

62016CC0164

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MACIEJ SZPUNAR

prezentate la 31 mai 2017 (1)

Cauza C-164/16

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

împotriva

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd

[cerere de decizie preliminară formulată de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)
[Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit]

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/UE – Articolul 14 alineatul (2) litera (b) – Livrare de bunuri – Contract de leasing cu opțiune de cumpărare pentru o sumă semnificativă”

1.

Contractul de leasing continuă să ridice dificultăți de interpretare în raport cu dispozițiile referitoare la taxa pe valoare adăugată (denumită în continuare „TVA”). Ținând seama de caracterul mixt al acestui contract, nu pare întotdeauna evidentă calificarea lui drept livrare de bunuri sau drept prestare de servicii. Or, această calificare determină consecințe substanțiale pentru persoanele impozabile.

2.

Chiar dacă Curtea a fost sesizată deja cu numeroase cauze cu privire la contractul de leasing, niciuna dintre ele nu permite să se dea o calificare definitivă acestei operațiuni din punctul de vedere al TVA-ului. În prezenta cauză, Curtea va avea ocazia să aducă precizări suplimentare cu privire la această problemă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3.

Articolul 14 din Directiva 2006/112/CE (2) prevede:

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

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(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;

[...]"

4.

Potrivit articolului 24 alineatul (1) din această directivă:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

Legislația Regatului Unit

5.

Articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 a fost transpus în dreptul Regatului Unit la punctul 2 litera b) din anexa 4 la Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind TVA-ul) coroborat cu articolul 5 din aceeași lege.

6.

Articolul 99 din Consumer Credit Act 1974 (Legea din 1974 privind creditul de consum) prevede că, în orice moment înainte de scadența ultimei plăți datorate de debitor în temeiul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare [hire purchase agreement] reglementat de legea respectivă, debitorul are dreptul să rezilieze contractul prin notificarea intenției sale, după ce a plătit, dacă este cazul, suma calculată în conformitate cu articolul 100 din aceeași lege.

7.

Articolul 189 din Legea din 1974 privind creditul de consum definește contractul de locațiune cu opțiune de cumpărare [hire purchase agreement] ca fiind un contract potrivit căruia bunurile sunt închiriate în schimbul unor plăți periodice efectuate de locatar, iar dreptul de proprietate asupra bunurilor este transferat persoanei respective dacă sunt respectate clauzele contractului și intervin unul sau mai multe evenimente specificate, inclusiv exercitarea unei opțiuni de a cumpăra de către persoana în cauză.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8.

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (denumită în continuare „societatea MBFS”) este o filială a Daimler AG și are sediul în Regatul Unit. Aceasta oferă servicii financiare legate de utilizarea și de achiziționarea de vehicule. În această privință, ea oferă trei modele de contracte tip pentru utilizarea vehiculelor: contractul de locațiune („leasing”), un contract de tipul „locațiune cu opțiune de cumpărare” [hire purchase] și un contract mixt denumit „Agility”.

9.

Contractul de locațiune [leasing] exclude cumpărarea vehiculului de către locatar la finalul contractului. Părțile din procedura principală nu contestă că acest contract constituie o prestare de servicii în sensul dispozițiilor privind TVA-ul. Dimpotrivă, contractul de locațiune cu opțiune

de cumpărare („hire purchase”) este conceput într-un asemenea mod încât valoarea ratelor lunare să corespundă în principiu prețului vehiculului la care se adaugă costurile de finanțare. Contractul poate să prevadă fie plata unor rate egale, fie o ultimă plată semnificativ mai mare („balloon payment”), însă clientul are, în principiu, obligația să plătească toate ratele lunare. Acesta poate renunța la obligația amintită numai prin rezilierea contractului, ceea ce este posibil în temeiul dispozițiilor menționate mai sus privind creditul de consum. Contractul cuprinde o opțiune de cumpărare a vehiculului de către client la expirarea duratei contractului, clientul având în acest caz obligația să plătească o sumă finală simbolică (în general 95 GBP). Întrucât valoarea ratelor corespunde însă prețului total al vehiculului, nu are niciun sens economic să se renunțe la opțiunea de cumpărare a unui vehicul plătit integral. În procedura principală, este cert că contractul de locațiune cu opțiune de cumpărare („hire purchase”) constituie o livrare de bunuri în sensul dispozițiilor Legii privind TVA-ul.

10.

Litigiul principal privește contractul Agility și calificarea acestuia din punctul de vedere al dispozițiilor Legii privind TVA-ul.

11.

Acest contract este conceput astfel încât, la expirarea duratei locațiunii, clientul are posibilitatea de a exercita o opțiune de cumpărare a vehiculului, cu condiția de a plăti o sumă finală („optional purchase payment”) care corespunde valorii medii prevăzute a vehiculului la data cumpărării (în exemplele furnizate de instanța de trimitere, această sumă oscilează între 42 și 48 % din prețul inițial); valoarea ratelor lunare corespunde valorii restante a vehiculului, inclusiv costurile de finanțare. Potrivit constatărilor instanței de trimitere, în medie jumătate dintre clienți exercită opțiunea de a cumpăra vehiculul.

12.

Potrivit Her Majesty's Revenue and Customs (autoritatea fiscală din Regatul Unit), contractul Agility constituie o livrare de bunuri în sensul dispozițiilor privind TVA-ul. Autoritatea menționată a confirmat această interpretare într-o decizie din 16 decembrie 2008. La 23 decembrie 2008, societatea MBFS a atacat această decizie în fața instanței de prim grad, care a respins acțiunea la 17 decembrie 2012. Această hotărâre a fost însă anulată în apel prin hotărârea din 2 mai 2014, pe care autoritatea fiscală a atacat-o la instanța de trimitere.

13.

În aceste condiții, Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Care este sensul sintagmei «contract [...] care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate» din cuprinsul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112?

2)

Mai precis, în împrejurări precum cele din prezenta cauză, expresia «în condiții normale» impune unei autorități fiscale să se limiteze la identificarea existenței unei opțiuni de cumpărare care poate fi exercitată cel mai târziu la plata ultimei rate?

3)

Alternativ, sintagma «în condiții normale» impune autorității naționale să meargă mai departe și să stabilească scopul economic al contractului?

4)

În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea 3):

a)

interpretarea articolului 14 alineatul (2) din Directiva 2006/112 presupune o analiză a probabilității de exercitare a unei asemenea opțiuni de către client?

b)

valoarea prețului datorat la exercitarea opțiunii de cumpărare este relevantă pentru stabilirea scopului economic al contractului?”

14.

Această cerere de decizie preliminară a fost primită la Curte la 21 martie 2016. Societatea MBFS, Guvernul Regatului Unit și cel al Țărilor de Jos, precum și Comisia au depus observații. Societatea MBFS, Guvernul Regatului Unit și Comisia au fost reprezentate la ședința din 19 ianuarie 2017.

15.

Potrivit societății MBFS, Guvernului Regatului Unit și Comisiei, articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 se aplică contractelor care cuprind o opțiune de cumpărare a bunului care face obiectul contractului supus unor condiții potrivit cărora este cert sau foarte probabil că clientul va exercita această opțiune. Guvernul Regatului Unit consideră, în ceea ce îl privește, că fiind lipsit de relevanță aspectul dacă transferul proprietății asupra bunului care face obiectul contractului intervine automat sau dacă are un caracter opțional. În opinia sa, articolul 14 litera (b) din Directive 2006/112 se aplică întotdeauna atunci când clientul devine proprietarul bunului care face obiectul contractului la plata ultimei rate, chiar dacă plata acestei ultime rate are un caracter facultativ.

Apreciere

16.

Prin intermediul întrebărilor preliminare pe care le adresează în prezenta cauză și care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă și, după caz, în ce condiții contractul de locațiune însoțit de o opțiune de cumpărare a bunului de către locatar la expirarea perioadei de locațiune constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112. Propunem să începem această analiză cu examinarea modului de redactare a dispoziției menționate.

17.

Din modul de redactare a articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 reiese că această dispoziție privește contractele care au ca obiect transferul dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar, dar în cadrul căruia transferul acestui drept este amânat în timp, astfel încât nu intervine de la predarea bunului dobânditorului, ci numai la plata prețului total de către acesta.

18.

Astfel de contracte au adesea un caracter mixt, combinând caracteristicile unui contract de locațiune și ale unui contract de vânzare. Acest lucru este reflectat și de denumirile acestor contracte în anumite limbi, precum „hire purchase” în limba engleză sau „location vente” în limba franceză. În cadrul unui asemenea contract, locatorul/vânzător se obligă să pună bunul la dispoziția locatarului/cumpător pentru o anumită perioadă, apoi, după plata tuturor ratelor lunare de către acest locatar/cumpător, să transfere proprietatea asupra bunului respectiv. Locatarul are, în schimb, dreptul de folosință exclusivă a bunului și dobândește de asemenea, pe baza unei opțiuni sau automat, dreptul de proprietate asupra acestui bun la finalul contractului, pentru care se obligă să plătească toate ratele lunare prevăzute în contract și care, în ansamblu, constituie prețul de cumpărare a bunului care face obiectul contractului.

19.

În cadrul acestui tip de contract, dobândirea proprietății de către locatar/cumpător este, desigur, amânată în timp, însă nu intervine mai puțin în „normal”, întrucât constituie consecință normală a executării contractului. Transferul proprietății poate avea numai în împrejurări excepționale, în special atunci când una dintre părți reziliază contractul. Dreptul de a rezilia contractul rezultă fie chiar din contract (de exemplu atunci când una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile), fie din dispoziții legale. Dreptul de reziliere a contractului nu modifică însă cu nimic încadrarea juridică a acestui contract în raport cu articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112, întrucât contractul conduce în condiții normale la transferul proprietății.

20.

Transferul proprietății în cadrul acestui tip de contract are loc în mod normal la plata prețului total de către locatar/cumpător, subînțelegându-se că acest transfer poate fi condiționat, în plus, de necesitatea unei declarații unilaterale de voință în ceea ce privește exercitarea opțiunii de cumpărare a bunului care face obiectul contractului. În acest cadru trebuie interpretată noțiunea „ultima rată” care figurează la articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112. Prin urmare, este vorba despre plata ultimei sume la care este obligat locatarul/cumpător în temeiul contractului.

21.

Cu caracter accesoriu (întrucât aceasta nu privește prezenta cauză), trebuie să se adauge că articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 cuprinde de asemenea, pe lângă contractele de tipul „locațiune cu opțiune de vânzare”, contractele de vânzare cu plată în rate, dacă bunul care face obiectul contractului este predat cumpătorului înainte de plata prețului total, dar dreptul de proprietate este transferat acestuia doar după ce acesta și-a executat respectiva obligație. Asemenea contracte nu cuprind elemente de locațiune, ci se aseamănă, din

punct de vedere funcțional, cu contractele de tipul „contractelor de locațiune cu opțiune de cumpărare”.

Leasing

22.

Contractele de tipul „locațiune cu opțiune de cumpărare” fac parte din categoria contractelor de leasing în sens larg. Noțiunea „leasing” nu este definită precis și poate acoperi contracte de o natură extrem de diversă. Cu toate acestea, trăsătura lor caracteristică este că, din punctul de vedere al clientului, contractul de leasing este adesea un substitut pentru dobândirea proprietății asupra bunului care face obiectul contractului; clientul îl poate utiliza ca un proprietar fără a trebui să plătească într-o singură etapă întregul preț de cumpărare, ratele plătite de acesta (sau eventual de locatarii succesivi) pe durata contractului de leasing trebuind să acopere însă, în principiu, costurile de achiziție, de amortizare sau de finanțare a bunului de către locator.

23.

Transferul proprietății asupra bunului care face obiectul contractului de leasing la expirarea acestuia din urmă poate fi prevăzut în contract, însă nu este un element obligatoriu al acestuia. Contractele de leasing cuprind cel mai frecvent o opțiune de cumpărare. Este vorba despre o obligație unilaterală a locatorului de a transfera proprietatea asupra obiectului contractului locatarului atunci când acesta din urmă își exercită opțiunea respectivă și îndeplinește condițiile prevăzute în acest scop în contract. În general, una dintre aceste condiții este de a plăti o anumită sumă, care poate varia în mare măsură, de la o sumă pur simbolică la o parte semnificativă din valoarea bunului.

24.

Potrivit jurisprudenței Curții, contractul de leasing trebuie să fie, în principiu, calificat drept prestare de servicii (3). Cu toate acestea, Curtea a statuat, în Hotărârea Eon Aset Menidjment (4), ca și în Hotărârea NLB Leasing (5), în care a făcut trimitere la prima dintre ele, că, în anumite împrejurări, un contract de leasing putea constitui o livrare de bunuri. Aceasta a declarat în hotărârea respectivă că, „în situația în care contractul de leasing [...] prevede fie transferul proprietății asupra [bunului care face obiectul contractului] în favoarea utilizatorului la scadența acestui contract, fie faptul că utilizatorul dispune de atributele esențiale ale proprietății asupra [bunului] respectiv, în special de transferul majorității avantajelor și riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra acestuia, și faptul că valoarea actualizată a ratelor este practic identică cu valoarea de piață a bunului, operațiunea trebuie să fie asimilată achiziției unui bun [...]” (6).

Standardele internaționale de contabilitate cu privire la leasing

25.

Curtea a ajuns la această concluzie întemeindu-se pe standardele internaționale de contabilitate, care au fost integrate în dreptul Uniunii prin Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 (7). Leasingul a fost descris în standardul internațional de contabilitate 17 (denumit în continuare „IAS 17”). Existența unei clauze care prevede că proprietatea asupra bunului care face obiectul contractului de leasing se transferă locatarului înainte de expirarea contractului și faptul că suma chiriilor este, în principiu, egală cu valoarea de piață a bunului respectiv corespunde în esență, astfel cum arată Comisia în observații, celor două criterii care, „în mod individual sau corelate, ar putea în mod normal să conducă la clasificarea unui leasing drept leasing financiar”, conform punctului 10 literele (a) (8) și (d) (9) din IAS 17.

26.

Leasingul financiar (sau leasingul) este considerat o formă de investiții pe care le efectuează locatarul în bunul care face obiectul leasingului. Situația locatarului se aseamănă astfel cu cea a proprietarului, care obține venituri din ansamblul beneficiilor și suportă toate riscurile inerente utilizării bunului luat în leasing. Acest fenomen este denumit uneori „proprietate economică” (10). Leasingul financiar nu implică însă în mod necesar transferul definitiv al dreptului formal de proprietate către locatar, de exemplu în cazul în care durata leasingului este egală cu durata de utilizare economică a bunului care face obiectul acestuia. Leasingul financiar ia adesea forma unei relații trilaterale, în care finanțatorul (care este în general o instituție de credit sau o întreprindere specializată de leasing) asigură doar finanțarea, în timp ce bunul care face obiectul leasingului este livrat locatarului direct de către furnizor. În anumite sisteme juridice, doar leasingul financiar este calificat drept un leasing „veritabil” (11).

27.

În opinia noastră, din hotărârile Curții citate mai sus nu reiese însă că orice contract de leasing care poate fi calificat drept leasing financiar în temeiul IAS 17 trebuie considerat o livrare de bunuri în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112.

28.

Standardele internaționale de contabilitate au drept scop armonizarea înregistrărilor contabile astfel încât să reflecte cât mai bine posibil realitatea economică și financiară a întreprinderii, chiar dacă aceasta nu corespunde situației juridice formale. Bunul care face obiectul leasingului financiar este deci înscris în activul bilanțului locatarului, chiar dacă acesta din urmă nu a dobândit și nu va dobândi proprietatea asupra bunului respectiv. Punctul 21 din IAS 17 tratează în mod expres această situație (12). Potrivit punctului 8 din IAS 17, o operațiune de leasing este clasificată ca fiind un leasing financiar în cazul în care transferă locatarului „toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate”. În acest context, este vorba despre noțiuni economice care se referă la profiturile și pierderile care pot rezulta din utilizarea în scopul activității economice a bunului care face obiectul leasingului.

29.

În plus, înregistrarea contabilă care definește tranzacția se bazează în special pe cunoașterea de către întreprindere a adevăratei naturi economice a operațiunii și a efectului urmărit de aceasta. Din acest motiv, însuși punctul 9 din IAS 17 prevede că „[a]plicarea acestor definiții circumstanțelor diferite ale locatorului și ale locatarului poate face ca același leasing să fie clasificat în mod diferit de către aceștia. De exemplu, aceasta se poate întâmpla dacă locatorul beneficiază de o garantare a valorii reziduale oferită de un terț neafiliat locatarului”.

30.

Dispozițiile juridice se întemeiază însă pe o altă logică. Rezultatul economic al unei anumite operațiuni este mai puțin important decât adevărata încadrare juridică a soluțiilor contractuale adoptate și posibilitatea unui control cu un rezultat previzibil asupra acestei încadrări efectuat de autoritățile publice (administrative și juridice). Încadrarea juridică trebuie să corespundă aprecierii obiective care este efectuată cu privire la operațiune ca eveniment juridic concret, fiind necesar ca, în plus, această apreciere să fie, în măsura posibilului, împărțită de toate persoanele și autoritățile care participă la raporturile juridice.

31.

Pentru motivele de mai sus, considerăm că securitatea juridică impune ca contractele de leasing să fie calificate drept livrări de bunuri în scopuri de TVA doar în situațiile în care se poate considera cert că proprietatea va fi dobândită în mod normal de către locatar cel mai târziu la expirarea contractului. Apreciem că argumentele care urmează susțin această concluzie.

Contractele de leasing și categoriile de operațiuni în Directiva 2006/112

32.

Directiva 2006/112 prevede la articolul 2 alineatul (1) două categorii principale de operațiuni impozabile: livrarea de bunuri și prestarea de servicii (precum și achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri, care constituie însă, pe plan funcțional, forme specifice ale livrării de bunuri). Livrarea de bunuri înseamnă în principiu, în temeiul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. În ceea ce privește categoria prestărilor de servicii, aceasta nu este definită. Potrivit articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112, prestare de servicii înseamnă „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri”. În opinia noastră, poate fi considerată livrare de bunuri numai o operațiune care corespunde în mod efectiv definiției care figurează la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 sau care eventual a fost asimilat unei livrări de bunuri în temeiul altor dispoziții exprese ale directivei menționate, din care face parte în special articolul 14 alineatul (2) litera (b). Toate celelalte operațiuni constituie prestări de servicii.

33.

Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are în vedere transferul nu al dreptului de proprietate, ci al dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar. Această formulare urmărește detalierea definiției livrării de bunuri de diferitele reglementări ale statelor membre cu privire la momentul și la modalitatea de transfer al dreptului de proprietate în temeiul unui contract de vânzare sau al altor evenimente juridice. Diferența poate privi, de exemplu, aspectul dacă proprietatea a fost transferată la momentul încheierii contractului sau doar la predarea bunului, fapt de care va depinde națterea obligației fiscale. În orice caz însă, obținerea de către dobânditor a dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar impune transferul în acest moment al dreptului de proprietate sau eventual al unui alt drept real care conferă drepturi analoge celor care rezultă din dreptul de proprietate.

34.

Curtea a statuat, desigur, în repetate rânduri că noțiunea de livrare de bunuri nu se referă doar la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să

dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul s?u (13).

35.

Aceste hot?râri privesc îns? fie momentul în care a avut loc livrarea de bunuri (cauza Shipping and Forwarding Enterprise Safe), fie persoana care a efectuat această livrare (cauzele Auto Lease Holland ?i Fast Bunkering Klaip?da), fie chiar aspectul dac? transferul dreptului de a dispune de un bun trebuie s? rezulte dintr?un contract formal sau dac? aceasta poate fi efectul unor evenimente factuale precum intrarea în posesie cu bun??credin?? (cauza Ewita?K). Toate aceste cauze priveau situa?ii în care transferul propriet??ii fie avusese loc deja, fie trebuia s? aib? loc ulterior prin aplicarea contractului încheiat între p?r?i ?i trebuiau stabilite doar circumstan?ele precise ale acestui transfer, care erau importante pentru a constata obliga?iile fiscale ale operatorilor în cauz?.

36.

Numai în cauza Eon Aset Menidjmont Curtea a considerat c? se putea re?ine existen?a unei livr?ri de bunuri într?un caz în care aspectul dac? contractul de leasing care era examinat prevedea transferul c?tre locatar al dreptului de proprietate asupra bunului care f?cea obiectul acestuia era neclar sau cel pu?in nu reie?ea din prezentarea faptelor. În pofida acestei incertitudini, Curtea a statuat c? luarea unui bun în leasing poate fi asimilat? achizi?ion?rii unui bun de capital în cazul în care contractul de leasing prevede transferul propriet??ii asupra acestui bun c?tre locatar sau în cazul în care acesta din urm? dispune de atributele esen?iale ale propriet??ii în ceea ce prive?te acel bun, în special de transferul majorit??ii avantajelor ?i riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra vehiculului, iar valoarea actualizat? a ratelor este practic identic? cu valoarea de pia?? a bunului. Consider?m c? această apreciere trebuie precizat? în lumina modului de redactare ?i a obiectivului articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112.

37.

Astfel cum am ar?tat deja mai sus, defini?ia livr?rii de bunuri care figureaz? la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are în vedere deta?area acestei no?iuni de aspectele juridice formale cu privire la data ?i modalit??ile de transfer al propriet??ii prev?zute de ordinele juridice din diferitele state membre. Pentru a stabili persoana impozabil? în scopuri de TVA ?i momentul în care ia na?tere obliga?ia fiscal?, se poate face, a?adar, abstrac?ie de transferul formal al dreptului de proprietate ?i ne putem concentra pe transferul efectiv al dreptului de a dispune de bun.

38.

Suntem de p?rere c? acest lucru este posibil îns? numai cu condi?ia ca la un moment dat situa?ia de drept s? corespund? cu situa?ia de fapt, fie printr?un transfer formal al dreptului de proprietate (sau al unui drept care confer? un drept analog), fie prin constatarea apari?iei anumitor circumstan?e care implic? transferul acestui drept.

39.

Situa?ia poate fi diferit? doar pentru produsele care, în mod firesc ?i necesar, sunt destinate consumului (14). Într?o asemenea situa?ie, dreptul de a utiliza lucrul corespunde posibilit??ii de a?l consuma, chiar dac? acest drept de folosin?? este în principiu atât de asimilabil dreptului de proprietate încât se justific? calificarea acestuia drept livrare de bunuri în sensul dispozi?iilor privind TVA?ul.

40.

În schimb, nu se poate vorbi despre transferul dreptului de a dispune de un bun în calitate de proprietar pentru bunurile care nu sunt consumate și care, la finalul perioadei de utilizare, trebuie să fie în principiu restituite de către utilizatorul lor, un locatar de exemplu. Prin urmare, predarea către utilizator a bunului poate fi considerată în acest caz livrare de bunuri numai dacă este cert că proprietatea va fi dobândită în condiții normale la expirarea perioadei convenite pentru leasing. Într-o asemenea ipoteză, locatarul se află într-o situație similară celei a proprietarului, dreptul său de a dispune de bun fiind însă temporar limitat.

41.

O astfel de interpretare se justifică în special în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112, care are în vedere nu transferul dreptului de a dispune de un bun, ci în mod explicit dobândirea proprietății. În opinia noastră, aceasta demonstrează că intenția legiuitorului era de a include în domeniul de aplicare al acestei dispoziții contracte care au drept efect transferul proprietății, chiar dacă acest transfer este amânat în timp în raport cu data predării bunului către (viitorul) dobânditor. Prin formularea acestei dispoziții, legiuitorul a decis pur și simplu că operațiunea în ansamblu trebuie calificată de la bun început drept livrare de bunuri.

42.

Prin urmare, apreciem că articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că într-o sub incidență a acestuia exclusiv contractele de leasing pentru care este cert că proprietatea va fi transferată în mod normal locatarului la expirarea duratei contractului.

43.

Această situație se regăsește în special în cazul contractelor de tipul locațiunii cu opțiune de cumpărare, pentru care valoarea ratelor pe care locatarul se angajează să le plătească acoperă prețul total al bunului luat în leasing și a cărei proprietate este transferată locatarului în temeiul contractului la plata ultimei rate. În cadrul unui raport juridic astfel conceput, posibilitatea ca locatarul să nu dobândească proprietatea asupra bunului există numai dacă una dintre părți nu își îndeplinește obligațiile contractuale sau reziliază contractul. Acest lucru se poate întâmpla însă cu toate tipurile de contracte. De altfel, articolul 90 din Directiva 2006/112 prevede pentru această situație posibilitatea unei regularizări corespunzătoare.

44.

Se poate presupune de asemenea, în opinia noastră, că, atunci când valoarea chiriilor aferente leasingului pe care locatarul se angajează să le plătească corespunde prețului total al bunului, astfel încât locatarul, după ce a plătit toate chiriile, are posibilitatea de a dobândi dreptul de proprietate asupra acestui bun fără să trebuiască să suporte alte cheltuieli sau doar o sumă simbolică, transferul proprietății asupra bunului luat în leasing prezintă un grad de probabilitate apropiat de certitudine, întrucât altfel locatarul ar acționa în mod irațional din punct de vedere economic.

45.

Această ipoteză impune însă ca într-un contract de leasing să fi fost prevăzut o opțiune de cumpărare a bunului în favoarea locatarului, cu alte cuvinte, ca transferul proprietății să fie condiționat doar de voința locatarului. Astfel, ipoteza unui comportament rațional al locatarului se

justific? doar în aceste condi?ii. Este evident c? se pot avea de asemenea în vedere situa?iile specifice pentru care nu exist? un transfer al propriet??ii, de?i chiriile pl?tite de locatar corespund pre?ului integral al bunului, de exemplu atunci când leasingul are drept obiect ma?ini sau utilaje specializate care se dobândesc cu dificultate ?i durata sa acoper? toat? perioada de exploatare economic? util? pentru locatar. Cu toate acestea, este vorba despre situa?ii excep?ionale, care pot fi de asemenea tratate ca atare din punctul de vedere al TVA?ului.

46.

Consider?m, a?adar, c? Hot?rârile Eon Aset Menidjment (15) ?i NLB Leasing (16), citate anterior, trebuie interpretate în sensul c? este necesar s? fie calificat drept livrare de bunuri atât un contract care prevede automat transferul propriet??ii în favoarea utilizatorului dup? plata tuturor chiriilor la care locatarul s?a angajat, cât ?i un contract de leasing în temeiul c?ruia locatarul beneficiaz?, dup? plata tuturor chiriilor la care s?a angajat, de posibilitatea de a dobândi dreptul de proprietate asupra bunului luat în leasing printr?o declara?ie unilateral? de voin??, fie cu titlu gratuit, fie în schimbul pl??ii unei sume simbolice. În aceast? a doua ipotez?, circumstan?e speciale ale contractului concret pot indica c? opera?iunea constituie totu?i o prestare de servicii.

47.

În schimb, nu consider?m c? aceast? prezum?ie specific?, potrivit c?reia proprietatea asupra bunului care face obiectul contractului de leasing se transfer? locatarului la expirarea duratei contractului trebuie extins? la alte situa?ii care, potrivit IAS 17, ?in de leasingul financiar. Cu siguran??, aceasta este situa?ia cazurilor prev?zute la punctul 10 literele c) (17) ?i e) (18) din IAS 17, care nu prev?d nicidecum transferul propriet??ii asupra bunului luat în leasing la sfâr?itul contractului (19). Aceasta este situa?ia ?i pentru cazurile descrise la punctul 11 din IAS 17, dintre care dou? [literele (a) ?i (b)] privesc doar transferul riscului contractului în favoarea locatarului, iar cel de al treilea [litera (c)] exclude total transferul dreptului de proprietate, întrucât acesta reglementeaz? prelungirea duratei contractului de loca?iune pentru o perioad? suplimentar?.

48.

Nu suntem de acord cu teza, sus?inut? de Comisie în observa?iile sale în prezenta cauz?, potrivit c?reia contractul de leasing trebuie calificat drept livrare de bunuri în cazul prev?zut la punctul 10 litera (b) din IAS 17 (20). Decizia de a dobândi proprietatea asupra bunului luat în leasing nu depinde neap?rat exclusiv de pre?ul acestuia, ci se bazeaz? mai degrab? pe analiza nevoilor întreprinderii ?i pe utilitatea prezentat? de acest bun pentru activitatea viitoare a acesteia sau pe posibilitatea revânz?rii sale la un pre? avantajos. De?i pre?ul de cump?rare constituie o parte semnificativ? din pre?ul total al bunului, nimic nu permite, în opinia noastr?, s? se prezume în prealabil c? locatarul va exercita op?iunea, chiar dac? acest pre? este semnificativ mai redus decât valoarea de pia?? a bunului la expirarea duratei contractului de leasing. Dimpotriv?, atunci când circumstan?ele indicate la punctul 10 literele (b) ?i (c) din IAS 17 se reg?sesc împreun?, ceea ce putem imagina cu u?urin??, consider?m c? este foarte probabil c? nu va avea loc un transfer al propriet??ii.

49.

Interpretarea pe care o propunem cu privire la articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 este compatibil? cu modul de redactare a acestei dispozi?ii. Reamintim c? aceasta include conven?ii „care prev[?]d c?, în condi?ii normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate”.

50.

Prin urmare, contractul trebuie, în primul rând, să includă o clauză cu privire la transferul proprietății. Această clauză poate prevedea fie transferul automat al proprietății la finalul contractului, fie o opțiune de cumpărare a bunului luat în leasing. Contractele care nu cuprind nicio clauză de transfer al proprietății nu pot intra, în schimb, sub incidența dispozițiilor menționate mai sus.

51.

În al doilea rând, transferul proprietății trebuie să aibă loc în condiții normale. Noțiunea „în condiții normale” trebuie înțeleasă în funcție de desfășurarea prevăzută de contract, cu alte cuvinte, de executarea sa obișnuită. De asemenea, se poate atribui această calificare unor acte precum exercitarea unei opțiuni de cumpărare, care sunt, desigur, facultative din punct de vedere formal, dar care constituie în practică singurul comportament rațional din punct de vedere economic. În schimb, nu se poate vorbi despre desfășurare normală atunci când locatarul dispune de o opțiune veritabilă pe plan economic, întrucât „în condiții normale” există aceleași șanse de a dobândi sau de a nu dobândi proprietatea.

52.

În al treilea rând, în sfârșit, transferul proprietății trebuie să se facă cel mai târziu la plata ultimei rate (21). Prin rată, în opinia noastră, trebuie înțeleasă orice sumă pe care locatarul trebuie să o plătească în temeiul contractului. În contractele de leasing care cuprind o opțiune de cumpărare, plata ultimei rate oferă posibilitatea de a exercita această opțiune. Or, deși valoarea ratelor (obligatorii) corespunde prețului total al bunului și exercitarea acestei opțiuni nu impune o plată suplimentară a unei sume semnificative, trebuie să se prezume că oferirea posibilității de a exercita opțiunea este echivalentă în practică cu dobândirea proprietății. Tocmai pe această prezumție se întemeiază interpretarea care permite includerea unor asemenea contracte în domeniul de aplicare al articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112.

53.

În schimb, atunci când opțiunea de cumpărare constituie pentru locatar o opțiune veritabilă, plata tuturor ratelor nu poate fi considerată un eveniment care implică dobândirea proprietății, întrucât aceasta din urmă are loc numai după exercitarea opțiunii. Prin urmare, niciun contract de acest tip nu poate garanta că proprietatea este dobândită cel târziu la plata ultimei rate. În cazul în care noțiunea de ultima rată ar trebui interpretată în sensul că privește plata prețului de cumpărare, ar rezulta concluzia absurdă că toate contractele care cuprind o opțiune de cumpărare la expirarea contractului cu privire la bunul luat în leasing intră în domeniul de aplicare al articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 și, în consecință, constituie o livrare de bunuri.

54.

Aplicarea articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 în cazul contractelor de leasing care nu includ clauze precum cele menționate la punctul 45 din prezentele concluzii ar contrazice, așadar, nu numai modul de redactare și obiectivul acestei dispoziții, ci și, într-un mod mai general, economia și logica reținute de această directivă pentru clasificarea tipurilor de operațiuni impozabile. Astfel, ar trebui să fie încadrate în această situație ca livrări de bunuri operațiuni care au ca obiect principal punerea la dispoziție a unui bun, cu alte cuvinte, o prestare de servicii prin excelență, în timp ce dobândirea proprietății asupra acestui bun este doar un element suplimentar și eventual.

55.

Așa cum am arătat mai sus, contractul de leasing reprezintă adesea un substitut pentru proprietatea asupra unui bun, fără a constitui însă în mod necesar un mijloc de dobândire a proprietății, spre deosebire de contractele de locațiune cu opțiuni de cumpărare. Operatorii preferă uneori să utilizeze mijloace de producție în cadrul unei prestări de servicii furnizate de un alt operator, în loc să dobândească proprietatea asupra acestor mijloace de producție. Unul dintre avantajele pe care le prezintă o asemenea soluție este că nu trebuie plătit în prealabil tot TVA-ul datorat pentru dobândirea acestor mijloace de producție care generează venituri și, în consecință, posibilitatea de deducere, numai pentru viitor. Nu ni se pare oportun să restrângem această libertate contractuală (cu excepția înțelegerilor sau a abuzului, bineînțeles), calificând, fără o justificare expresă, drept livrare de bunuri contractele pe care părțile le-au încheiat în mod intenționat sub forma prestațiilor de servicii.

Concluzie

56.

Având în vedere considerațiile care preced, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] după cum urmează:

„Articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că trebuie calificat drept livrare de bunuri în sensul acestei dispoziții un contract de leasing în temeiul căruia proprietatea asupra bunului care face obiectul acestuia se transferă locatarului la expirarea duratei leasingului sau care prevede că această proprietate este dobândită printr-o declarație unilaterală de voință, în cazul în care valoarea ratelor la plată cărora locatarul s-a angajat prin contract este practic egală cu prețul de cumpărare a bunului respectiv la care se adaugă costurile de finanțare.”

(1) Limba originală: polona.

(2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

(3) Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punctul 11), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 61).

(4) Hotărârea din 16 februarie 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97).

(5) Hotărârea din 2 iulie 2015 (C-209/14, EU:C:2015:440).

(6) Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 40), și Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 30).

(7) Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO 2008, L 320, p. 1).

(8) Potrivit căreia „contractul de leasing transferă locatarului titlul de proprietate asupra activului până la sfârșitul duratei contractului de leasing”.

(9) Potrivit căreia „la începutul contractului de leasing valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a activului în regim de leasing”.

(10) A se vedea Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 10).

(11) De exemplu, instituția leasingului în dreptul francez sau contractul de leasing reglementat de Codul civil polonez (a se vedea Bénédicte, F., „Le crédit-bail financier en France”, *Uniform Law Review*, nr. 172/2011, p. 291-332; Katner, W. J., „Leasing in the Polish civil code”, *ibid.*, p. 401-414). A se vedea de asemenea von Bar, Ch., și alții (editori), „Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law”, Sellier, München, 2009, p. 292, în care, conform tradiției juridice anglo-saxone, locațiunea cu opțiune de cumpărare (leasing) este asimilată unui contract obișnuit de locațiune (calificat uneori drept „true lease”), în timp ce contractele de „hire purchase” sunt excluse din această categorie.

(12)

(13) A se vedea printre altele Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7), Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punctul 32), Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 39), Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita K (C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 33), și Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51).

(14) De exemplu carburanții, precum în Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), și în Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

(15) Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punctul 40).

(16) Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 30). Această hotărâre privește însă o situație în care Curtea însăși a constatat că circumstanțele de fapt demonstrau intenția părților de a transfera proprietatea asupra bunului care făcea obiectul contractului de leasing (a se vedea punctul 31 din hotărâre).

(17) În temeiul căreia „durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat”.

(18) Potrivit căreia „activele care constituie obiectul contractului de leasing au un caracter atât de special încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore”.

(19) Avem în vedere în mod firesc situația în care aceste circumstanțe apar în mod izolat, iar nu

împreună cu cele menționate la punctul 46 din prezentele concluzii.

(20) Potrivit căruia „locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă pentru ca, la începutul contractului de leasing, să existe certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată”.

(21) Simpla utilizare a termenului „rată” (sau a unor noțiuni analoge în alte versiuni lingvistice ale Directivei 2006/112, de exemplu „instalment” în limba engleză sau „Rate” în limba germană), care este neobișnuită în contextul unui contract de locațiune, pentru care se vorbește mai degrabă despre chirie, este suficientă pentru a demonstra că legiuitorul avea în vedere un contract al cărui obiectiv final este dobândirea proprietății.