, de mediere, de depozit ?i, în general, în temeiul obliga?iilor de a face sau de a nu face ?i de a permite, indiferent care ar fi sursa acestor obliga?ii.

Constituie de asemenea prest?ri de servicii, în cazul în care sunt efectuate în schimbul unei contrapartide:

1) acordarea de bunuri în loca?iune, arend?, leasing ?i prest?rile similare;

[…]”

6 Articolul 10 din DPR nr. 633/72 scute?te de TVA diferite opera?iuni, dup? cum urmeaz?:

„Sunt scutite de impozit:

1) prest?rile de servicii care privesc acordarea ?i negocierea de credite, gestionarea creditelor de c?tre persoana care le acord? ?i opera?iunile de finan?are; negocierea de garan?ii de credit sau de alte garan?ii sau orice tranzac?ii cu astfel de garan?ii, precum ?i gestionarea garan?iilor de credit de c?tre persoana care acord? creditul; termenele de plat?, opera?iunile, inclusiv negocierile, privind conturile de depozit sau conturile curente, pl??i, viramente, crean?e, cecuri ?i alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea crean?elor, gestionarea fondurilor comune de plasament ?i a fondurilor de pensii prev?zut? de Decretul legislativ nr. 124 din 21 aprilie 1993, termenele ?i gestion?rile similare ?i serviciile financiare ?i po?tale (banc??po?t?);

2) tranzac?iile de asigurare ?i de reasigurare, opera?iunile de rent? viager?;

[…]

9) prest?rile de mandat, de mediere ?i de intermediere privind opera?iunile prev?zute la punctele 1-7, precum ?i cele privind aurul ?i valutele str?ine, inclusiv depozitele ?i depozitele în cont curent, efectuate în leg?tur? cu opera?iuni realizate de Banca Italiei ?i de Biroul de Schimburi italian, în sensul articolului 4 al cincilea paragraf din prezentul decret.”

7 Articolul 13 primul paragraf din DPR nr. 633/72 define?te baza de impozitare a TVA astfel:

„Baza de impozitare pentru livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii este constituit? din suma total? a contrapartidelor ob?inute sau care urmeaz? s? fie ob?inute de c?tre furnizor sau prestator, potrivit condi?iilor contractuale, inclusiv cheltuielile ?i sarcinile inerente execut?rii ?i datoriile sau alte obliga?ii fa?? de ter?i preluate de cesionar sau de comitent, majorat? cu sume suplimentare direct legate de contrapartidele datorate de c?tre alte persoane.”

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

8 În cursul anului 1987, Italservice ?i societatea de leasing IFIM Leasing Sas (denumit? în continuare „IFIM”), societ??i apar?inând aceluia?i grup financiar, au participat împreun? la

opera?iuni de leasing având ca obiect în principal autovehicule.

9 Aceste opera?iuni erau realizate în urm?toarele condi?ii.

10 IFIM încheia cu un utilizator un contract având ca obiect dreptul de folosin?? a unui autovehicul ?i o op?iune de cump?rare a acestuia, în schimbul pl??ii unei chirii, constituirii unui depozit de garan?ie corespunz?tor costului bunului care nu este acoperit prin chirie, precum ?i oferirii unei cau?iuni nelimitate.

11 Italservice încheia cu utilizatorul un contract în temeiul c?ruia aceasta asigura bunul împotriva altor riscuri decât cele de r?spundere civil? ?i garanta, prin finan?area depozitului de garan?ie ?i prin oferirea cau?iunii nelimitate, respectarea angajamentelor asumate de respectivul utilizator fa?? de IFIM. În contrapartid?, utilizatorul pl?tea în avans societ??ii Italservice o sum? care determina o diminuare a totalului chiriilor convenite între acesta ?i IFIM, pân? la reducerea acestui total, în cea mai mare parte a cazurilor, la o valoare pu?in superioar? costului bunului, în plus fa?? de comisionul de 1 % pl?tit unui consultant.

12 Utilizatorul împuternicea Italservice ca, în numele s?u, s? pl?teasc? societ??ii IFIM suma finan?at?, cu titlu de depozit de garan?ie prev?zut în contractul de folosin??.

13 Italservice încredin?a societ??ii IFIM executarea contractului cu utilizatorul.

14 IFIM primea de la Italservice un comision în calitate de intermediar ?i, în caz de neplat? de c?tre utilizator, o sum? echivalent? celei promise de c?tre Italservice acestuia, cu titlu de reducere, în caz de respectare a obliga?iilor sale de plat? a chiriei.

15 În temeiul articolului 3 din DPR nr. 633/72, IFIM aplica TVA?ul chiriei pl?tite de c?tre utilizator.

16 În schimb, în temeiul articolului 10 din DPR nr. 633/72, contrapartidele pl?tite de utilizator societ??ii Italservice ?i de c?tre aceasta societ??ii IFIM erau facturate cu scutire de TVA.

17 În urma verific?rilor efectuate la Italservice, administra?ia financiar? a considerat c? diferitele angajamente asumate de c?tre respectivele p?r?i, de?i erau cuprinse în contracte distincte, constituiau în ansamblu un contract unic încheiat între trei p?r?i. În opinia acesteia, contrapartida pl?tit? de c?tre utilizator pentru leasing fusese frac?ionat? în mod artificial pentru a reduce baza de impozitare, rolul de locator fiind împ?r?it între Italservice ?i IFIM.

18 În consecin??, la 1 septembrie 1992, administra?ia financiar? a notificat societ??ii Italservice, pentru anul 1987, un aviz de rectificare a impunerii referitor la TVA cu o valoare de 3 169 519 000 ITL, majorat? cu dobânzi ?i amenzi în valoare de 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice a contestat aceast? rectificare a impunerii la Commissione tributaria di primo grado di Modena. Aceasta a invocat faptul c? nu era vorba despre un contract unic, ci de o pluralitate de contracte conexe, form? care nu fusese adoptat? în scopul evaziunii fiscale, ci pentru motive economice întemeiate care ?ineau de marketing (lansarea unui nou produs financiar cu prime reduse), de organizare (separarea func?iilor de administrare a riscului: asigurare, cau?iuni ?i finan??ri încredin?ate societ??ii Italservice, gestionarea parcului auto încredin?at? societ??ilor opera?ionale) ?i de garan?ie (finan?are care îndeplinea rolul de depozit de garan?ie pentru respectarea obliga?iilor utilizatorului).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena a admis aceast? ac?iune.

21 Administra?ia financiar? a atacat aceast? decizie la Commissione tributaria di secondo

grado di Modena, care i?a respins ac?iunea.

22 În aceste condi?ii, aceasta a sesizat Corte d'appello di Bologna, care a respins apelul prin Hot?rârea din 13 noiembrie 1998-12 ianuarie 1999.

23 Administra?ia financiar? a declarat recurs la Corte suprema di cassazione împotriva hot?rârii men?ionate.

24 Aceast? instan?? apreciaz? c? decizia care urmeaz? s? fie pronun?at? presupune rezolvarea problemei dac? ac?iunile p?r?ilor în cauz?, având în vedere leg?turile lor reciproce, pot fi considerate un abuz de drept sau de forme juridice potrivit defini?iei date în jurispruden?a comunitar?, în special în Hot?rârea Cur?ii din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii (C?255/02, Rec., p. I?1609).

25 Aceasta subliniaz? c? frac?ionarea contractelor are drept efect reducerea bazei de evaluare a TVA?ului la o valoare inferioar? celei care rezult? dintr?un contract de leasing normal, în condi?iile în care impozitul se aplic? numai ced?rii bunului în folosin??, al c?rei cost corespunde practic pre?ului de cump?rare a acestui bun.

26 A?adar, ar trebui s? se determine dac?, în vederea perceperii TVA?ului, trebuie s? se considere contractele ca reprezentând un ansamblu unic, în raport cu obiectivul economic urm?rit, sau dac? fiecare contract î?i p?streaz? caracterul autonom ?i, prin urmare, propriul regim fiscal.

27 Pentru rezolvarea acestei probleme, ar trebui s? se stabileasc? dac? poate constitui un abuz împrejurarea c? o opera?iune de finan?are, considerat? în practica economic? ?i în jurispruden?a na?ional? o component? esen?ial? a unui contract de leasing, este reglementat? de un contract separat de cel care are ca obiect cedarea folosin?ei bunului.

28 Instan?a de trimitere apreciaz? c?, în aceast? privin??, ar fi necesare l?muriri, în special în ceea ce prive?te aplicabilitatea condi?iilor pentru constatarea existen?ei unui abuz, stabilite prin Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior.

29 Aceasta subliniaz? c?, la punctul 86 din hot?rârea men?ionat?, Curtea a impus, în plus fa?? de condi?ia potrivit c?reia opera?iunea în cauz? trebuie s? aib? ca rezultat un avantaj fiscal contrar obiectivului dispozi?iilor relevante cuprinse în A ?asea directiv?, ca respectiva opera?iune s? aib? ca „scop esen?ial ob?inerea unui avantaj fiscal".

30 Instan?a de trimitere constat? c?, la punctul 60 ?i în dispozitivul aceleia?i hot?râri, de altfel, Curtea a f?cut referire la opera?iuni „efectuate cu unicul scop de a ob?ine un avantaj fiscal, f?r? un alt obiectiv economic".

31 În consecin??, instan?a na?ional? se întreab? dac? limita abuzului de drept opereaz? în cazul în care alte motive economice decât urm?rirea unui avantaj fiscal sunt absolut secundare sau f?r? importan??, iar nu o explica?ie alternativ? posibil?.

32 În acest context, Corte suprema di cassazione a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) No?iunea de abuz de drept, definit? în Hot?râre[a] [Halifax ?i al?ii, citat? anterior] ca o opera?iune având ca scop esen?ial ob?inerea unui avantaj fiscal, coincide sau este mai larg? sau mai restrâns? decât cea definit? ca o opera?iune efectuat? f?r? un alt motiv economic decât ob?inerea unui avantaj fiscal?

2) În scopul aplic?rii TVA?ului, poate fi considerat abuz de drept (sau de forme juridice) care

determin? necolectarea de venituri comunitare proprii rezultate din taxa pe valoarea ad?ugat? încheierea, în mod separat, a unor contracte de leasing, de finan?are, de asigurare ?i de intermediere având ca rezultat supunerea la plata TVA?ului numai a contrapartidei ced?rii folosin?ei bunului, în condi?iile în care încheierea unui unic contract de leasing, potrivit practicii ?i interpret?rii jurispruden?ei na?ionale, ar cuprinde în egal? m?sur? finan?area ?i ar determina, prin urmare, supunerea întregii contrapartide la plata TVA?ului?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la admisibilitate

33 Part Service sus?ine c? prezenta cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare este inadmisibil?. Întreb?rile adresate nu ar avea nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul ac?iunii principale. Problema ridicat? ar fi de natur? pur ipotetic? ?i f?r? leg?tur? cu dispozi?iile ?i/sau principiile comunitare.

34 În aceast? privin??, trebuie s? se aminteasc? faptul c?, potrivit unei jurispruden?e constante, Curtea poate refuza s? se pronun?e asupra unei întreb?ri preliminare adresate de o instan?? na?ional? numai dac? rezult? în mod v?dit c? interpretarea dreptului comunitar solicitat? nu are nicio leg?tur? cu realitatea sau cu obiectul litigiului din ac?iunea principal?, atunci când problema are un caracter ipotetic sau atunci când Curtea nu dispune de elemente de fapt sau de drept necesare pentru a r?spunde în mod util întreb?rilor adresate (a se vedea în special Hot?rârea din 19 februarie 2002, Arduino, C?35/99, Rec., p. I?1529, punctul 25, ?i Hot?rârea din 11 iulie 2006, Chacón Navas, C?13/05, Rec., p. I?6467, punctul 33).

35 Cu toate acestea, niciuna dintre aceste condi?ii nu este îndeplinit? în prezenta cauz?.

36 Într?adev?r, în decizia de trimitere, instan?a na?ional?, sesizat? cu un litigiu în materia TVA?ului, descrie în mod detaliat situa?ia de fapt ?i cadrul juridic al litigiului din ac?iunea principal?.

37 În continuare, aceasta solicit? Cur?ii s? se pronun?e cu privire la dreptul comunitar aplicabil TVA?ului, în special cu privire la no?iunea comunitar? „practic? abuziv?”, cu scopul de a fi în m?sur? s? aprecieze dac? trebuie s? se considere c? opera?iunea care face obiectul litigiului din ac?iunea principal? reprezint? o astfel de practic? ?i, prin urmare, trebuie s? fie supus? pl??ii TVA?ului.

38 Astfel, interpretarea dreptului comunitar care a fost solicitat? are leg?tur? cu realitatea ?i cu obiectul litigiului din ac?iunea principal?, f?r? a fi ipotetic?.

39 În consecin??, întreb?rile adresate sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? A ?asea directiv? trebuie interpretat? în sensul c? poate fi constatat? o practic? abuziv? în cazul în care urm?rirea unui avantaj fiscal constituie scopul esen?ial al opera?iunii sau al opera?iunilor în cauz? ori dac? nu poate fi constatat? decât în cazul în care ob?inerea unui astfel de avantaj fiscal constituie singurul scop urm?rit, cu excluderea altor obiective economice.

41 Trebuie s? se sublinieze c?, în cadrul litigiului din ac?iunea principal?, sunt puse în discu?ie scutiri de TVA ?i c?, în ceea ce prive?te tocmai astfel de scutiri, articolul 13 din A ?asea directiv? impune statelor membre obliga?ia „de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz”.

42 La punctele 74 ?i 75 din Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, Curtea a statuat în primul rând, în cadrul interpret?rii Celei de a ?asea directive, c? existen?a unei practici abuzive poate fi re?inut? atunci când:

– opera?iunile în cauz?, în pofida aplic?rii formale a condi?iilor prev?zute de dispozi?iile relevante din A ?asea directiv? ?i din legisla?ia na?ional? de transpunere a acestei directive, au ca rezultat ob?inerea unui avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivului urm?rit prin aceste dispozi?ii;

– potrivit unui ansamblu de elemente obiective, scopul esen?ial al opera?iunilor în cauz? este ob?inerea unui avantaj fiscal.

43 În cazul în care, ulterior, aceasta a oferit instan?ei de trimitere preciz?ri destinate s? orienteze interpretarea pe care aceasta o va efectua în cauza principal?, Curtea a f?cut din nou referire, la punctul 81 din hot?râre, la opera?iuni care au ca scop esen?ial ob?inerea unui avantaj fiscal.

44 Prin urmare, când a subliniat, la punctul 82 din aceea?i hot?râre, c?, în orice caz, opera?iunile în cauz? în ac?iunea principal? aveau ca singur obiectiv ob?inerea unui avantaj fiscal, Curtea nu a acordat acestei împrejur?ri calitatea de condi?ie de existen?? a unei practici abuzive, ci a subliniat numai c?, în litigiul cu care este sesizat? instan?a de trimitere, pragul minim care permite calificarea unei practici ca abuzive era chiar dep??it.

45 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare adresat? c? A ?asea directiv? trebuie interpretat? în sensul c? poate fi constatat? o practic? abuziv? în cazul în care urm?rirea unui avantaj fiscal constituie scopul esen?ial al opera?iunii sau al opera?iunilor în cauz?.

Cu privire la a doua întrebare

46 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac?, în scopul aplic?rii TVA?ului, se poate considera c? opera?iuni precum cele în cauz? în ac?iunea principal? reprezint? o practic? abuziv? în lumina Celei de a ?asea directive.

47 Cu titlu preliminar, trebuie s? se aminteasc? faptul c? alegerea f?cut? de c?tre un comerciant între opera?iuni scutite ?i opera?iuni impozabile se poate întemeia pe un ansamblu de elemente ?i în special de considera?ii de natur? fiscal? legate de regimul obiectiv al TVA?ului. În cazul în care persoana impozabil? poate s? aleag? între dou? opera?iuni, A ?asea directiv? nu îi impune s? o aleag? pe cea care implic? plata valorii celei mai mari a TVA?ului. Dimpotriv?, persoana impozabil? are dreptul s? aleag? structura activit??ii sale astfel încât s? î?i limiteze datoria fiscal? (Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 73).

48 Cu toate acestea, în cazul în care o opera?iune cuprinde mai multe presta?ii, se ridic? întrebarea dac? aceasta trebuie considerat? o opera?iune unic? sau mai multe presta?ii distincte ?i independente care trebuie s? fie apreciate separat.

49 Aceast? întrebare are o importan?? deosebit?, în ceea ce prive?te TVA?ul, în special pentru aplicarea cotei de impozitare sau a dispozi?iilor privind scutirea prev?zute de A ?asea directiv? (a se vedea Hot?rârea din 25 februarie 1999, CPP, C?349/96, Rec., p. I?973, punctul 27, ?i Hot?rârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen ?i OV Bank, C?41/04, Rec., p. I?9433, punctul 18).

50 În aceast? privin??, rezult? din articolul 2 din aceast? directiv? c? fiecare presta?ie trebuie, în mod normal, considerat? ca fiind distinct? ?i independent? (a se vedea Hot?rârile citate anterior

CPP, punctul 29, ?i Levob Verzekeringen ?i OV Bank, punctul 20).

51 Cu toate acestea, în anumite împrejur?ri, mai multe presta?ii distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat ?i care ar da na?tere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie s? fie considerate o opera?iune unic? dac? nu sunt independente.

52 Aceasta este situa?ia, de exemplu, atunci când, în urma chiar a unei analize pur obiective, se constat? c? una sau mai multe presta?ii constituie o presta?ie principal? ?i c? presta?ia sau celelalte presta?ii constituie una sau mai multe presta?ii accesorii care beneficiaz? de acela?i tratament fiscal cu presta?ia principal? (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior CPP, punctul 30, precum ?i Levob Verzekeringen ?i OV Bank, punctul 21). În special, o presta?ie trebuie s? fie considerat? accesorie unei presta?ii principale dac? nu constituie pentru clientel? un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condi?ii de serviciul principal al prestatorului (Hot?rârea CPP, citat? anterior, punctul 30, precum ?i situa?ia de fapt din ac?iunea principal? care a determinat pronun?area acestei hot?râri).

53 Se poate de asemenea considera c? ne afl?m în prezen?a unei presta?ii unice atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de c?tre persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (a se vedea în acest sens Hot?rârea Levob Verzekeringen ?i OV Bank, citat? anterior, punctul 22).

54 Este de competen?a instan?ei na?ionale s? aprecieze dac? elementele care îi sunt prezentate caracterizeaz? existen?a unei opera?iuni unice, dincolo de forma contractual? a acesteia.

55 În acest context, instan?a na?ional? poate fi determinat? s? î?i extind? analiza, c?utând indicii ale existen?ei unei practici abuzive, no?iune care face obiectul întreb?rii preliminare.

56 Dac? este cazul, Curtea, pronun?ându?se asupra trimiterii preliminare, poate oferi preciz?ri destinate s? orienteze interpretarea pe care aceasta o va efectua (Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 77).

57 În prezenta cauz?, trebuie s? se sublinieze c? opera?iunile în discu?ie în ac?iunea principal?, astfel cum sunt descrise de instan?a de trimitere, se caracterizeaz? prin urm?toarele elemente:

– cele dou? societ??i care particip? la opera?iunea de leasing apar?in aceluia?i grup;

– presta?ia îns??i a societ??ii de leasing (IFIM) face obiectul unei frac?ion?ri, elementul caracteristic de finan?are fiind încredin?at unei alte societ??i (Italservice) pentru a fi descompus în presta?ii de credit, de asigurare ?i de intermediere;

– presta?ia societ??ii de leasing este astfel redus? la o presta?ie de loca?iune a vehiculului;

– chiriile pl?tite de c?tre client se ridic? în total la o valoare pu?in superioar? pre?ului de achizi?ie a bunului;

– aceast? presta?ie, luat? în considerare în mod izolat, pare, în consecin??, lipsit? de rentabilitate economic?, astfel încât viabilitatea întreprinderii nu poate fi asigurat? numai prin intermediul contractelor încheiate cu clien?ii;

– societatea de leasing nu percepe contrapartida opera?iunii de leasing decât datorit? cumulului chiriilor pl?tite de client ?i al sumelor pl?tite de cealalt? societate a aceluia?i grup.

58 Pentru a aprecia dac? se poate considera c? astfel de opera?iuni reprezint? o practic? abuziv?, instan?a de trimitere trebuie s? verifice, mai întâi, dac? rezultatul avut în vedere este un avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? unuia sau mai multor obiective ale Celei de a ?asea directive ?i, în continuare, dac? a constituit scopul esen?ial al solu?iei contractuale adoptate (a se vedea punctul 42 din prezenta hot?râre).

59 În ceea ce prive?te primul criteriu, instan?a men?ionat? poate s? ?in? seama de faptul c? rezultatul preconizat este ob?inerea avantajului fiscal legat de scutirea, în temeiul articolului 13 sec?iunea B literele (a) ?i (d) din A ?asea directiv?, a presta?iilor încredin?ate societ??ii cocontractante a societ??ii de leasing.

60 Un astfel de rezultat pare contrar obiectivului articolului 11 sec?iunea A alineatul (1) din A ?asea directiv?, ?i anume impozitarea tuturor elementelor care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de la client.

61 Într?adev?r, întrucât loca?iunea de vehicule în temeiul unor contracte de leasing constituie o prestare de servicii în sensul articolelor 6 ?i 9 din A ?asea directiv? (a se vedea în special Hot?rârea din 21 martie 2002, Cura Anlagen, C?451/99, Rec., p. I?3193, punctul 19, ?i Hot?rârea din 11 septembrie 2003, Cookies World, C?155/01, Rec., p. I?8785, punctele 44 ?i 45), o astfel de opera?iune este în mod normal supus? pl??ii TVA?ului, a c?rui baz? de impozitare trebuie s? fie determinat? în conformitate cu articolul 11 sec?iunea A alineatul (1) din A ?asea directiv?.

62 În ceea ce prive?te al doilea criteriu, instan?a na?ional?, în aprecierea pe care trebuie s? o realizeze, poate lua în considerare caracterul pur artificial al opera?iunilor, precum ?i raporturile de natur? juridic?, economic? ?i/sau personal? între operatorii în cauz? (Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 81), astfel de elemente fiind de natur? s? arate c? ob?inerea avantajului fiscal constituie scopul esen?ial urm?rit, în pofida eventualei existen?e, pe de alt? parte, a unor obiective economice inspirate din considera?ii, de exemplu, de marketing, de organizare ?i de garan?ie.

63 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare adresat? c? este de competen?a instan?ei de trimitere s? determine, în lumina elementelor de interpretare furnizate prin prezenta hot?râre, dac?, în scopul aplic?rii TVA?ului, se poate considera c? opera?iuni precum cele în cauz? în ac?iunea principal? reprezint? o practic? abuziv? în lumina Celei de a ?asea directive.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

64 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declar?:

1) **A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare trebuie interpretat? în sensul c? poate fi constatat? o practic? abuziv? în cazul în care urm?rirea unui avantaj fiscal constituie scopul esen?ial al opera?iunii sau al opera?iunilor în cauz?.**

2) **Este de competen?a instan?ei de trimitere s? determine, în lumina elementelor de interpretare furnizate prin prezenta hot?râre, dac?, în scopul aplic?rii taxei pe valoarea ad?ugat?, se poate considera c? opera?iuni precum cele în cauz? în ac?iunea principal? reprezint? o practic? abuziv? în lumina Celei de a ?asea directive 77/388.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: italiana.