

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 13 decembrie 2007(1)

Cauza C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

împotriva

Skatteministeriet

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Højesteret (Danemarca)]

„TVA – Pro rata de deducere – Vânzarea autovehiculelor unei societăți de leasing la încetarea contractelor de leasing – Noțiunea «bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice»”

1. Prezenta procedură preliminară are ca obiect stabilirea drepturilor de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) ale unei societăți de leasing care desfășoară o activitate dublă, și anume, pe de o parte, leasingul de autovehicule și, pe de altă parte, prestarea de servicii financiare.
2. În măsura în care numai prima activitate din cele două menționate este supusă TVA-ului, societatea în cauză poate deduce taxa pe care a plătit-o la achiziționarea bunurilor și a serviciilor necesare pentru exercitarea activităților sale profesionale numai proporțional cu valoarea cifrei de afaceri a activității sale taxabile față de cifra sa de afaceri totală.
3. Este vorba de a se stabili, în acțiunea principală, dacă valoarea cifrei de afaceri rezultând din vânzarea autovehiculelor la încetarea contractelor de leasing trebuie luată în considerare la calculul pro rata de deducere.
4. Întrebarea menționată își are originea în faptul că articolul 19 alineatul (2) din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului(2), care stabilește metoda de calcul al acestei pro rata, prevede că cifra de afaceri aferentă livrărilor de bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice este exclusă de la acest calcul.
5. Astfel, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă noțiunea „bunuri de capital” prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din Așasea directivă trebuie interpretată în sensul că aceasta cuprinde bunurile dobândite de o întreprindere de leasing în vederea închirierii și ulterior a revânzării lor la încetarea contractelor de leasing.

6. În prezentele concluzii, vom arăta că noțiunea menționată trebuie interpretată, în opinia noastră, în sensul că aceasta nu cuprinde bunurile dobândite de o întreprindere în vederea închirierii și ulterior a revânzării lor, din moment ce vânzarea acestor bunuri la încetarea contractelor de închiriere face parte integrantă din activitatea economică curentă a acestei întreprinderi.

I – Cadrul juridic

A – A șasea directivă

7. TVA-ul este un impozit pe consum având vocația unei aplicabilități generale cu privire la bunuri și servicii. Sistemul comunitar de TVA constă în aplicarea asupra bunurilor și a serviciilor a unui impozit perfect proporțional cu prețul acestora, exigibil la fiecare operațiune ce are loc în cadrul unui circuit de producție sau de distribuție, și care trebuie suportat numai de consumatorul final.

8. Pentru a permite persoanelor impozabile care asigură recuperarea acestuia să nu suporte sarcina impozitului menționat, A șasea directivă prevede un mecanism de deducere menit să asigure „neutralitatea” taxei în privința acestora. Astfel, persoanele impozabile sunt autorizate să deducă din taxa recuperată de la clienți și pe care trebuie să o plătească statelor membre TVA-ul pe care l-au plătit ca taxă aferentă intrărilor la achiziționarea bunurilor și a serviciilor necesare desfășurării activității lor profesionale.

9. Totuși, dreptul de deducere presupune ca persoana impozabilă să utilizeze aceste bunuri sau servicii pentru activități care sunt în sine supuse la plata TVA-ului. A șasea directivă conține mai multe dispoziții pentru asigurarea aplicării acestui sistem atunci când o persoană impozabilă utilizează același bun sau același serviciu atât pentru activitățile sale impozabile, cât și pentru activitățile sale scutite de TVA. Dispozițiile menționate pun în aplicare obiectivul enunțat în al doilea considerent al Celei de a șasea directive, potrivit căruia normele privind deducerile trebuie armonizate în măsura în care afectează nivelul real de colectare al impozitelor, iar pro rata de deducere trebuie calculată în același mod în toate statele membre.

10. Astfel, articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă prevede că, atunci când o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii atât pentru operațiuni impozabile care dau drept de deducere, cât și pentru operațiunile scutite de TVA care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni. Potrivit aceluiași articol, pro rata se stabilește, în conformitate cu articolul 19 din A șasea directivă, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă.

11. Articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„Pro rata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

– la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere [...],

– la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. [...]

Pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.” [traducere neoficială]

12. Articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, care se află în centrul prezentei proceduri preliminare, are următorul cuprins:

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

13. Articolul 20 din A șasea directivă stabilește anumite norme referitoare la regularizarea deducerilor. Acesta prevede:

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

(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost fabricate sau achiziționate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa impusă pentru bunuri. Regularizarea se efectuează pe baza modificărilor dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost fabricate sau achiziționate.

[...]

În cazul bunurilor imobiliare achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

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

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

— defini conceptul de bunuri de capital;

[...]

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

[...]” [traducere neoficială]

B – *Dreptul național*

14. Articolul 17 alineatul (5) și articolul 19 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă au fost transpuse în dreptul danez prin articolul 38 alineatul (1) din Legea din 18 mai 1994. Acest articol are următorul cuprins:

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

II – Situația de fapt din acțiunea principală

15. În perioada 1995-1998, societatea BG Erhvervsfinans A/S(3), ale cărei succesoare în drept sunt societățile Nordania Finans A/S și BG Factoring A/S, a desfășurat o importantă activitate de leasing sub formă de cumpărare prin leasing, în principal de autovehicule. Aceasta a furnizat, de asemenea, servicii financiare.

16. Activitatea de leasing consta în închirierea de autovehicule pe o perioadă, în general de 36 de luni, apoi în vânzarea acestor autovehicule la încetarea contractelor de închiriere. Cifra de afaceri estimată a acestei vânzări era luată în considerare la stabilirea chiriei, cumpărarea și vânzarea autovehiculelor menționate fiind organizate într-un mod profesional și regulat. Astfel, în 1998, Erhvervsfinans a închiriat 4 500 de autovehicule și a vândut mai mult de 600.

17. Închirierea de autovehicule și vânzarea acestora reprezintă activități supuse TVA-ului. În schimb, în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) din A șasea directivă, serviciile financiare sunt scutite de această taxă.

18. În decursul perioadei 1995-1998, Erhvervsfinans a angajat cheltuieli generale aferente spațiilor comerciale, mobilierului de birou, mijloacelor informatice, telefonului, verificării conturilor etc. pentru care a plătit TVA. Prin urmare, aceasta a trebuit să calculeze pro rata de deducere din taxa menționată potrivit articolului 17 alineatul (5) și articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

19. În cadrul acestui calcul, Erhvervsfinans a inclus în cifra sa de afaceri anuală cifra de afaceri rezultând din vânzarea autovehiculelor, întrucât a apreciat că această vânzare trebuia considerată vânzare normală de mărfuri.

20. Prin Decizia din 17 noiembrie 1999, autoritățile fiscale daneze au considerat că autovehiculele transferate la încetarea contractelor de închiriere trebuiau să fie analizate ca „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice”, astfel încât cifra de afaceri rezultând din vânzarea acestora trebuia exclusă din pro rata de deducere. Prin decizia menționată s-a redus această pro rata.

21. Erhvervsfinans a contestat decizia menționată la Landsskatteret, instanță care i-a admis cererea. Această instanță a considerat că autovehiculele închiriate sunt dobândite în vederea închirierii și ulterior a vânzării la încetarea contractelor de leasing unor terți sau, eventual, locatarului. Instanța menționată a apreciat că vânzarea autovehiculelor închiriate trebuie considerată ca fiind parte în mod natural din activitatea Erhvervsfinans, astfel încât aceste autovehicule nu pot fi calificate drept „bunuri de capital” în sensul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă.

22. Skatteministeriet (Ministerul Impozitelor și Accizelor) a formulat apel împotriva acestei decizii la Østre Landsret, instanță care a declarat acțiunea întemeiată, întrucât a apreciat că

autovehiculele închiriate erau bunuri de capital în sensul dispoziției susmenționate.

23. În consecință, Nordania Finans A/S și BG Factoring A/S, devenite succesoarele în drept ale Erhvervsfinans, au introdus o acțiune la Højesteret împotriva deciziei Østre Landsret.

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

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

III – Analiză

25. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle dacă cifra de afaceri care rezultă din vânzarea curentă de bunuri precum autovehiculele închiriate de Erhvervsfinans trebuie sau nu trebuie să fie inclusă în calculul pro rata de deducere.

26. Importanța răspunsului la această întrebare rezultă foarte clar. În cazul în care Curtea reține că cifra de afaceri trebuie inclusă în calculul respectiv, aceasta se adaugă la numărătorul și la numitorul raportului care stă la baza stabilirii acestei pro rata, fapt care determină majorarea rezultatului acesteia și, prin urmare, drepturile de deducere ale persoanei impozabile.

27. Guvernul danez, care se opune acestei soluții, consideră că bunurile pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria și ulterior pentru a le revinde trebuie considerate „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice” în sensul articolului 19 alineatul (2) din Așeza directivă pentru următoarele motive.

28. În opinia guvernului danez, dispoziția menționată trebuie coroborată cu articolul 20 alineatul (4) din Așeza directivă, potrivit căruia statele membre pot defini noțiunea „bunuri de capital”. Prin urmare, această noțiune ar trebui să aibă același conținut în cadrul întregii directive, astfel cum articolul 19 alineatul (2) ultima teză face trimitere la articolul 20 alineatul (5). Prin urmare, statele membre ar putea defini noțiunea „bunuri de capital” atât în cadrul articolului 19, cât și în cadrul articolului 20 din directiva menționată.

29. Această analiză ar fi susținută de Hotărârea din 1 februarie 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(4), în care Curtea a interpretat noțiunea „bunuri de capital” prevăzută la articolul 17 din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului(5). Curtea și-a pronunțat în sensul că criteriile determinante ale acestei noțiuni constau atât în persistența utilizării bunurilor în cauză, cât și în practicile de amortizare a costului de achiziționare a acestora și că statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere în definirea conținutului fiecăruia dintre aceste criterii.

30. Guvernul danez susține că autovehiculele închiriate, în discuție în acțiunea principală, îndeplinesc criteriile menționate. Acesta indică, de asemenea, că nu ar fi necesară o altă distincție, astfel cum solicită Nordania Finans A/S și BG Factoring A/S, între astfel de bunuri de capitaluri și mărfuri.

31. În sfârșit, guvernul danez susține că poziția sa este conformă cu obiectul articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, precum și cu lucrările pregătitoare care au condus la adoptarea acestei dispoziții.
32. În consecință, articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă urmărește să garanteze că vânzarea activelor care au o valoare ridicată și un caracter durabil nu denaturează pro rata de deducere. Deși s-a hotărât deja, în momentul achiziționării unor astfel de active, că acestea vor fi transferate în urma utilizării, includerea prețului de vânzare în calculul pro rata de deducere ar putea să o denatureze.
33. Vânzările unor astfel de active ar fi operațiuni izolate care ar greva în mod limitat resursele întreprinderii în raport cu exploatarea curentă. În cazul în care s-ar include un quantum substanțial, ca preț de vânzare, în calculul pro rata de deducere, după ce activul în cauză a fost utilizat timp de mai mulți ani pentru desfășurarea activității economice, acest fapt ar denatura pro rata de deducere, din moment ce prețul de vânzare nu reflectă imputarea reală a acestei operațiuni asupra resurselor întreprinderii.
34. În ceea ce privește lucrările pregătitoare ale articolului 19 alineatul (2) din A șasea directivă, acestea ar demonstra că intenția Comisiei Comunităților Europene era tocmai aceea de a face abstracție de toate valorile cifrelor de afaceri aferente bunurilor de capital, în mod independent de problema dacă vânzările de bunuri de capital fac parte dintr-o activitate profesională desfășurată în mod curent de persoana impozabilă.
35. Nu împărtășim această analiză. În mod similar reclamanților din acțiunea principală și Comisiei, apreciem că noțiunea „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice”, prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, nu include bunurile achiziționate de o întreprindere în vederea închirierii și ulterior a vânzării lor, atunci când vânzarea la încetarea contractelor de închiriere face parte integrantă din activitatea curentă a persoanei impozabile.
36. Ne întemeiem poziția atât pe structura sistemului de deducere din care face parte această dispoziție, cât și pe obiectivul acesteia.
37. Cu titlu introductiv, trebuie arătat că interpretarea noțiunii „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice”, prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, nu permite să se răspundă la întrebarea instanței de trimitere.
38. Este de asemenea cert că noțiunea de bunuri de capital nu este definită nici în acest articol, nici într-o altă dispoziție din A șasea directivă.
39. Desigur, articolul 20 alineatul (4) din această directivă prevede că statele membre pot defini noțiunea de bunuri de capital pentru aplicarea alineatelor (2) și (3) ale aceluiași articol. Cu toate acestea, spre deosebire de guvernul danez, considerăm că referirea, în cadrul articolului 19 alineatul (2) teza a treia din A șasea directivă, la dispozițiile articolului 20 alineatul (5) din această directivă nu permite interpretarea articolului 20 alineatul (4) din directiva menționată într-un sens contrar modului său de redactare.
40. Într-adevăr, alineatul (4) al articolului 20 din A șasea directivă privind regularizarea deducerilor lasă statelor membre posibilitatea de a defini noțiunea de bunuri de capital numai pentru aplicarea alineatelor (2) și (3) ale acestui articol. În consecință, această opțiune nu poate fi extinsă în cadrul articolului 19 din A șasea directivă, care privește calculul pro rata de deducere, fără a se încălca modul de redactare clar și precis a articolului 20 alineatul (4) din această

directiv?.

41. De asemenea, o astfel de extindere a domeniului de aplicare al acestei dispoziții ar fi contrară obiectivului urmărit de articolul 19 din Așasea directiv?, astfel cum se menționează în al doispzezecelea considerent al acestei directive, potrivit căruia este necesar ca pro rata de deducere să fie calculată în mod similar în toate statele membre.

42. În plus, dreptul statelor membre de a defini noțiunea de bunuri de capital în sistemul de regularizare a deducerilor prevăzut la articolul 20 din Așasea directiv? nu este lipsit de efect util, nici măcar pus în discuție de faptul că noțiunea „bunuri de capital” prevăzută la articolul 19 din aceeași directiv? trebuie să aibă un conținut autonom și uniform în întreaga Comunitate European?.

43. Întrăadevră, articolul 20 din Așasea directiv? are drept obiect să permită corectarea inexactităților la calcularea deducerilor de care a beneficiat persoana impozabil?. Acest articol este aplicabil în special în cazul în care anumite modificări ale elementelor luate în calcul pentru stabilirea valorii deducerilor au intervenit ulterior declarăției întocmite de persoana impozabil?(6). Această situație se poate regăsi atunci când, spre exemplu, persoana impozabil?, care a achiziționat un bun pentru exercitarea unei activități supuse impozitului și care a efectuat deducerea părții din TVA-ul suportat pentru achiziționarea acestui bun, îl utilizează ulterior, integral sau parțial, pentru o activitate scutită de TVA.

44. Probabilitatea unei astfel de modificări a destinației unui bun este mai importantă în cazul bunurilor de capital, deoarece acestea pot fi utilizate de persoana impozabil? timp de mai mulți ani. Este motivul pentru care articolul 20 din Așasea directiv? instituie un sistem de regularizare special cu privire la bunurile menționate.

45. Astfel, acest articol prevede la alineatul (2) că deducerea efectuată inițial poate fi regularizată pe o perioadă de 5 ani pentru bunurile mobile, iar pentru bunurile imobile, pe o perioadă de cel mult 20 de ani. Acesta definește și modalitățile de calcul al regularizării. De asemenea, articolul menționat reglementează la alineatul (3) cazul în care bunul de capital în cauză iese din patrimoniul persoanei impozabile înainte de expirarea perioadei de regularizare, înlocuind regularizarea anuală cu o regularizare ce se efectuează numai o singură dată pentru întreaga perioadă restantă de regularizare.

46. În ceea ce privește argumentele prezentate de guvernul danez, putem presupune că, în dispozițiile din dreptul național privind regularizarea deducerilor instituite în vederea transpunerii articolului 20 din Așasea directiv?, unele bunuri precum autovehiculele achiziționate de persoana impozabil? sunt considerate bunuri de capital. Această calificare, aplicabilă în cazul efectuării unei regularizări a deducerilor, nu este afectată de luarea în considerare, la calculul pro rata de deducere prevăzut la articolul 19 din directiva menționată, a cifrei de afaceri aferente vânzărilor curente de autovehicule la încetarea contractelor de închiriere a acestora.

47. Întrăadevră, faptul că autovehiculele achiziționate pentru a fi închiriate și ulterior vândute în cadrul activității curente a persoanei impozabile sunt excluse din noțiunea „bunuri de capital” prevăzută la articolul 19 din Așasea directiv? nu împiedică efectuarea de către autoritățile daneze a regularizării deducerii TVA-ului suportat de persoana impozabil? pentru achiziționarea acestor autovehicule, dacă se dovedește că aceste autovehicule, în perioada prezenței lor în întreprindere și în mod contrar celor prevăzute la achiziționarea acestora, nu mai erau afectate integral activității de leasing, supuse taxei, ci unei activități scutite de TVA.

48. Cu alte cuvinte, în ceea ce privește autovehiculele a căror utilizare a fost schimbată, faptul că autovehiculele achiziționate în vederea închirierii și ulterior a vânzărilor în cadrul activității

curente a persoanei impozabile sunt excluse din noțiunea „bunuri de capital” prevăzut la articolul 19 din A șasea directivă nu are efect asupra calificării acestora drept „bunuri de capital” în sensul articolului 20 din directiva menționată.

49. În sfârșit, aspectul privind aplicarea regularizării deducerilor la autovehiculele achiziționate de persoana impozabilă în vederea închirierii și ulterior a vânzării la încetarea contractelor de închiriere nu este evidențiat *a priori*, deoarece aceste autovehicule nu au fost utilizate de persoana impozabilă pentru exercitarea unei activități taxabile.

50. Rezultă că sistemul de regularizare a deducerilor prevăzut la articolul 20 din A șasea directivă și dreptul statelor membre de a defini noțiunea de bunuri de capital în cadrul acestui sistem nu sunt afectate negativ de faptul că noțiunea „bunuri de capital” prevăzut la articolul 19 din A șasea directivă trebuie să beneficieze de o interpretare autonomă și uniformă în cadrul Comunității.

51. De asemenea, posibilitatea acordată statelor membre la articolul 19 alineatul (2) ultima teză din A șasea directivă de a include transferul de bunuri de capital în calculul pro rata de deducere, prin posibilitatea prevăzută la articolul 20 alineatul (5) din această directivă, nu pare să ne contrazică analiza.

52. Într-adevăr, dispoziția menționată prevede o posibilitate de derogare de la norma potrivit căreia cifra de afaceri aferentă vânzării de bunuri de capital nu este luată în considerare la calculul pro rata de deducere. Aceasta nu poate permite extinderea domeniului de aplicare al articolului 19 alineatul (2) prima și a doua teză din A șasea directivă care citează operațiunile al căror rezultat trebuie exclus de la calculul pro rata de deducere.

53. În sfârșit, spre deosebire de susținerile guvernului danez, considerăm că interpretarea noțiunii „bunuri de capital” prevăzută la articolul 17 din A doua directivă, dată de Curte în Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, citată anterior, nu este relevantă pentru răspunsul care trebuie dat la întrebarea examinată.

54. Cu siguranță, această interpretare poate fi aplicabilă în cadrul articolului 19 din A șasea directivă, luând în considerare punctele comune care leagă dispoziția menționată de articolul 17 din A doua directivă. Într-adevăr, articolul 17 prevedea că statele membre au posibilitatea de „a exclude [...] bunurile de capital” din regimul de deducere prevăzut la articolul 11 din A doua directivă, potrivit căruia orice persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa aferentă intrărilor pentru bunurile și serviciile pe care le-a achiziționat în scopul desfășurării activității sale economice.

55. Astfel, articolul 17 din A doua directivă, similar articolului 19 din A șasea directivă, prevede condițiile în care bunurile de capital trebuie luate în considerare în regimul de deducere ce are drept scop asigurarea neutralității sistemului de TVA pentru o persoană impozabilă⁽⁷⁾. Cu toate acestea, importanța cererii de interpretare a noțiunii de bunuri de capital înaintată Curții în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, citată anterior, era foarte diferită de cea din prezenta procedură.

56. Într-adevăr, în acea cauză, instanța de trimitere se confrunta cu legislația olandeză adoptată în temeiul articolului 17 din A doua directivă, potrivit căreia Regatul Țărilor de Jos a prevăzut că se poate deduce numai 67 % din TVA-ul plătit la achiziționarea de „mijloace de producție”. Astfel cum rezultă din expunerea de motive a acestei legislații, guvernul olandez a urmat, așadar, să excludă de la dreptul de deducere, prin includerea în noțiunea „mijloace de producție ale întreprinderii”, toate bunurile utilizate în vederea funcționării acesteia, inclusiv echipamentul de mică importanță.

57. Considerând că noțiunea „mijloace de producție ale întreprinderii” era mai vastă decât noțiunea „bunuri de capital”, prevăzută la articolul 17 din A doua directivă, Verbond van Nederlandse Ondernemingen a dedus TVA-ul plătit la achiziționarea unei cleme pentru scrisori și a unor carduri de răspuns pentru participările la reuniuni.

58. Instanța de trimitere se confrunta, așadar, cu problema dacă astfel de bunuri trebuie sau nu trebuie considerate bunuri de capital, putând fi excluse de la dreptul de deducere. În acest scop, instanța de trimitere a solicitat Curții să declare dacă noțiunea menționată trebuie interpretată ca având în vedere bunurile al căror cost de achiziție nu este înregistrat în contabilitate drept cheltuielă curentă, ci se desfășoară în decursul a mai mult de un exercițiu financiar.

59. Acesta este contextul în care Curtea a răspuns că noțiunea de bunuri de capital „se referă la bunurile care, fiind utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, se disting prin caracterul lor durabil și prin valoarea lor, fapt care determină ca, în mod normal, costurile de achiziție să nu fie înregistrate în contabilitate drept cheltuieli curente, ci să fie amortizate în decursul mai multor exerciții financiare”(8). În același cadru, Curtea a adăugat că statele membre beneficiază de o anumită marjă de apreciere în ceea ce privește cerințele care trebuie respectate în raport cu durabilitatea și cu valoarea bunurilor, precum și în raport cu normele de amortizare aplicabile(9).

60. Așadar, în Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, citată anterior, era vorba de a permite instanței de trimitere să stabilească dacă echipamentul de birou cu valoare scăzută putea fi considerat bun de capital care putea fi exclus de la dreptul de deducere a TVA-ului, prevăzut de A doua directivă. În hotărârea citată, Curtea nu s-a confruntat cu bunuri care, astfel cum este cazul în acțiunea principală, să fie achiziționate pentru a fi închiriate pentru o perioadă determinată și ulterior vândute în mod regulat la sfârșitul acesteia.

61. Cu alte cuvinte, deși, în temeiul criteriilor statuate de Curte în Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, citată anterior, unele autovehicule cumpărate de o întreprindere în scopul desfășurării activităților sale economice au vocația de a constitui bunuri de capital în sensul articolului 19 din A șasea directivă, din aceste criterii nu se poate deduce că astfel de autovehicule trebuie calificate drept bunuri de capital atunci când transferul acestora la încetarea contractelor de închiriere face parte integrantă din activitatea curentă a persoanei impozabile.

62. Pentru acest motiv, considerăm că interpretarea noțiunii de bunuri de capital dată de Curte în Hotărârea Verbond van Nederlandse Ondernemingen, citată anterior, nu este relevantă pentru a răspunde la întrebarea adresată de Højesteret.

63. În lipsa unei mențiuni exprese în conținutul Celei de a șasea directive, precum și în jurisprudență, luând în considerare structura sistemului de deducere, din care face parte noțiunea de bunuri de capital, și obiectivul acestuia, potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie să se stabilească sensul și domeniul de aplicare ale acestei noțiuni pentru soluționarea litigiului din acțiunea principală(10).

64. Potrivit unei jurisprudențe constante, sistemul de deducere instituit prin A șasea directivă urmărește să garanteze neutralitatea sistemului comun de TVA. Astfel, regimul menționat are ca obiect eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului pe care l-a achitat pentru toate activitățile sale economice supuse la plata acestei taxe(11).

65. Articolul 17 alineatul (5) și articolul 19 din A șasea directivă urmăresc să permită unei persoane impozabile, atunci când aceasta achiziționează bunuri și servicii, pentru a efectua atât activități taxabile, cât și activități scutite de TVA, să deducă integral partea din TVA-ul suportat pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii, prezumată a corespunde pro rata în care acestea sunt utilizate pentru activități taxabile.

66. Prin instituirea sistemului privind pro rata de deducere la articolul 17 alineatul (5) și la articolul 19 din A șasea directivă, legiuitorul comunitar a prezumat că acea parte a utilizării acestor bunuri și servicii destinate unei folosințe mixte pentru activități taxabile și, respectiv, pentru activități scutite de TVA poate fi atribuită cifrei de afaceri aferente fiecăreia dintre aceste categorii de activități.

67. În acest sens, articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că pro rata de deducere a TVA-ului suportat pentru achiziționarea unor astfel de bunuri și servicii este compusă dintr-un raport cuprinzând, la numărător, cifra de afaceri aferentă operațiunilor taxabile și, la numitor, cifra de afaceri totală.

68. Aadar, excluderea, din cadrul acestui calcul, a cifrei de afaceri aferente vânzărilor de „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice”, prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, își regăsește întreaga semnificație. Încasările din vânzarea de astfel de bunuri trebuie excluse din calculul respectiv, deoarece o astfel de vânzare are, în principiu, un caracter excepțional sau, cel puțin, neobișnuit. În consecință, aceasta nu necesită o utilizare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă într-o modalitate care să fie proporțională cu cifra de afaceri pe care aceasta o generează. Prin urmare, includerea acestei cifre de afaceri în calculul pro rata de deducere ar denatura rezultatul în sensul că nu ar mai reflecta acea parte a utilizării bunurilor și serviciilor destinate unei utilizări mixte pentru activități taxabile și pentru activități scutite de TVA.

69. Această analiză este confirmată de Hotărârea din 11 iulie 1996, Régie dauphinoise(12), în care Curtea a explicat motivele pentru care articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă prevede de asemenea că trebuie exclusă de la calculul pro rata de deducere valoarea cifrei de afaceri rezultată din operațiuni imobiliare și financiare diverse. Potrivit Curții, dacă toate rezultatele operațiunilor financiare ale persoanei impozabile legate de o activitate impozabilă ar trebui incluse în numitorul raportului utilizat pentru calculul pro rata de deducere, chiar și atunci când obținerea unor astfel de rezultate nu implică vreo folosire de bunuri sau de servicii pentru care se datorează TVA sau, cel puțin, nu implică decât o utilizare foarte limitată, calculul deducerii ar fi denaturat.

70. În consecință, excluderea cifrei de afaceri aferente livrărilor de bunuri de capital, precum și excluderea cifrei de afaceri generate de operațiuni diverse sunt justificate de faptul că astfel de operațiuni nu corespund activității curente a persoanei impozabile.

71. De altfel, după cum subliniază reclamantele din acțiunea principală, această justificare a fost clar exprimată în expunerea de motive a propunerii Consiliului pentru A șasea directivă, prezentată de Comisie la 29 iunie 1973(13).

72. Noțiunea „bunuri de capital” prevăzută la articolul 19 din A șasea directivă nu trebuie, așadar, să includă bunuri a căror achiziționare și ulterior vânzare fac parte integrantă din activitatea curentă a persoanei impozabile, care este supusă TVA-ului. Într-adevăr, atunci când această achiziționare și acest transfer fac parte din activitatea curentă menționată, ele necesită utilizarea bunurilor și a serviciilor dobândite de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale taxabile. În consecință, cifra de afaceri aferentă transferului unor astfel de bunuri trebuie luată în considerare la calculul pro rata de deducere pentru a putea reflecta activitățile curente ale persoanei impozabile și, prin urmare, acea parte a utilizării, pentru activitățile taxabile, a bunurilor și a serviciilor destinate unei folosințe mixte. În caz contrar, această parte a utilizării nu ar permite persoanei impozabile să obțină restituirea TVA-ului pe care are dreptul să îl pretindă, iar obiectivul de neutralitate a sistemului comunitar al TVA-ului nu ar fi atins.

73. În acțiunea principală, din precizările furnizate de instanța de trimitere reiese că achiziționarea și vânzarea autovehiculelor închiriate era organizată într-un mod profesional și sistematic și că încasările estimate din vânzare erau luate în calcul la stabilirea cuantumului chiriei. Rezultă că vânzarea acestor autovehicule nu avea caracterul unei activități accesorii, ci constituia o activitate curentă și regulată. Astfel cum a arătat Comisia, această analiză este confirmată de numărul de autovehicule vândute de Erhvervsfinans în 1998.

74. În aceste condiții, se pare că nu s-ar putea contesta că cheltuielile angajate de această întreprindere pentru spațiile comerciale, pentru mobilierul de birou, pentru mijloacele informatice, pentru telefon, pentru verificarea conturilor etc. au servit, de asemenea, la realizarea acestor vânzări. În consecință, se consideră a fi justificat faptul că cifra de afaceri aferentă acestora este luată în considerare la calculul pro rata de deducere pentru că persoana impozabilă să fie scutită în mod efectiv de partea din TVA-ul suportat pentru cheltuielile generale care au servit la realizarea acestei activități taxabile.

75. Pentru acest motiv, propunem să se răspundă la întrebarea analizată că expresia „bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice”, prevăzută la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă, trebuie interpretată în sensul că nu include bunurile pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria, pe de o parte, și pentru a le revinde la încetarea contractelor de leasing, pe de altă parte, din moment ce, la încetarea închirierii, vânzarea acestor bunuri face parte integrantă din activitățile economice curente ale acestei întreprinderi.

IV – Concluzie

76. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă la întrebarea preliminară adresată de Højesteret după cum urmează:

„Expresia «bunuri de capital utilizate de persoana impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice», prevăzut la articolul 19 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, trebuie interpretat în sensul că nu include bunurile pe care o întreprindere de leasing le achiziționează pentru a le închiria, pe de o parte, și pentru a le revinde la încetarea contractelor de leasing, pe de altă parte, din moment ce, la încetarea închirierii, vânzarea acestor bunuri face parte integrantă din activitățile economice curente ale acestei întreprinderi.”

1 – Limba originală: franceza.

2 – Directiva din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

3 – Denumită în continuare „Erhvervsfinans”.

4 – 51/76, Rec., p. 113.

5 – Directiva din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303, denumită în continuare „A doua directivă”). În temeiul articolului 17 din directiva menționată, statele membre aveau posibilitatea de a exclude integral sau parțial, pe o perioadă de tranziție, bunurile de capital din regimul de deducere.

6 – Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 25).

7 – A se vedea de asemenea, în acest sens, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 55).

8 – Punctul 12.

9 – Punctul 17.

10 – A se vedea în special Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs (C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 28 și jurisprudența citată). A se vedea, pentru o aplicare recentă, Hotărârea din 25 octombrie 2007, CO.GE.P (C-174/06, Rep., p. I-9359, punctul 30).

11 – Hotărârea din 22 iunie 1993, Sofitam (C-333/91, Rec., p. I-3513, punctul 10).

12 – C-306/94, Rec., p. I-3695, punctul 21.

13 – Propunere de A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (*Bulletin des Communautés européennes*, supliment 11/73). Conform propunerii menționate, articolul 19 alineatul (2) era justificat astfel:

„Elementele avute în vedere la acest alineat trebuie excluse de la calculul pro rata, în scopul evitării posibilității de a denatura semnificația reală, în măsura în care astfel de elemente nu reflectă activitatea profesională a persoanei impozabile. Aceasta este situația vânzărilor având ca obiect bunuri de investiții și a operațiunilor imobiliare sau financiare efectuate doar cu titlu accesoriu, mai precis, care au doar o importanță secundară sau accidentală în raport cu cifra

total? de afaceri a întreprinderii. De altfel, aceste opera?iuni sunt excluse numai dac? nu fac parte din activitatea profesional? curent? a persoanei impozabile”(p. 20).