

Cauza C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

împotriva

RBS Deutschland Holdings GmbH

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Court of Session (Scoția) (First Division, Inner House)]

„A șasea directivă TVA — Drept de deducere — Achiziționare de vehicule și utilizare pentru operațiuni de leasing — Divergențe între regimurile fiscale a două state membre — Interzicerea practicilor abuzive”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (3) lit. (a)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Deducerea taxei achitate în amonte — Excluderi de la dreptul de deducere*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 17 alin. (3) lit. (a)]

1. Articolul 17 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că un stat membru nu poate refuza unei persoane impozabile deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte pentru achiziționarea de bunuri efectuată în acest stat membru, atunci când aceste bunuri au fost utilizate în cadrul unor operațiuni de leasing efectuate într-un alt stat membru, pentru simplul motiv că operațiunile realizate în aval nu au condus la plata taxei pe valoarea adăugată în al doilea stat membru.

Astfel, în temeiul articolului 17 alineatul (3) litera (a) menționat, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru anumite operațiuni în raport cu alte operațiuni realizate în aval într-un alt stat membru depinde de aspectul dacă acest drept de deducere există atunci când toate aceste operațiuni sunt efectuate pe teritoriul aceluiași stat membru. În consecință, faptul că un stat membru, din cauza modului în care a calificat o operațiune comercială, nu a perceput taxa menționată aferentă ieșirilor nu poate lipsi persoana impozabilă de dreptul la deducerea taxei achitate în amonte într-un alt stat membru.

(a se vedea punctele 32, 42 și 46 și dispozitiv 1)

2. În împrejurări în care o întreprindere stabilită într-un stat membru alege ca, prin intermediul filialei sale stabilite într-un alt stat membru, să realizeze operațiuni prin care oferă bunuri în leasing unei societăți terțe stabilite în primul stat membru, pentru a evita să se datoreze taxa pe valoarea adăugată pentru plătirile corespunzătoare acestor operațiuni, operațiunile respective fiind calificate în primul stat membru drept prestări de servicii de locațiune efectuate în al doilea

stat membru, iar în acest al doilea stat membru, drept livrări de bunuri efectuate în primul stat membru, principiul interzicerii practicilor abuzive nu se opune dreptului la deducerea taxei pe valoarea adăugată recunoscut la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri.

Astfel, persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale. Alegerea făcută de un comerciant între operațiuni scutite și operațiuni impozitate se poate întemeia pe un ansamblu de elemente și în special de considerații de natură fiscală legate de regimul obiectiv al taxei pe valoarea adăugată. Atunci când persoana impozabilă poate alege între diferite operațiuni, aceasta are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală.

(a se vedea punctele 53-55 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 decembrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Dreptul de deducere – Achiziționare de vehicule și utilizare pentru operațiuni de leasing – Divergențe între regimurile fiscale a două state membre – Interzicerea practicilor abuzive”

În cauza C-277/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Regatul Unit), prin decizia din 10 iulie 2009, primită de Curte la 21 iulie 2009, în procedura

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

împotriva

RBSD Deutschland Holdings GmbH,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul N. Nanchev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 iunie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru RBSD Deutschland Holdings GmbH, de domnul C. Tyre, QC, și de domnul J. F. Ng, barrister;
- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul L. Seeboruth, în calitate de agent, asistat de domnul R. Hill, barrister;
- pentru Republica Federală Germania, de domnul B. Klein, în calitate de agent;
- pentru guvernul danez, de doamna V. Pasternak Jørgensen și de domnul R. Holdgaard, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de domnii D. O'Hagan și B. Doherty, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de domnul S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de doamna M. Afonso și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 septembrie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (3) litera (a) 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 „directiva”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de o parte, și societatea RBSD Deutschland Holdings GmbH (denumită în continuare „RBSD”), pe de altă parte, cu privire la refuzul Commissioners de a permite deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferente achiziționării unor autovehicule utilizate pentru operațiuni de leasing.

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede că sunt supuse TVA-ului:

„1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

2. importul de bunuri.” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din directivă:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile

agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

5 Articolul 5 alineatul (1) și alineatul (4) litera (b) din directivă prevede următoarele:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]

(4) Se consideră livrări în sensul alineatului (1) și următoarele:

[...]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate.” [traducere neoficială]

6 Articolul 6 alineatul (1) primul paragraf din directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.” [traducere neoficială]

7 Articolul 8 alineatul (1) literele (a) și (b) din directivă prevede:

„(1) Locul de livrare a bunurilor se consideră:

(a) în cazul bunurilor expediate sau transportate fie de către furnizor, fie de către persoana careia îi sunt livrate, fie de către o terță persoană: locul unde se află bunurile în momentul în care începe expedierea sau transportul către persoana careia îi sunt livrate. [...]

(b) în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate: locul unde se află bunurile în momentul livrării.” [traducere neoficială]

8 Articolul 9 alineatul (1) din directivă prevede:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.” [traducere neoficială]

9 Potrivit articolului 17 alineatele (2) și (3) din directivă:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea taxei, pe care are obligația de a o plăti:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(3) Statele membre acordă, de asemenea, fiecărei persoane impozabile dreptul la deducerea

sau rambursarea taxei pe valoarea adăugată menționată la alineatul (2) în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru:

(a) tranzacții conexe activităților economice menționate la articolul 4 alineatul (2), efectuate într-o altă țară, dacă acestea ar fi deductibile în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul țării; [...]"

Reglementarea națională

10 Alineatul (2) al punctului 1 din anexa 4 la Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1994, denumită în continuare „Legea TVA”), care conține o definiție a noțiunii „livrare de bunuri”, prevede:

„Dacă se transferă posesia unor bunuri –

(a) în temeiul unui contract de vânzare a bunurilor

sau

(b) în temeiul unor contracte în care se stipulează expres că se va transfera și proprietatea la un moment dat în viitor (determinat în contracte sau care poate fi dedus din acestea, însă, în orice caz, nu mai târziu de momentul achitării integrale a plății pentru bunuri),

este vorba, în fiecare din cele două cazuri, despre o livrare de bunuri.”

11 Potrivit acestei norme, leasingul este considerat în dreptul național o livrare de bunuri numai dacă se realizează în astfel de condiții încât, la expirarea contractului, proprietatea asupra bunului este transmisă utilizatorului sau unor terți. În alte cazuri, leasingul este considerat prestare de servicii, potrivit articolului 5 alineatul (2) litera (b) din Legea TVA, în care se prevede că tot ceea ce nu este livrare de bunuri, dar se realizează „în schimbul unei contraprestații”, este o prestare de servicii.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 RBSD este o societate stabilită în Germania, care desfășoară o activitate comercială de prestări de servicii bancare și de leasing. De la 31 martie 2000, RBSD este membru a unui grup care depinde de societatea Royal Bank of Scotland. RBSD nu are niciun sediu permanent în Regatul Unit, dar este înregistrată în acest stat, în vederea aplicării TVA-ului, ca persoană impozabilă care nu este stabilită în statul respectiv.

13 În cursul lunii ianuarie a anului 2000, Vinci plc (denumită în continuare „Vinci”), o societate cu sediul în Regatul Unit, a fost pusă în legătură cu RBSD pentru ca aceasta să presteze pentru Vinci servicii de leasing financiar. În acest scop, la 28 martie 2001 au fost încheiate o serie de contracte.

14 În primul rând, RBSD a achiziționat autoturisme în Regatul Unit de la Vinci Fleet Services (denumită în continuare „VFS”), o filială a Vinci. VFS, care este de asemenea înregistrată în Regatul Unit, achiziționase autovehiculele de la concesionari auto stabiliți în Regatul Unit.

15 În al doilea rând, RBSD și VFS au încheiat un contract de leasing cu privire la aceleași autovehicule („Put Option Agreement”). Potrivit contractului, VFS acorda RBSD dreptul de a solicita societății VFS să răscumpere autovehiculele la o scadență stabilită.

16 În al treilea rând, RBSD a încheiat cu Vinci ?i un contract de închiriere pe termen de doi ani, care putea fi prelungit, denumit „master lease agreement”, potrivit c?ruia RBSD are rolul de finan?ator, iar Vinci, de utilizator al echipamentului identificat în anexele la acest contract, ?i anume, al autovehiculelor. La expirarea contractului men?ionat, Vinci era obligat? s? pl?teasc? RBSD întreaga valoare rezidual? a acestor autovehicule. Cu toate acestea, în cazul în care, dup? cum se a?teptau p?r?ile, RBSD vindea autovehiculele unui ter?, Vinci fie avea dreptul s? i se restituie, fie era obligat s? pl?teasc? diferen?a dintre pre?urile de vânzare ale autovehiculelor ?i valoarea rezidual? a acestora, în func?ie de împrejur?ri.

17 Între 28 martie 2001 ?i 29 august 2002, RBSD a facturat societ??ii Vinci suma de 335 977,49 GBP, provenit? din închirieri, ?i nu a facturat TVA pentru opera?iunile respective.

18 La 29 august 2002, RBSD a transmis contractele men?ionate unei filiale germane a Royal Bank of Scotland Group, societatea Lombard Leasing (denumit? în continuare „LL”). Ulterior, LL a facturat societ??ii Vinci suma de 1 682 876,04 GBP, provenit? din închirieri în perioada cuprins? între 29 august 2002 ?i 27 iunie 2004, ?i nu a indicat TVA?ul pentru închirierile respective.

19 În continuare ?i pân? la 15 decembrie 2004, LL ?i?a exercitat op?iunea de vânzare („put option”) fa?? de VFS în leg?tur? cu autovehiculele care f?ceau obiectul contractelor de leasing. VFS a r?scump?rat autovehiculele cu 663 158,20 GBP, iar taxa aferent? ie?irilor, în sum? de 116 052,75 GBP, i?a fost facturat? de LL, aceast? sum? fiind pl?tit? ulterior c?tre Commissioners.

20 Pl??ile pentru închiriere, primite ini?ial de RBDS ?i ulterior de LL, nu au fost supuse la plata TVA?ului în Regatul Unit în m?sura în care, potrivit dreptului din Regatul Unit, opera?iunile efectuate în cadrul acestor contracte de leasing erau considerate prest?ri de servicii ?i, în consecin??, autorit??ile fiscale britanice au apreciat c? erau realizate în Germania, ?i anume, acolo unde prestatorul avea sediul. Pl??ile men?ionate nu au fost supuse la plata TVA?ului nici în Germania, dat fiind c?, potrivit dreptului german, opera?iunile în discu?ie erau considerate livr?ri de bunuri, efectuate, a?adar, în Regatul Unit, cu alte cuvinte, la locul livr?rii.

21 De aici rezulta c? nu s?a pl?tit TVA pe pl??ile pentru închiriere în cauz? în ac?iunea principal? nici în Regatul Unit, nici în Germania. Cu toate acestea, s?a perceput TVA în Regatul Unit pentru sumele ob?inute din vânzarea autovehiculelor dup? ce LL a formulat op?iunea de vânzare („put option”) a autovehiculelor respective.

22 În fa?a autorit??ilor fiscale britanice, RBSD a solicitat deducerea în întregime a TVA?ului aferent intr?rilor, în valoare de 314 056,24 GBP, care i?a fost facturat de VFS când a achizi?ionat autovehiculele de la aceasta. RBSD a sus?inut *inter alia* c?, în temeiul articolului 17 alineatul (3) litera (a) din directiv?, avea dreptul de a deduce taxa achitat? în amonte pentru achizi?ionarea bunurilor respective. Mai mult, potrivit RBSD, condi?iile privind aplicarea tezei abuzului de drept nu ar fi îndeplinite în acest caz, dat fiind c? era vorba despre opera?iuni de leasing intervenite între trei operatori independen?i afla?i în raport de egalitate.

23 Commissioners au refuzat s? permit? RBSD deducerea TVA?ului solicitat ?i au cerut restituirea taxei aferente intr?rilor cu care fusese creditat? RBSD. Ace?tia au ar?tat c? articolul 17 alineatul (3) litera (a) din directiv? nu permitea deducerea TVA?ului achitat în amonte pentru achizi?ionarea de bunuri utilizate ulterior pentru opera?iuni c?rora nu li se aplica TVA. Commissioners au subliniat printre altele c? taxa aferent? intr?rilor nu putea fi dedus? sau rambursat? dac? nicio tax? aferent? ie?irilor nu fusese facturat?. În plus, RBSD se angajase într-o practic? abuziv?, întrucât obiectivul esen?ial al aranjamentului juridic pe care îl pusese în practic? era de a ob?ine un avantaj fiscal contrar scopului directivei. Termenii contractului de leasing erau concepu?i astfel încât s? îi permit? s? profite de diferen?ele dintre modurile în care directiva a fost

transpus? în Regatul Unit ?i în Germania.

24 Decizia pronun?at? de Commissioners a fost atacat? de RBSD la VAT and Duties Tribunal Edinburgh. În hot?rârea din 24 iulie 2007, acesta din urm? a statuat c? principiul neutralit?ii fiscale nu impunea ca deducerea TVA?ului s? fie refuzat? numai pentru c? nu exista o obliga?ie corespondent? la plata TVA?ului aferent ie?irilor. De asemenea, potrivit aprecierii VAT and Duties Tribunal Edinburgh, contractele în cauz? în ac?iunea principal? nu constituiau o practic? abuziv?.

25 Împotriva acestei hot?râri, Commissioners au introdus apel la Court of Session (Scotland).

26 Aceast? instan?? constat? c? articolul 5 alineatul (4) litera (b) din directiv? a fost transpus în mod diferit în Regatul Unit ?i în Germania. Court of Session (Scotland) indic? faptul c?, în conformitate cu legisla?ia britanic? relevant?, opera?iunile efectuate în cadrul contractelor de leasing în discu?ie în ac?iunea principal? au fost tratate ca prest?ri de servicii. În consecin??, s?a considerat c? aceste opera?iuni au fost efectuate la locul unde prestatorul ?i?a stabilit sediul activit?ii sale economice, ?i anume, în Germania. În temeiul dreptului german, contractele men?ionate au fost tratate ca livr?ri de bunuri, ceea ce conduce la stabilirea statului în care trebuie pl?tit TVA?ul în func?ie de locul de livrare a bunurilor, respectiv, în ac?iunea principal?, Regatul Unit. În consecin??, opera?iunile de leasing nu au fost supuse pl??ii TVA?ului în Germania. Prin urmare, nicio tax? aferent? ie?irilor nu a fost facturat? pentru costurile din cadrul leasingului în niciunul dintre cele dou? state membre vizate.

27 În aceste condi?ii, Court of Session (Scotland), dup? ce a constatat c? litigiul cu care este sesizat? este caracterizat de urm?toarele împrejur?ri:

- o filial? german? a unei b?nci din Regatul Unit a achizi?ionat autovehicule în Regatul Unit în vederea încheierii unor contracte de leasing cu o societate f?r? leg?tur? cu aceasta din Regatul Unit ?i a pl?tit TVA?ul pentru achizi?ionarea respectivelor autovehicule;

- potrivit legisla?iei britanice relevante, presta?iile constând în închirierea de autovehicule au fost considerate prest?ri de servicii efectuate în Germania ?i, implicit, nu au fost supuse la plata TVA?ului în Regatul Unit. În dreptul german, aceste presta?ii au fost considerate livr?ri de bunuri efectuate în Regatul Unit ?i, prin urmare, nu au fost supuse la plata TVA?ului în Germania. În consecin??, acestor opera?iuni nu li s?a aplicat nicio tax? aferent? ie?irilor în niciunul dintre cele dou? state membre;

- banca din Regatul Unit a ales filiala sa german? drept locator ?i a fixat durata contractelor de leasing astfel încât s? ob?in? avantajul fiscal ce const? în neaplicarea de TVA pl??ilor pentru închiriere,

a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 17 alineatul (3) litera (a) din [directiv?] [...] trebuie interpretat în sensul c? autorit?ile britanice au dreptul s? nu permit? filialei germane s? deduc? TVA?ul pe care l?a achitat în Regatul Unit în leg?tur? cu achizi?ionarea autovehiculelor?

2) Pentru a r?spunde la prima întrebare, este necesar ca instan?a na?ional? s? ?i?i extind? analiza pentru a avea în vedere posibila aplicare a principiului interzicerii practicilor abuzive?

3) În cazul unui r?spuns afirmativ la a doua întrebare, deducerea taxei aferente intr?rilor pentru achizi?ionarea autovehiculelor ar fi contrar? obiectivului dispozi?iilor relevante din [directiv?] ?i ar îndeplini astfel prima condi?ie a unei practici abuzive, astfel cum este aceasta descris? la punctul 74 din Hot?rârea pronun?at? la 21 februarie 2006 în cauza Halifax ?i al?ii (C?255/02, Rec., p.

1609), având în vedere, printre alte principii, pe cel al neutralității impozitului?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, instanța ar trebui să considere că obiectivul esențial al operațiunilor este obținerea unui avantaj fiscal, astfel încât a doua condiție a unei practici abuzive, astfel cum aceasta este descrisă la punctul 75 din Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, este îndeplinită în situația în care, într-o operațiune comercială între părți aflate în raport de egalitate, alegerea unei filiale germane care să închirieze autovehiculele unui client din Regatul Unit și stabilirea termenilor contractelor de închiriere sunt făcute cu scopul de a obține avantajul fiscal al neaplicării taxei aferente ieșirilor pe plătirile pentru închiriere?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

28 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să se stabilească, în esență, dacă articolul 17 alineatul (3) litera (a) din directivă trebuie interpretat în sensul că un stat membru poate refuza unei persoane impozabile deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru achiziționarea de bunuri, efectuată în acest stat membru, atunci când aceste bunuri au fost utilizate în cadrul unor operațiuni de leasing efectuate într-un alt stat membru, aceste din urmă operațiuni, realizate în aval, nefiind supuse TVA-ului în al doilea stat membru.

29 După cum a expus instanța de trimitere în decizia sa, întrebarea adresată se explică prin faptul că, în acțiunea principală, autoritățile fiscale britanice au calificat operațiunile de leasing realizate ulterior cumpărării autovehiculelor drept prestări de servicii, astfel încât au considerat că aceste operațiuni au fost efectuate la locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale, și anume, în Germania. Cu toate acestea, autoritățile fiscale germane nu au perceput TVA-ul aferent acestor operațiuni, întrucât că au apreciat că operațiunile respective trebuiau considerate o livrare de bunuri.

30 Este cert că dacă operațiunile de leasing în discuție în acțiunea principală ar fi fost efectuate de o societate care fie avea sediul activității în Regatul Unit, fie era stabilită în acest stat membru, acestea ar fi conferit dreptul la deducerea TVA-ului, în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din directivă, în ceea ce privește taxa achitată în amonte pentru achiziționarea vehiculelor care fac obiectul leasingului.

31 În conformitate cu articolul 17 alineatul (3) litera (a) din directivă, statele membre acordă persoanei impozabile dreptul la deducerea TVA-ului în măsura în care bunurile achiziționate în amonte sunt utilizate în cadrul unor operațiuni ulterioare efectuate într-o altă țară, dacă acestea ar fi deductibile în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul statului membru respectiv.

32 Dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru anumite operațiuni în raport cu alte operațiuni realizate în aval într-un alt stat membru depinde, așadar, în temeiul acestei dispoziții, de faptul dacă acest drept de deducere există atunci când toate aceste operațiuni sunt efectuate pe teritoriul aceluiași stat membru.

33 Astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 29 și 30 din prezenta hotărâre, este necesar să se constate că exact aceasta este situația în împrejurările din acțiunea principală. În consecință, RBSD poate pretinde, în temeiul articolului 17 alineatul (3) litera (a) din directivă, să beneficieze de dreptul la deducerea TVA-ului achitat pentru achiziționarea bunurilor utilizate ulterior în cadrul leasingului.

34 Cu toate acestea, guvernele care au prezentat observații în fața Curții au arătat, în esență, că dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte este subordonat percepției TVA-ului

aferent ie?irilor. În ac?iunea principal?, întrucât autorit??ile fiscale germane nu au perceput TVA cu ocazia opera?iunilor de leasing, RBSD nu poate pretinde c? are dreptul, în Regatul Unit, la deducerea TVA?ului achitat în amonte pentru achizi?ionarea autovehiculelor.

35 Într?adev?r, Curtea a hot?rât c? deducerea TVA?ului aferent intr?rilor este legat? de perceperea TVA?ului aferent ie?irilor (a se vedea Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Rec., p. I?3039, punctul 24, ?i Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Wollny, C?72/05, Rec., p. I?8297, punctul 20).

36 Cu toate acestea, la punctele men?ionate din Hot?rârile Uudenkaupungin kaupunki ?i Wollny, citate anterior, Curtea a precizat c?, atunci când bunuri sau servicii dobândite de o persoan? impozabil? sunt utilizate pentru opera?iuni scutite sau care nu intr? în domeniul de aplicare al TVA?ului, nu poate exista nici o percepere a TVA?ului aferent ie?irilor, nici o deducere a TVA?ului aferent intr?rilor.

37 Or, în ac?iunea principal?, opera?iunile de leasing efectuate în aval de RBSD nu erau scutite de TVA ?i intrau în domeniul de aplicare al TVA?ului. Prin urmare, acestea pot da na?tere dreptului de deducere.

38 În ceea ce prive?te dreptul de deducere întemeiat pe articolul 17 alineatul (2) din directiv?, care se refer? la TVA?ul aplicat în amonte pe bunurile sau pe serviciile utilizate de persoana impozabil? în scopul opera?iunilor sale impozitate în aval, Curtea a subliniat c? mecanismul deducerii vizeaz? eliberarea integral? a întreprinz?torului de sarcina TVA?ului datorat sau achitat pentru toate activit??ile sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA garanteaz? neutralitatea în ceea ce prive?te sarcina fiscal? a tuturor activit??ilor economice, cu condi?ia ca activit??ile men?ionate s? fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA?ului (a se vedea Hot?rârea din 22 februarie 2001, Abbey National, C?408/98, Rec., p. I?1361, punctul 24, Hot?rârea din 8 februarie 2007, Investrand, C?435/05, Rep., p. I?1315, punctul 22, ?i Hot?rârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Rep., p. I?10567, punctul 27).

39 În plus, dreptul la deducerea TVA?ului constituie, ca parte integrant? din mecanismul TVA?ului, un principiu fundamental inerent sistemului comun de TVA ?i, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în special Hot?rârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa ?i al?ii, C?110/98-C?147/98, Rec., p. I?1577, punctul 43, precum ?i Hot?rârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, Rep., p. I?3459, punctul 15).

40 De aici rezult? c? persoana impozabil? poate deduce TVA?ul aplicat bunurilor ?i serviciilor achizi?ionate în exercitarea activit??ilor sale taxabile (a se vedea Hot?rârea NCC Construction Danmark, citat? anterior, punctul 39).

41 În aceste condi?ii ?i având în vedere circumstan?ele din ac?iunea principal?, dreptul la deducerea TVA?ului nu poate depinde de împrejurarea dac? opera?iunea realizat? în aval a determinat efectiv plata TVA?ului în statul membru vizat.

42 Astfel, în m?sura în care, în pofida instituirii sistemului comun de TVA prin dispozi?iile directivei, persist? diferen?e în acest domeniu între actele cu putere de lege ?i normele administrative existente în statele membre, faptul c? un stat membru, din cauza modului în care a calificat o opera?iune comercial?, nu a perceput TVA?ul aferent ie?irilor nu poate lipsi persoana impozabil? de dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte într?un alt stat membru.

43 În ceea ce prive?te Hot?rârea din 26 septembrie 1996, Debouche (C?302/93, Rec., p. I?4495), pe care s?au întemeiat autorit??ile fiscale britanice pentru a refuza dreptul de deducere, este suficient s? se observe c?, la punctele 12-14 din hot?rârea men?ionat?, Curtea s?a întemeiat

numai pe împrejurarea c? persoana în cauz? nu putuse prezenta o adeverin?? eliberat? de administra?ia statului în care era stabilit?, care s? indice c? era supus? TVA?ului în acest stat, un astfel de document neputând fi eliberat deoarece prest?rile de servicii în cauz? erau scutite de TVA. Astfel, este necesar s? se constate c? împrejur?rile din ac?iunea principal?, în cadrul c?reia RBSD beneficiaz? de dreptul de deducere în temeiul articolului 17 alineatul (3) litera (a) din directiv?, sunt diferite de cele din hot?rârea men?ionat?.

44 De?i opinia c? o persoan? imposibil? poate deduce TVA?ul achitat în amonte f?r? a fi pl?tit TVA?ul aferent ie?irilor poate p?rea în anumite privin?e incoerent?, aceasta nu poate justifica totu?i înl?turarea aplic?rii dispozi?iilor directivei referitoare la dreptul de deducere, precum articolul 17 alineatul (3) litera (a) din aceasta.

45 Astfel, având în vedere modul în care este redactat?, aceast? dispozi?ie nu poate primi o interpretare potrivit c?reia autorit??ile fiscale ale unui stat membru pot refuza deducerea TVA?ului în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?.

46 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare adresat? c?, în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, articolul 17 alineatul (3) litera (a) din directiv? trebuie interpretat în sensul c? un stat membru nu poate refuza unei persoane imposabile deducerea TVA?ului achitat în amonte pentru achizi?ionarea de bunuri efectuat? în acest stat membru, atunci când aceste bunuri au fost utilizate în cadrul unor opera?iuni de leasing efectuate într?un alt stat membru, pentru simplul motiv c? opera?iunile realizate în aval nu au condus la plata TVA?ului în al doilea stat membru.

Cu privire la celelalte întreb?ri

47 Prin intermediul întreb?rilor a doua-a patra, care trebuie examinate împreun?, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac?, în ipoteza în care articolul 17 alineatul (3) litera (a) din directiv? este interpretat în sensul c? nu permite autorit??ilor fiscale ale unui stat membru s? refuze deducerea TVA?ului în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, în care o întreprindere stabilit? într?un stat membru alege ca, prin intermediul filialei sale stabilite într?un alt stat membru, s? realizeze opera?iuni prin care ofer? bunuri în leasing unei societ??i ter?e stabilite în primul stat membru, pentru a evita s? se datoreze TVA pentru pl??ile corespunz?toare acestor opera?iuni, opera?iunile respective fiind calificate, în primul stat membru, drept prest?ri de servicii de loca?iune efectuate în al doilea stat membru, iar în acest al doilea stat membru, drept livr?ri de bunuri efectuate în primul stat membru, principiul interzicerii practicilor abuzive poate influen?a interpretarea re?inut?.

48 Pentru a r?spunde la aceste întreb?ri, trebuie amintit, cu titlu introductiv, c? lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat prin directiv? (a se vedea în special Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden ?i Holin Groep, C?487/01 ?i C?7/02, Rec., p. I?5337, punctul 76, precum ?i Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 71).

49 La punctele 74 ?i 75 din Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, Curtea a hot?rât, printre altele, c?, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA?ului, este necesar, pe de o parte, ca, în pofida aplic?rii formale a condi?iilor prev?zute de dispozi?iile relevante din directiv? ?i din legisla?ia na?ional? de transpunere a acesteia, opera?iunile despre este vorba s? aib? ca rezultat ob?inerea unui avantaj fiscal a c?rui acordare ar fi contrar? obiectivului urm?rit prin dispozi?iile aplicabile ale directivei ?i, pe de alt? parte, ca dintr?un ansamblu de elemente obiective s? reias? c? scopul esen?ial al opera?iunilor în cauz? se limiteaz? la ob?inerea acestui avantaj fiscal.

50 În ceea ce privește faptele în discuție în acțiunea principală, trebuie să se constate că diferitele operațiuni în cauză au avut loc între două părți între care nu există o legătură juridică. De altfel, este cert că aceste operațiuni nu aveau caracter artificial și că au fost efectuate în cadrul unor schimburi comerciale obișnuite.

51 Caracteristicile operațiunilor în discuție în acțiunea principală și natura raporturilor existente între societățile care au efectuat aceste operațiuni nu conțin, astfel cum a observat instanța de trimitere, niciun element de natură să dovedească existența unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică și efectuat cu unicul scop de a obține o facilitate fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, *Ampliscientifica și Amplifin*, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 28), RBSD fiind o societate stabilită în Germania care desfășoară activități de prestări de servicii bancare și de leasing.

52 În aceste condiții, faptul că au fost furnizate servicii unei societăți stabilite într-un stat membru de către o societate stabilită într-un alt stat membru și că elementele operațiunilor realizate au fost alese în funcție de considerații proprii operatorilor economici implică și nu poate fi considerat un abuz de drept. Astfel, RBSD a furnizat efectiv serviciile în cauză în cadrul unei activități economice reale.

53 Trebuie să se adauge că persoanele impozabile sunt în general libere să aleagă structurile organizatorice și modalitățile operaționale pe care le apreciază ca fiind cele mai adecvate pentru activitățile lor economice și în vederea limitării sarcinilor lor fiscale.

54 Astfel, Curtea a hotărât că alegerea făcută de un comerciant între operațiuni scutite și operațiuni impozitate se poate întemeia pe un ansamblu de elemente și în special de considerații de natură fiscală legate de regimul obiectiv al TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 9 octombrie 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33). Curtea a precizat în această privință că, atunci când persoana impozabilă poate alege între diferite operațiuni, aceasta are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (a se vedea Hotărârea *Halifax* și alții, citat anterior, punctul 73).

55 Rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările a doua-a patra că, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care o întreprindere stabilită într-un stat membru alege ca, prin intermediul filialei sale stabilite într-un alt stat membru, să realizeze operațiuni prin care oferă bunuri în leasing unei societăți terțe stabilite în primul stat membru, pentru a evita să se datoreze TVA pentru plătirile corespunzătoare acestor operațiuni, operațiunile respective fiind calificate în primul stat membru drept prestări de servicii de locațiune efectuate în al doilea stat membru, iar în acest al doilea stat membru, drept livrări de bunuri efectuate în primul stat membru, principiul interzicerii practicilor abuzive nu se opune dreptului la deducerea TVA-ului recunoscut la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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 treia) declară:

1) În împrejurări precum cele din acțiunea principală, articolul 17 alineatul (3) litera (a) 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 un

stat membru nu poate refuza unei persoane impozabile deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte pentru achiziționarea de bunuri efectuată în acest stat membru, atunci când aceste bunuri au fost utilizate în cadrul unor operațiuni de leasing efectuate într-un alt stat membru, pentru simplul motiv că operațiunile realizate în aval nu au condus la plata taxei pe valoarea adăugată în al doilea stat membru.

2) În împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care o întreprindere stabilită într-un stat membru alege ca, prin intermediul filialei sale stabilite într-un alt stat membru, să realizeze operațiuni prin care oferă bunuri în leasing unei societăți terțe stabilite în primul stat membru, pentru a evita să se datoreze taxa pe valoarea adăugată pentru plățile corespunzătoare acestor operațiuni, operațiunile respective fiind calificate în primul stat membru drept prestări de servicii de locațiune efectuate în al doilea stat membru, iar în acest al doilea stat membru, drept livrări de bunuri efectuate în primul stat membru, principiul interzicerii practicilor abuzive nu se opune dreptului la deducerea taxei pe valoarea adăugată recunoscut la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din Directiva 77/388.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.