

Cauza C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

împotriva

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Hamburg)

„A șasea directivă TVA — Scutiri — Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 — Noțiunea «tranzacții cu garanții» — Preluare a unei obligații de renovare a unui bun imobiliar — Refuz de scutire”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Scutiri prevăzute de a șasea directivă

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B lit. (d) pct. 2]

Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că noțiunea „tranzacții cu garanții” exclude din domeniul de aplicare al acestei dispoziții alte obligații decât cele financiare, precum obligația de renovare a unui bun imobil.

Examinarea comparată a diferitelor versiuni lingvistice ale dispoziției menționate relevă divergențe terminologice în ceea ce privește noțiunea „tranzacții cu garanții”. Într-adevăr, în anumite versiuni lingvistice, precum versiunile în limbile germană, franceză și italiană, această expresie are un sens general, în timp ce alte versiuni, precum cele în limbile engleză și spaniolă, fac referire în mod clar la obligațiile financiare.

Scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă privește, în afară de tranzacțiile cu garanții, negocierea și tranzacțiile cu garanții de credit, precum și gestionarea garanțiilor de credit. Este cert că toate aceste operațiuni constituie, prin natura lor, servicii financiare. Această concluzie este valabilă pentru celelalte operațiuni prevăzute la punctele 1 și 3-6 ale articolului 13 secțiunea B litera (d) din directiva menționată. Preluarea obligației de renovare a unui imobil nu constituie, prin natura sa, o operațiune financiară în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) din a șasea directivă și, în consecință, nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

(a se vedea punctele 18, 21-23 și 26 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 aprilie 2007(*)

„A șasea directivă TVA – Scutiri – Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 – Noțiunea «tranzacții cu garanții» – Preluare a unei obligații de renovare a unui bun imobiliar – Refuz de scutire”

În cauza C-455/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Hamburg (Germania), prin decizia din 1 decembrie 2005, primită de Curte la 23 decembrie 2005, în procedura

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

împotriva

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii J. N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis și de doamna Z. Chatzipavlou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de domnul D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de domnii G. Clohessy, SC, și C. Ramsay, BL;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul cipriot, de doamna D. Ergatoudi, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna T. Harris și de domnul T. Ward, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 13 sec?iunea B litera (d) punctul 2 din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „a ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (denumit? în continuare „Velvet & Steel”), pe de o parte, ?i Finanzamt Hamburg?Eimsbüttel (administra?ie fiscal?, denumit? în continuare „Finanzamt”), pe de alt? parte, cu privire la aplicarea taxei pe valoare ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) asupra prelu?rii obliga?iei de renovare a unui imobil de c?tre Velvet & Steel.

Cadrul juridic

Dreptul comunitar

3 Conform articolului 13 sec?iunea B litera (d) punctul 2 din a ?asea directiv?:

„F?r? a aduce atingere altor dispozi?ii comunitare, statele membre scutesc, în anumite condi?ii pe care acestea le stabilesc în scopul asigur?rii aplic?rii corecte ?i directe a unor asemenea scutiri ?i al prevenirii oric?ror posibile cazuri de evaziune, fraud? sau abuz:

[...]

d) urm?toarele tranzac?ii:

[...]

2. negocierea de garan?ii de credit sau de alte garan?ii sau orice tranzac?ii cu astfel de garan?ii, precum ?i gestionarea garan?iilor de credit de c?tre persoana care acord? creditul”.
[traducere neoficial?]

Dreptul na?ional

4 Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 din legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumit? în continuare „UStG”), în versiunea aplicabil? la momentul faptelor din ac?iunea principal?, sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri livr?rile ?i alte prest?ri de servicii pe care un comerciant le desf?oară în ?ar? cu titlu oneros în cadrul întreprinderii sale.

5 Articolul 4 punctul 8 litera g) din UStG scute?te de impozitul pe cifra de afaceri urm?toarele opera?iuni care intr? sub inciden?a articolului 1 alineatul 1 punctele 1-3:

„preluarea de obliga?ii, de garan?ii ?i orice raporturi privind garan?iile, precum ?i negocierea acestui tip de opera?iuni”.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

6 Burmeister Immobilien GmbH (denumit? în continuare «Burmeister») a vândut, în septembrie 1998, un teren pe care era construit un imobil colectiv de locuin?e dat în loca?iune. Dou? persoane fizice au încheiat în iulie 1999 o vânzare similar?. În cele dou? contracte de vânzare privind aceste opera?iuni, vânz?torii î?i asumaser? obliga?ia de a efectua lucr?rile necesare de renovare a imobilelor respective. Cei doi particulari î?i asumau de asemenea o garan?ie locativ?.

7 Ca urmare a opera?iunilor de vânzare men?ionate, vânz?torii au încheiat cu Velvet & Steel, la 25 septembrie 1998 ?i, respectiv, la 12 iulie 1999, contracte intitulate de „cesionare a unei p?r?i din pre?ul de vânzare pentru preluare de obliga?ie”.

8 Prin aceste contracte, Velvet & Steel a preluat obliga?iile de renovare a imobilelor asumate de c?tre vânz?tori, precum ?i garan?ia locativ?, în schimbul unei p?r?i din pre?ul de vânzare a acestor imobile, ?i anume 200 000 DEM în cadrul contractului încheiat cu Burmeister ?i 250 000 DEM în cadrul contractului încheiat cu persoanele fizice. Potrivit contractelor men?ionate, Velvet & Steel s?a angajat s? îi elibereze pe vânz?tori de toate cheltuielile ?i drepturile care le reveneau dobânditorilor imobilelor în temeiul lucr?rilor de renovare ?i de garan?ie locativ?.

9 Ulterior, cei doi dobânditori ai imobilelor au acceptat s? scuteasc? societatea Velvet & Steel de obliga?iile sale, în schimbul v?rs?rii în folosul lor a unei p?r?i din frac?iunea din pre?ul de vânzare cedat? acesteia din urm?. Profitul rezultat din această opera?iune, ?i anume 11 000 DEM ?i 13 750 DEM în temeiul contractelor încheiate cu Burmeister ?i, respectiv, cu persoanele fizice men?ionate, trebuia s? r?mân? dobândit societ?ii Velvet & Steel, cu titlu de „remunera?ie sau indemniza?ie/compensare forfetar? a profitului eventual nerealizat”. Acest profit a fost declarat de c?tre Velvet & Steel în scopul aplic?rii TVA?ului.

10 În urma unui control, Finanzamt a considerat c? preluarea obliga?iei de renovare de c?tre Velvet & Steel constituie o prestare supus? în mod obligatoriu pl??ii TVA?ului, potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 prima tez? din UStG. Velvet & Steel a introdus o contesta?ie împotriva avizului de impunere întocmit de Finanzamt, care a fost respins? de c?tre acesta la 10 iunie 2003.

11 La 14 iulie 2003, Velvet & Steel a contestat această decizie în fa?a Finanzgericht Hamburg. Întemeindu-se pe argumentarea potrivit c?reia niciuna dintre cele dou? obliga?ii pe care le preluase nu fusese executat?, aceasta a sus?inut în fa?a acestui organ juridic?ional c? opera?iunile în cauz? trebuie s? fie calificate ca „preluare de obliga?ii” în sensul articolului 4 punctul 8 litera g) din UStG, care constituie transpunerea în dreptul na?ional a articolului 13 sec?iunea B litera (d) punctul 2 din a ?asea directiv?. Dimpotriv?, Finanzamt a ar?tat c? dispozi?ia de drept comunitar invocat? vizeaz? numai preluarea de obliga?ii financiare, în timp ce preluarea obliga?iei de renovare a unui imobil intr? în categoria obliga?iilor de a face.

12 Instan?a de trimitere se întreb? dac? preluarea obliga?iei de renovare a unor bunuri imobile constituie o opera?iune scutit? de impozitul pe cifra de afaceri în temeiul articolului 4 punctul 8 litera g) din UStG. Aceasta consider? c? termenii articolului men?ionat exclud orice limitare a scutirii la obliga?iile financiare. Instan?a de trimitere se îndoie?te totu?i de conformitatea acestei interpret?ri cu articolul 13 sec?iunea B litera (d) punctul 2 din a ?asea directiv?, deoarece, contrar versiunilor în limba german? ?i francez?, versiunea în limba englez? a acestei dispozi?ii din a ?asea directiv? nu vizeaz? preluarea de obliga?ii în general, ci numai a formelor speciale de garan?ii sau de garan?ii de credit. În aceste condi?ii, Finanzgericht Hamburg a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 13 sec?iunea B litera (d) punctul 2 din a ?asea directiv? [...] trebuie interpretat în ceea ce prive?te no?iunea «tranzac?ii cu garan?ii» în sensul c? trebuie incluse în aceasta numai garan?iile financiare sau această dispozi?ie acoper? de asemenea preluarea altor garan?ii, de exemplu a

obligațiilor de a face?”

Cu privire la întrebarea preliminară?

13 Prin întrebarea preliminară, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul în care noțiunea „tranzacții cu garanții” exclude din domeniul de aplicare al acestei dispoziții alte obligații decât cele financiare, precum obligația de renovare a unui bun imobil.

14 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din a șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea în special hotărârea din 3 martie 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Rec., p. I-1719, punctul 24, hotărârea din 9 februarie 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec., p. I-1385, punctul 13, și hotărârea din 13 iulie 2006, United Utilities, C-89/05, Rec., p. I-6813, punctul 21).

15 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, scutirile menționate constituie noțiuni autonome de drept comunitar având ca obiect evitarea unor divergențe de la un stat membru la altul în aplicarea sistemului de TVA (hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec., p. I-13711, punctul 37, și hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia, C-394/04 și C-395/04, Rec., p. I-10373, punctul 15).

16 Astfel, dispozițiile comunitare trebuie să fie interpretate și aplicate uniform, în lumina versiunilor adoptate în toate limbile Comunității (a se vedea hotărârea din 7 decembrie 1995, Rockfon, C-449/93, Rec., p. I-4291, punctul 28, și hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 31).

17 În această privință, trebuie să se constate că a șasea directivă nu cuprinde nicio definiție a noțiunii „tranzacții cu garanții”, prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2.

18 Examinarea comparată a diferitelor versiuni lingvistice ale acestei dispoziții din a șasea directivă relevă divergențe terminologice în ceea ce privește noțiunea „tranzacții cu garanții”. Într-adevăr, în anumite versiuni lingvistice, precum versiunile în limbile germană, franceză și italiană, această expresie are un sens general, în timp ce alte versiuni, precum cele în limbile engleză și spaniolă, fac referire în mod clar la obligațiile financiare.

19 Potrivit unei jurisprudențe constante, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții comunitare nu poate să fie singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții sau să i se atribuie, în această privință, un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. O asemenea abordare ar fi într-adevăr incompatibilă cu cerința de aplicare uniformă a dreptului comunitar (a se vedea hotărârea din 12 noiembrie 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec., p. I-7053, punctul 16).

20 Or, în prezența unor divergențe lingvistice, nu s-ar putea aprecia întinderea expresiei respective pe baza unei interpretări exclusiv textuale. În consecință, această expresie trebuie interpretată în lumina contextului în care se înscrie, a finalităților și a economiei celei de a șasea directive (a se vedea în acest sens hotărârea din 5 iunie 1997, SDC, C-2/95, Rec., p. I-3017, punctul 22, hotărârea din 3 martie 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec., p. I-1527, punctul 42, și hotărârea Jyske Finans, citată anterior, punctul 31).

21 În ceea ce privește contextul în care se înscrie expresia menționată, trebuie subliniat că scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă privește, în

afară de tranzacțiile cu garanții, negocierea și tranzacțiile cu garanții de credit, precum și gestionarea garanțiilor de credit. Este cert că toate aceste operațiuni constituie, prin natura lor, servicii financiare.

22 Această concluzie este valabilă pentru celelalte operațiuni prevăzute la punctele 1 și 3-6 ale articolului 13 secțiunea B litera (d) din a șasea directivă. Astfel, punctul 1 privește creditele, punctul 3, depozitele bancare, conturile curente, plățile, transferurile, creanțele, cecurile și alte instrumente negociabile, punctul 4, mijloacele de plată, punctul 5, acțiunile și alte valori mobiliare și punctul 6, gestionarea fondurilor comune de plasament. Deși aceste operațiuni, definite în funcție de natura prestărilor de servicii furnizate, nu trebuie să fie efectuate în mod necesar de către bănci sau instituții financiare (a se vedea în acest sens hotărârea SDC, citată anterior, punctul 32, hotărârea din 26 iunie 2003, *MKG/Kraftfahrzeuge/Factoring*, C-305/01, Rec., p. I-6729, punctul 64, și hotărârea din 4 mai 2006, *Abbey National*, C-169/04, Rec., p. I-4027, punctul 66), ele sînt totuși, în ansamblul lor, de domeniul operațiunilor financiare.

23 În speță, preluarea obligației de renovare a unui imobil nu constituie, prin natura sa, o operațiune financiară în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) din a șasea directivă și, în consecință, nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

24 Această interpretare este, de altfel, confirmată de finalitatea scutirii operațiunilor financiare, astfel cum explică în observațiile sale scrise Comisia Comunităților Europene, și anume remediarea dificultăților legate de stabilirea bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului deductibil și evitarea unei creșteri a costului creditului de consum. Dat fiind că aplicarea TVA-ului asupra preluării unei obligații de renovare a unui bun imobil nu prezintă astfel de dificultăți, această operațiune nu are vocație să fie scutită.

25 În consecință, nici modul de redactare, nici contextul, nici finalitatea articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă nu permit să se stabilească faptul că intenția legiuitorului comunitar era scutirea de TVA a tranzacțiilor cu garanții care nu au un caracter financiar. Rezultă că o tranzacție cu o astfel de garanție este supusă TVA-ului.

26 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că noțiunea „tranzacții cu garanții” exclude din domeniul de aplicare al acestei dispoziții alte obligații decât cele financiare, precum obligația de renovare a unui bun imobil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 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 noțiunea „tranzacții cu garanții” exclude din domeniul de aplicare al acestei dispoziții alte obligații decât cele financiare, precum obligația de renovare a unui bun imobil.

Semnături

* Limba de procedură: germană.