

Cauza C-451/06

Gabriele Walderdorff

împotriva

Finanzamt Waldviertel

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

„A șasea directivă TVA — Articolul 13 secțiunea B litera (b) — Scutire — Operațiuni de leasing și de închiriere de bunuri imobile — Concesionarea unui drept de pescuit”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Scutiri prevăzute de A șasea directivă — Scutiri pentru leasing sau închiriere de bunuri imobile

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B litera (b)]

Articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că o concesiune cu titlu oneros a dreptului de a practica pescuitul, în temeiul unui contract de concesiune încheiat pe o durată de zece ani, de către proprietarul luciului de apă pentru care a fost acordat acest drept, precum și de către titularul dreptului de pescuit pe un luciu de apă care aparține domeniului public, nu constituie nici leasing, nici închiriere de bunuri imobile, în măsura în care această concesiune nu conferă dreptul de a ocupa bunul imobil vizat și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept.

(a se vedea punctul 23 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

6 decembrie 2007(*)

„A șasea directivă TVA — Articolul 13 secțiunea B litera (b) — Scutire — Operațiuni de leasing și de închiriere de bunuri imobile — Concesionarea unui drept de pescuit”

În cauza C-451/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului

234 CE de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria), prin Decizia din 24 octombrie 2006, primită de Curte la 6 noiembrie 2006, în procedura

Gabriele Walderdorff

împotriva

Finanzamt Waldviertel,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii U. Løhmus (raportor), J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 iulie 2007, pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (b) 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. I, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Walderdorff, pe de o parte, și Finanzamt Waldviertel (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) pe operațiunile de concesiune a unui drept de pescuit.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede că TVA-ul se aplică „livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]

4 Conform articolului 13 secțiunea B:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

(b) leasingul și închirierea de bunuri imobile, cu excepția:

1. prestării de servicii de cazare, definite de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping;
2. închirierii de spații pentru parcare a vehiculelor;
3. închirierii de echipamente și de instalații fixate definitiv;
4. închirierii de seifuri.

Statele membre pot aplica excluderi suplimentare din sfera de aplicare a acestei scutiri.

[...]” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

5 Potrivit articolului 1 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, denumit în continuare „UStG”), sunt supuse la plata TVA-ului livrările și prestările de servicii desfășurate cu titlu oneros în Austria de către un întreprinzător în cadrul activității sale.

6 Conform articolului 6 alineatul 1 punctul 16 din UStG, sunt scutite:

„leasingul și închirierea de bunuri imobile, cîrora li se aplică dispozițiile de drept civil în materie de bunuri imobile și de proprietăți funciare și imobiliare de stat; concesionarea utilizării spațiilor comerciale sau a altor spații pe baza contractelor de folosință este considerată închiriere sau leasing de bunuri imobile. Este de asemenea scutit consumul privat. Nu sunt scutite:

- închirierea (concesionarea dreptului de folosință) de bunuri imobile în scopul locuirii, cu excepția consumului privat;
- închirierea și leasingul de mecanisme și de alte echipamente de orice tip, care fac parte din instalațiile unei întreprinderi, chiar dacă acestea constituie părți esențiale ale unui bun imobil;
- oferta de cazare în spații de locuit și în camere de dormit amenajate în acest scop;
- închirierea (concesionarea dreptului de folosință) a spațiilor sau a locurilor destinate parcurii oricărui tip de vehicule;
- închirierea (concesionarea dreptului de folosință) a terenurilor amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 Doamna Walderdorff conduce o exploatare agricolă și forestieră în Austria. Operațiunile pe care aceasta le efectuează în cadrul activității sale economice sunt supuse sistemului general în materie de TVA.

8 La 21 noiembrie 1995, doamna Walderdorff a încheiat cu Sportfischereiverein Zwettl (Societatea de Pescuit Sportiv din Zwettl, denumit în continuare „societatea de pescuit”) un

contract pe o durată de zece ani. Potrivit acestui contract, societatea de pescuit beneficia, în schimbul unei remunerații, de dreptul de pescuit, pe de o parte, în două heleștee din exploatarea doamnei Walderdorff, pentru care aceasta din urmă dispune de un drept de pescuit în calitatea sa de proprietar și, pe de altă parte, într-o zonă de pescuit aparținând domeniului public pentru care doamna Walderdorff are un drept de pescuit înregistrat în registrul cadastral (zona „Zwettl I/3”). Acest contract de concesiune a fost încheiat pentru perioada 1 ianuarie 1996-31 decembrie 2005. Doamna Walderdorff nu a plătit TVA-ul pentru aceste operațiuni de concesiune. Acest taxă nu a fost facturat nici locatarului.

9 În urma unui control fiscal efectuat pentru anii 1998-2000, Finanzamt a constatat că trebuia aplicat TVA-ul în cota normală pentru aceste operațiuni de concesiune, din moment ce veniturile obținute din închirierea în cauză nu erau percepute pe baza cesionării unui drept real imobiliar, operațiune scutită în temeiul UStG. Într-adevăr, în opinia Finanzamt, dreptul de pescuit se referea la un drept care nu are legătură cu solul.

10 Astfel, la 24 martie 2003, Finanzamt a emis, în privința doamnei Walderdorff, decizii de rectificare a impunerii pentru anii respectivi, incluzând concesiunea dreptului de pescuit printre operațiunile pentru care era aplicabilă cota normală de 20 %. Doamna Walderdorff a formulat o contestație împotriva acestor decizii prin scrisoarea din 24 aprilie 2003, solicitând scutirea operațiunilor de concesiune a dreptului de pescuit în temeiul articolului 6 alineatul 1 punctul 16 din UStG.

11 Finanzamt a respins această contestație și, ulterior, la cererea doamnei Walderdorff, a înaintat cauza la Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 Litigiul pendinte în fața acestei instanțe privește problema dacă redevențele plătite în temeiul contractului încheiat între doamna Walderdorff și societatea de pescuit se impozitează la cota normală de TVA conform sistemului general sau dacă se aplică scutirea prevăzută la articolul 6 alineatul 1 punctul 16 din UStG.

13 În aceste condiții, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat [...] în sensul că o concesiune cu titlu oneros a dreptului de a practica pescuitul în temeiul unui contract de concesiune încheiat pe o durată de zece ani,

- de către proprietarul bunului imobil pe care se află luciul de apă pentru care a fost acordat dreptul;
 - de către titularul dreptului de pescuit pe un luciul de apă aparținând domeniului public,
- se încadrează la «leasingul și închirierea de bunuri imobile?»

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin intermediul întrebării preliminare adresate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o concesiune cu titlu oneros, în temeiul unui contract de concesiune încheiat pe o durată de zece ani, a unui drept de a practica pescuitul pe luciuri de apă, de către proprietarul acestora din urmă, și pe un luciul de apă aparținând domeniului public, de către titularul dreptului de pescuit, constituie un „leasing sau [o] închiriere de bunuri imobile” în sensul acestei dispoziții.

15 Cu titlu prealabil, trebuie constatat că acest contract încheiat între doamna Walderdorff și

societatea de pescuit se refer? la concesionarea dreptului de pescuit pe luciuri de ap?. Conform prevederilor din A ?asea directiv?, TVA?ul se aplic?, în principiu, opera?iunilor de concesionare în temeiul contractului amintit. R?mâne s? se stabileasc? dac? opera?iunile fac parte din domeniul de aplicare al scutirii prev?zute de articolul 13 sec?iunea B litera (b) din A ?asea directiv?.

16 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, scutirile prev?zute la articolul 13 din A ?asea directiv? constituie no?iuni autonome de drept comunitar ?i, de aceea, trebuie s? primeasc? o defini?ie comunitar? (a se vedea Hot?rârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Irlanda, C?358/97, Rec., p. I?6301, punctul 51, Hot?rârea din 16 ianuarie 2003, Maierhofer, C?315/00, Rec., p. I?563, punctul 25, Hot?rârea din 12 iunie 2003, Sinclair Collis, C?275/01, Rec., p. I?5965, punctul 22, Hot?rârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C?284/03, Rec., p. I?11237, punctul 16, Hot?rârea din 3 martie 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Rec., p. I?1527, punctul 27, ?i Hot?rârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, Rep., p. I?3225, punctul 15).

17 În lipsa unei defini?ii a no?iunilor „leasing” ?i „închiriere de bunuri imobile” prev?zute la articolul 13 sec?iunea B litera (b) din A ?asea directiv?, Curtea a definit închirierea de bunuri imobile, în sensul acestei dispozi?ii, ca fiind dreptul pe care proprietarul unui imobil îl acord? locatarului, în schimbul unei remunera?ii ?i pe o durat? determinat?, de a ocupa acest imobil ?i de a exclude orice alt? persoan? de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen”, C?326/99, p. I?6831, punctul 55, Hot?rârea din 9 octombrie 2001, Mirror Group, C?409/98, Rec., p. I?7175, punctul 31, ?i Hot?rârea Cantor Fitzgerald International, C?108/99, Rec., p. I?7257, punctul 21, precum ?i Hot?rârile citate anterior Comisia/Irlanda, punctele 52-57, Sinclair Collis, punctul 25, Temco Europe, punctul 19, ?i Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punctul 30).

18 Potrivit jurispruden?ei, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile vizate la articolul 13 din A ?asea directiv?, inclusiv no?iunile „leasing” ?i „închiriere de bunuri imobile”, sunt de strict? interpretare, dat fiind c? aceste scutiri constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de c?tre o persoan? impozabil? (a se vedea în special Hot?rârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Rec., p. I?493, punctul 25, precum ?i Hot?rârile citate anterior Comisia/Irlanda, punctele 52-55, Sinclair Collis, punctul 23, Temco Europe, punctul 17, ?i Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punctul 29).

19 În ac?iunea principal?, este cert c? doamna Walderdorff a încheiat cu societatea de pescuit, în schimbul unei remunera?ii, un contract de concesiune a dreptului de a practica pescuitul pe mai multe luciuri de ap? pe o durat? de zece ani. Curtea s?a pronun?at deja în sensul c? o suprafa?? imers? în tot sau în parte poate fi ea îns??i calificat? drept bun imobil, susceptibil de a face obiectul unei închirieri sau al unui leasing (a se vedea în acest sens Hot?rârea Fonden Marselisborg Lystbådehavn, citat? anterior, punctul 34, ?i Hot?rârea din 7 septembrie 2006, Heger, C?166/05, Rec., p. I?7749, punctul 20).

20 Dup? cum a subliniat în mod întemeiat avocatul general la punctul 23 din concluziile prezentate, trebuie ca toate elementele defini?iei no?iunilor de leasing ?i de închiriere de bunuri imobile, amintite la punctul 17 din prezenta hot?râre, s? fie întrunite. Aceast? apreciere este valabil? în special în privin?a elementului conform c?ruia leasingul sau închirierea unui bun imobil trebuie s? confere dreptul de a ocupa bunul respectiv ?i de a exclude orice alt? persoan? de la beneficiul unui astfel de drept. Or, aceast? situa?ie nu se reg?se?te în ac?iunea principal?.

21 Din decizia de trimitere rezult? c?, în temeiul contractului încheiat între doamna Walderdorff ?i societatea de pescuit, societatea dispune numai de dreptul de a practica pescuitul pe luciurile de ap? avute în vedere. Din dosarul înaintat Cur?ii rezult? de asemenea c?, în contractul de

concesiune, doamna Walderdorff îşi rezervă dreptul de pescuit pe aceste luciuri de apă şi dreptul de a permite zilnic unui invitat să pescuiască. Astfel, în temeiul contractului care face obiectul acţiunii principale, societatea de pescuit nu dispune de un drept de a exclude orice altă persoană de la beneficiul dreptului de a ocupa atât luciurile de apă aflate în proprietatea doamnei Walderdorff, cât şi luciul de apă care aparţine domeniului public pentru care doamna Walderdorff dispune de un drept de pescuit înscris în registrul cadastral.

22 În consecinţă, trebuie să se constate, fără să fie necesară pronunţarea cu privire la aspectul dacă un contract de concesiune a dreptului de a practica pescuitul, precum cel din acţiunea principală, priveşte un bun imobil, că unul dintre elementele definiţiei noţiunilor comunitare de leasing şi de închiriere de bunuri imobile, utilizate în cadrul sistemului comunitar al TVA-ului, lipseşte în speţă, din moment ce contractul de concesiune care face obiectul acţiunii principale nu conferă societăţii de pescuit dreptul de a ocupa bunul imobil vizat şi de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept.

23 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 13 secţiunea B litera (b) din A şasea directivă trebuie interpretat în sensul că o concesiune cu titlu oneros a dreptului de a practica pescuitul, în temeiul unui contract de concesiune încheiat pe o durată de zece ani, de către proprietarul luciului de apă pentru care a fost acordat acest drept, precum şi de către titularul dreptului de pescuit pe un luciul de apă care aparţine domeniului public, nu constituie nici leasing, nici închiriere de bunuri imobile, în măsura în care această concesiune nu conferă dreptul de a ocupa bunul imobil vizat şi de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept.

Cu privire la cheltuielile de judecată

24 Întrucât, în privinţa părţilor din acţiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanţa de trimitere, este de competenţa acesteia să se pronunţe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observaţii Curţii, altele decât cele ale părţilor menţionate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 13 secţiunea B litera (b) 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 adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că o concesiune cu titlu oneros a dreptului de a practica pescuitul, în temeiul unui contract de concesiune încheiat pe o durată de zece ani, de către proprietarul luciului de apă pentru care a fost acordat acest drept, precum şi de către titularul dreptului de pescuit pe un luciul de apă care aparţine domeniului public, nu constituie nici leasing, nici închiriere de bunuri imobile, în măsura în care această concesiune nu conferă dreptul de a ocupa bunul imobil vizat şi de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept.

Semnături

* Limba de procedură: germană.