

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 29 martie 2007¹(1)

Cauza C-97/06

Navicon SA

împotriva

Administración del Estado

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Spania)]

„TVA – Scutirea navlosirii de nave maritime”

1. Cele două întrebări formulate cu titlu preliminar privesc interpretarea articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare⁽²⁾, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992⁽³⁾ (denumită în continuare „A șasea directivă”).

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

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

I – **Legislația relevantă**

A – *Reglementarea comunitară*

4. Articolul 15 din A șasea directivă prevede:

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

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

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

[...]

4. livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor:

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

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

[...]

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

B – *Legislația națională*

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

„Scutirile operațiunilor asimilate exporturilor

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

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

1) Navele apte pentru navigație în largul mării utilizate pentru navigație maritimă internațională și care asigură exercitarea de activități comerciale de transport de mărfuri sau de pasageri cu plată, inclusiv circuite turistice sau activități industriale sau de pescuit. [...]”

II – Situația de fapt, procedura și întrebările formulate

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

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

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

„1) În scopul scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 din Așasea directivă, termenul

«navlosire» trebuie interpretat în sensul c? are în vedere doar navlosirea întregului spa?iu al navei (navlosire total?) sau are în vedere ?i navlosirea unei p?r?i sau a unui procent din spa?iul navei (navlosire par?ial?)?

2) O legisla?ie na?ional? care permite doar scutirea navlosirii totale este contrar? Celei de a ?asea directive?”

III – Principalele observa?ii prezentate Cur?ii

9. *Guvernul elen ?i cel spaniol* consider? c? no?iunea „navlosire” prev?zut? la articolul 15 punctul 5 din A ?asea directiv? face referire numai la navlosirea întregului spa?iu al navei ?i, prin urmare, concluzioneaz? c? legisla?ia na?ional? este conform? cu directiva. Scutirile prev?zute în A ?asea directiv? sunt de strict? interpretare, întrucât acestea reprezint? excep?ii de la principiul general potrivit c?ruia fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros este supus? TVA?ului.

10. *Guvernul belgian ?i Comisia Comunit?ilor Europene* sus?in c? no?iunea de navlosire are în vedere atât navlosirea par?ial?, cât ?i pe cea total?.

11. Potrivit *guvernului belgian*, având în vedere formularea articolului 15 punctul 5 din A ?asea directiv?, obiectivul acestuia este scutirea navlosirii anumitor nave, în special a navelor maritime men?ionate la punctul 4 literele (a) ?i (b), ?i nu scutirea anumitor tipuri de navlosire. În orice caz, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, în cazul în care o prevedere din dreptul comunitar poate primi mai multe interpret?ri, trebuie s? se acorde prioritate celei care este de natur? s? îi p?streze efectul util. Totu?i, în spe??, o interpretare a no?iunii de navlosire care s?ar limita la navlosirea total? ar compromite efectul util al articolului 15 punctul 5 din A ?asea directiv?, întrucât, pentru aceea?i c?l?torie ?i acela?i tip de nav?, o navlosire par?ial? ar determina plata TVA?ului, în timp ce o navlosire total? ar fi scutit?.

12. *Comisia* observ? în primul rând c?, în mod repetat, Curtea a afirmat c? prima teză din articolul 15 din A ?asea directiv? nu confer? statelor membre competen?a de a exercita o influen?? asupra domeniului de aplicare material al Celei de a ?asea directive, astfel cum este acesta definit în aceast? directiv?. În plus, bunurile exportate c?tre un stat ter? trebuie s? fie scutite de orice tax? atunci când p?r?sesc teritoriul comunitar, prin urmare, serviciile de navlosire, indiferent c? este vorba despre navlosirea total? sau despre cea par?ial?, nu ar trebui s? fie impozitate. În sfâr?it, dac? no?iunea de navlosire ar trebui s? se limiteze la navlosirea total?, acest lucru ar însemna c? dreptul la o scutire ar depinde de dimensiunea navei, întrucât acela?i volum de marf? ar fi scutit sau nu, în func?ie de dimensiunile navei respective.

13. Totu?i, *Comisia* înainteaz? de asemenea un argument care ar putea sus?ine punctul de vedere conform c?ruia legisla?ia spaniol? este compatibil? cu dreptul comunitar. S?ar putea invoca, prin analogie, c? pentru navlosirea par?ial? ar trebui aplicat acela?i tratament ca în cazul transportului de bunuri ?i, prin urmare, s? fac? obiectul articolului 15 punctul 13 din A ?asea directiv?(4), care prevede, în special, o scutire pentru serviciile de transport legate de bunurile exportate. Cu toate acestea, *Comisia* consider? c? acest argument nu ar trebui s? fie re?inut. În primul rând, potrivit formul?rii din A ?asea directiv?, navlosirea ?i transportul de m?rfuri fac obiectul unor regimuri diferite ?i, în al doilea rând, cele dou? tipuri de contracte sunt foarte diferite.

14. *Comisia* observ? c? este de competen?a instan?ei na?ionale ca, în baza clauzelor acordului între p?r?i, precum ?i a naturii ?i a con?inutului serviciului furnizat, s? stabileasc? dac? contractul în cauz? reprezint? un acord de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din A ?asea directiv?.

IV – Aprecieri juridice

15. Potrivit articolului 15 punctul 5 din A 7asea directivă, navlosirea navelor maritime este scutită de TVA. Această prevedere nu definește mai exact noțiunea de navlosire.

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

17. Din observațiile formulate de către statele membre care au intervenit în prezenta cauză reiese că noțiunea de navlosire nu a fost interpretată în mod uniform în cadrul Comunității, astfel cum o demonstrează legislația de transpunere din câteva state membre, inclusiv din Regatul Spaniei, stat din care provine prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, care restrânge noțiunea de navlosire la navlosirea „totală”, în timp ce alte legislații naționale, cum ar fi legislația belgiană, par să adopte o interpretare mai largă, potrivit căreia orice tip de navlosire, „totală” sau „parțială”, este scutită. Astfel, se pune problema domeniului de aplicare care ar trebui să fie conferit noțiunii de navlosire în contextul scutirii de TVA prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A 7asea directivă.

18. În mod constant, Curtea a afirmat că scutirile de TVA trebuie să fie interpretate în mod strict, întrucât acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare serviciu furnizat cu titlu oneros de către o persoană impozabilă este supus impozitului pe cifra de afaceri(5). Curtea a reiterat acest principiu în special în ceea ce privește scutirile aplicabile navelor maritime(6).

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

20. Or, prevederea respectivă, precum și restul prevederilor cuprinse în A 7asea directivă, nu ar putea limita sensul noțiunii de navlosire doar la navlosirea „totală”. Într-adevăr, contrar prevederilor cuprinse în A 7asea directivă privind scutirea, în temeiul articolului 15 punctul 4(8), statele membre nu pot restrânge scutirea prevăzută la articolul 15 punctul 5 din directivă atât timp cât normele fiscale comunitare care definesc sfera de aplicare a acestei scutiri nu au intrat în vigoare. Astfel, faptul de a restrânge sensul termenului „navlosire”, în contextul scutirilor de TVA prevăzute în A 7asea directivă, la „navlosirea totală” pare să depășească marja de interpretare lăsată statelor membre la transpunerea acestei directive în dreptul național. Într-adevăr, definirea domeniului de aplicare al TVA-ului este, în principiu, de competența legiuitorului comunitar, iar o restrângere a domeniului de aplicare al TVA-ului, în special prin intermediul unei legislații naționale de transpunere, trebuie să poată fi dedusă din modul de redactare, din finalitatea sau din economia generală a Celei de a 7asea directive.

21. În această privință, este necesar de asemenea să ne întrebăm dacă o abordare restrictivă, precum cea adoptată de către legiuitorul spaniol, poate fi conformă cu sistemul și cu obiectivul Celei de a 7asea directive. În această privință, trebuie amintit totodată că scutirile constituie noțiuni autonome de drept comunitar care trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de A 7asea directivă(9).

22. Astfel cum au arătat guvernul belgian și Comisia, faptul de a interpreta termenul „navlosire” prevăzută la articolul 15 punctul 5 din A 7asea directivă ca făcând referire exclusiv la navlosirea totală ar da naștere la contradicții grave în ceea ce privește regimul de TVA al operațiunilor de navlosire. Potrivit acestei abordări, scutirea unei operațiuni de navlosire ar depinde de dimensiunea navei, întrucât o operațiune de navlosire prin care se urmărește transportul unui

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

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

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

25. În primul rând, reiese că un acord de navlosire și un acord de transport de mărfuri sunt destul de diferite, atât în ceea ce privește obiectul, cât și regimul juridic al acestora. Atunci când o navă – sau o parte din aceasta, în cazul unei navlosiri parțiale – face obiectul unui acord de navlosire și de închiriere, aceasta este pusă la dispoziție într-un scop precis, de exemplu pentru transport, în timp ce un acord de transport de mărfuri este un contract prin care transportatorul se angajează să livreze bunuri la o anumită destinație. Altfel spus, în timp ce contractele de navlosire sau de închiriere privesc însuși mijlocul de transport, un contract de transport privește conținutul care trebuie transportat cu un mijloc de transport. Rezultat că navlositorul și locatarul au un drept de utilizare a navei care face obiectul acordului – sau a unei părți a acesteia, în cazul unei navlosiri parțiale –, în timp ce proprietarul bunurilor transportate pe o navă, în cadrul unui contract de transport de mărfuri, nu are un astfel de drept, ci se poate baza doar pe faptul că bunurile vor fi livrate la o destinație stabilită. Aceste diferențe par să vină în sprijinul argumentului potrivit căruia regimul corespunzător, în temeiul Celei de a șasea directive, ar trebui să fie diferit.

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

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

28. Având în vedere cele menționate anterior, nu există niciun motiv imperativ pentru a asimila navlosirea „parțială” transportului de mărfuri în scopul aplicării scutirilor de TVA în temeiul Celei

de asemenea directive, mai degrabă decât a considera că aceasta face obiectul scutirii navlosirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A asemenea directivă (10).

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

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

V – Concluzie

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

„1) În scopul scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 5 din A asemenea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, termenul «navlosire» trebuie interpretat în sensul că are în vedere navlosirea întregului spațiu al navei (navlosire totală) și navlosirea unei părți sau a unui procent din spațiul navei (navlosire parțială).

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

1 – Limba originală: engleza.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – JO L 384, p. 47.

4 – Articolul 15 punctul 13 din A asemenea directivă prevede:

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

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

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

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

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

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

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