

Cauza C-97/06

Navicon SA

împotriva

Administración del Estado

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Tribunal Superior de Justicia de Madrid)

„A șasea directivă TVA — Scutiri — Articolul 15 punctul 5 — Noțiunea «navlosire de nave maritime» — Compatibilitatea unei legi naționale care nu permite decât scutirea navlosirii totale”

Sumarul hotărârii

1. *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. 15 pct. 5)

2. *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. 15 pct. 5 și 13)

1. Articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat prin Directiva 92/111, care prevede scutirea navlosirii navelor utilizate pentru navigație în largul mării, trebuie interpretat în sensul că are în vedere atât navlosirea totală, cât și navlosirea parțială a acestor nave. Așadar, această dispoziție se opune unei legislații naționale care nu acordă beneficiul scutirii de TVA decât în cazul unei navlosiri totale a respectivelor nave.

Într-adevăr, în cadrul comerțului internațional, scutirea de taxa pe valoarea adăugată a operațiunilor de export în afara Comunității, a operațiunilor similare și a transportului internațional prevăzut la articolul 15 din A șasea directivă vizează respectarea principiului impozitării bunurilor sau serviciilor în cauză la locul de destinație al acestora. Astfel, orice operațiune de export, precum și orice operațiune asimilată exportului trebuie scutite de taxa respectivă în scopul garantării impozitării operațiunii în cauză exclusiv la locul unde bunurile respective vor fi consumate.

O reglementare națională care limitează scutirea de taxa pe valoarea adăugată la navlosirea totală condiționează beneficierea de aceasta de dimensiunea navei utilizate pentru operațiunea de navlosire, același volum de încercătură putând fi impozitat sau scutit, după cum aceasta din urmă acoperă totalitatea sau doar o parte din suprafața de încercătură a acestei nave. Or, se impune constatarea că o astfel de împrejurare lipsește de efectul său util scutirea navlosirii prevăzute de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă.

În aceste condiții, deși este adevărat că termenii utilizați pentru a desemna scutirea prevăzută de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă trebuie interpretați în mod strict, reținerea unei

interpretări deosebit de limitate a noțiunii de navlosire ar conduce la încălcarea atât a cuprinsului, cât și a obiectivului acestei dispoziții.

(a se vedea punctele 29 și 31-33 și dispozitiv 1)

2. Contractul de navlosire, în sensul articolului 15 punctul 5 din Așasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111, se deosebește de contractul de transport de bunuri prin faptul că presupune din partea unei persoane, navlosantul, punerea la dispoziția altei persoane, navlositorul, a unei nave sau a unei părți din aceasta, în timp ce, în cazul unui contract de transport de bunuri, în sensul articolului 15 punctul 13 din Așasea directivă, angajamentul cerutului față de clientul său privește doar deplasarea respectivelor bunuri. Revine instanței naționale să ia în considerare circumstanțele pertinente în care s-a desfășurat o operațiune de navlosire, pentru a cerceta elementele caracteristice ale acesteia în scopul de a fi măsurate și apreciate dacă această operațiune trebuie calificată drept navlosire sau prestare de servicii de transport de bunuri. Respectiva instanță va trebui să țină cont în special de clauzele contractului încheiat între părți, precum și de natura specifică și de conținutul specific ale serviciului prestat, pentru a stabili dacă acest contract reunește condițiile unui contract de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din Așasea directivă. O astfel de analiză a naturii juridice a contractului în cauză se dovedește a fi necesară în scopul asigurării aplicării corecte și directe a scutirilor prevăzute de Așasea directivă și al prevenirii oricărui cazuri de evaziune, fraudă sau abuz în cadrul punerii în aplicare a acestei directive.

(a se vedea punctele 37-40 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

18 octombrie 2007(*)

„Așasea directivă TVA – Scutiri – Articolul 15 punctul 5 – Noțiunea «navlosire de nave maritime» – Compatibilitatea unei legi naționale care nu permite decât scutirea navlosirii totale”

În cauza C-97/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Tribunal Superior de Justicia din Madrid (Spania), prin Decizia din 23 ianuarie 2006, primită de Curte la 20 februarie 2006, în procedura

Navicon SA

împotriva

Administración del Estado,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis (raportor), doamna R.

Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: domnul R. Grass,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul belgian, de doamna A. Hubert, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis și de doamna M. Papida, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna M. Afonso și de domnul L. Escobar Guerrero, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 martie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 384, p. 47, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Navicon SA (denumită în continuare „Navicon”), reclamant în acțiunea principală, pe de o parte, și Administración del Estado, pe de altă parte, având ca obiect refuzul acesteia din urmă de a o scuti de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aferentă sumelor plătite în temeiul unui contract de navosire parțial a navelor Navicon.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Sub titlul „Scutirea exporturilor din Comunitate, a operațiunilor similare și a transportului internațional”, articolul 15 punctele 1, 4, 5 și 13 din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricărui posibil cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

1. livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

[...]

4. livrarea de bunuri pentru alimentarea și aprovizionarea navelor:

- (a) utilizate pentru naviga?ia în largul m?rii ?i pentru transportul de c?l?tori cu plat? sau utilizate pentru activit??i comerciale, industriale sau de pescuit;
- (b) utilizate pentru salvare ori asisten?? pe mare sau pentru pescuitul de coast?, cu excep?ia, în cazul acestora din urm?, a proviziilor de la bordul navelor;

[...]

5. livrarea, modificarea, repararea, între?inerea, navlosirea ?i închirierea navelor maritime prev?zute la alineatul (4) literele (a) ?i (b) ?i livrarea, închirierea, repararea ?i între?inerea echipamentelor – inclusiv echipamente de pescuit – încorporate sau utilizate pe navele respective;

[...]

13. prestarea de servicii, inclusiv transportul ?i opera?iunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolul 13, atunci când acestea sunt legate direct de exportul bunurilor sau de importul bunurilor reglementate de articolul 7 alineatul (3) sau de articolul 16 alineatul (1) sec?iunea A”. [traducere neoficial?]

Reglementarea na?ional?

4 Articolul 22 alineatul 1 din Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor A?adido) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247, denumit? în continuare „Legea privind TVA?ul”) are urm?torul cuprins:

„Scutirile opera?iunilor asimilate exporturilor

Sunt scutite de tax?, în condi?iile prev?zute de reglementare, urm?toarele opera?iuni:

În primul rând: livrarea, construirea, modificarea, repararea, între?inerea, navlosirea total? ?i închirierea navelor men?ionate mai jos:

1) Navele apte pentru naviga?ie în largul m?rii utilizate pentru naviga?ie maritim? interna?ional? ?i care asigur? exercitarea de activit??i comerciale de transport de m?rfuri sau de pasageri cu plat?, inclusiv circuite turistice sau activit??i industriale sau de pescuit.

Scutirea nu se aplic? în niciun caz navelor destinate activit??ilor sportive, de agrement sau, în general, celor de uz personal.”

Situa?ia de fapt din ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

5 Dup? cum reiese din decizia de trimitere, Navicon ?i Compañía Transatlántica Española SA au încheiat un contract de navlosire par?ial? prin care prima punea la dispozi?ia celei de a doua, cu titlu oneros, o parte din suprafa?a de înc?rcare a navelor sale în scopul transport?rii de containere între mai multe porturi ale Peninsulei Iberice ?i Insulele Canare, care, potrivit articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, reprezint? un teritoriu extracomunitar. Navicon nu a înscris TVA?ul pe facturile aferente contractului men?ionat, întrucât aceasta a considerat c? opera?iunea de navlosire era scutit? de TVA.

6 Totuși, administrația fiscală spaniolă, considerând că nu trebuia să se aplice scutirea prevăzută la articolul 22 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, în măsura în care era vorba de o navlosire parțială, și nu totală, a efectuat ajustarea TVA-ului aferent sumelor achitate în temeiul contractului de navlosire menționat.

7 Navicon a contestat atunci respectiva ajustare în fața Tribunal Económico-Administrativo Regional din Madrid, care a respins acțiunea acesteia. În urma acestei decizii de respingere, Navicon a declarat apel în fața instanței de trimitere.

8 Considerând că pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat este necesar să se interpreteze A șasea directivă, Tribunal Superior de Justicia din Madrid a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În scopul scutirii prevăzute de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă, termenul «navlosire» trebuie interpretat în sensul că are în vedere doar navlosirea întregului spațiu al navei (navlosire totală) sau are în vedere și navlosirea unei părți sau a unui procent din spațiul navei (navlosire parțială)?

2) O legislație națională care permite doar scutirea navlosirii totale este contrară Celei de a șasea directive?”

Cu privire la întrebările preliminare

9 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că are în vedere atât navlosirea totală, cât și navlosirea parțială a navelor utilizate pentru navigație în largul mării. În această privință, instanța solicită de asemenea să se stabilească dacă această dispoziție se opune unei legislații naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care nu acordă beneficiul scutirii de TVA decât în cazul unei navlosiri totale a navelor menționate.

Observațiile prezentate Curții

10 Guvernul spaniol și guvernul elen consideră că noțiunea de navlosire prevăzută la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă are în vedere doar navlosirea întregului spațiu al navelor și, prin urmare, concluzionează că Legea privind TVA-ul este conformă dispoziției menționate. Cele două guverne arată în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, scutirile prevăzute în A șasea directivă sunt de strictă interpretare, întrucât reprezintă 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.

11 Guvernul spaniol adaugă că finalitatea scutirii prevăzute de dispoziția menționată este facilitarea aplicării TVA-ului în cazul livrărilor extracomunitare, ceea ce implică scutirea navlosirii doar în cazurile navigației internaționale. Potrivit acestui guvern, interpretarea cea mai conformă acestui obiectiv și care să fie cea mai strictă posibil constă în acordarea unei astfel de scutiri doar când este vorba despre navlosirea totală a navei, și anume atunci când destinatarul prestării de servicii este prezumat că o utilizează în cadrul navigației internaționale.

12 În schimb, guvernul belgian și Comisia Comunităților Europene susțin că termenul „navlosire”, care figurează la articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă, are în vedere atât navlosirea totală, cât și pe cea parțială a navelor maritime.

13 Potrivit aceluiași guvern, din termenii articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă reiese în

mod clar c? obiectivul acestei dispozi?ii este scutirea de TVA a navlosirii navelor utilizate pentru naviga?ie interna?ional?, ?i nu scutirea anumitor tipuri de navlosire a navelor. În orice caz, guvernul men?ionat aminte?te c?, în cazul în care o prevedere din dreptul comunitar poate primi mai multe interpret?ri, trebuie privilegiat? cea care este apt? s? garanteze efectul util al acesteia. În cauza principal?, o interpretare a no?iunii de navlosire limitat? la navlosirea total? ar compromite efectul util al respectivului articol 15 punctul 5, în sensul c?, pentru aceea?i c?l?torie ?i acela?i tip de cargou, o navlosire par?ial? ar determina plata TVA?ului, în timp ce, în cazul unei navlosiri totale, opera?iunea ar fi scutit?.

14 În prealabil, Comisia sus?ine c? trebuie aplicat criteriul interpret?rii stricte a dispozi?iilor privind scutirile de TVA, dat fiind c? scutirile privind navele ?i aeronavele, prev?zute de articolul 15 din A ?asea directiv?, reprezint? o dubl? excep?ie de la normele generale prev?zute de această directiv?, în m?sura în care acestea reprezint? scutiri ?i presupun o excep?ie de la sistemul comun de TVA pe pia?a unic?.

15 Totu?i, potrivit Comisiei, din cuprinsul articolului 15 punctul 5 din A ?asea directiv? reiese c? această dispozi?ie se refer? atât la navlosirea total?, cât ?i la navlosirea par?ial? a navelor maritime. Într?adev?r, dispozi?ia men?ionat? nu ar face nicio deosebire între cele dou? tipuri de navlosire ?i, prin urmare, nu pare posibil ca un stat membru s? poat? atribui scutirii în cauz? un domeniu de aplicare diferit de cel care reiese în mod evident din cuprinsul acestei directive (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air, C?382/02, Rec., p. I?8379). Pe de alt? parte, prima teză a articolului 15 din A ?asea directiv? nu ar conferi nicidecum statelor membre posibilitatea de a exercita o influen?? asupra domeniului de aplicare *ratione materiae* al unei scutiri, astfel cum este aceasta definit? de directiva men?ionat?.

16 Comisia consider?, în plus, c? bunurile care sunt exportate c?tre un stat ter? trebuie s? fie libere de orice tax? atunci când p?r?esc teritoriul comunitar, ceea ce impune neimpozitarea serviciului de navlosire prestat, fie c? este vorba despre o navlosire total? sau par?ial?. În sfâr?it, o aplicare a scutirii limitat? la navlosirea total? ar determina stabilirea acesteia în func?ie de dimensiunile navei care efectueaz? opera?iunea de navlosire, acela?i volum de înc?rc?tur? putând sau neputând s? fie scutit, în func?ie de suprafa?a de înc?rcare a navei respective.

17 Totu?i, Comisia analizeaz? de asemenea eventualele justific?ri ale Legii privind TVA?ul. În această privin??, Comisia analizeaz? posibilitatea de a acorda contractului de navlosire acela?i regim fiscal precum cel aplicat contractului de transport de bunuri, prev?zut de articolul 15 punctul 13 din A ?asea directiv?. Într?adev?r, scopul esen?ial ?i cauza contractului ar fi, în cele dou? cazuri, transferul de bunuri de la un punct la altul. Totu?i, Comisia consider? c? această asimilare ar fi contrar? con?inutului ?i obiectivului urm?rit de A ?asea directiv?, care a atribuit navlosirilor un regim juridic diferit de cel aplicabil serviciilor de transport.

18 În sfâr?it, Comisia concluzioneaz? c? revine instan?ei na?ionale s? stabileasc? dac?, ?inând cont de clauzele contractului existent între p?r?i, precum ?i de natura specific? ?i de con?inutul specific ale serviciului prestat, contractul în cauz? în ac?iunea principal? prezint? caracteristicile unui contract de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din A ?asea directiv?.

R?spunsul Cur?ii

19 Din decizia de trimitere reiese c? articolul 22 alineatul 1 din Legea privind TVA?ul scute?te de această tax? navlosirea total? a navelor utilizate pentru naviga?ie maritim? interna?ional? ?i care asigur? exercitarea de activit??i comerciale de transport de m?rfuri cu plat?. În plus, este cert c?, potrivit articolului 3 alineatul (3) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, Insulele Canare reprezint? un teritoriu extracomunitar ?i c?, în temeiul acestei dispozi?ii coroborate cu articolul 15 punctul 1 din aceea?i directiv?, transportul de bunuri c?tre aceste insule este considerat ca

reprezentând un export în scopul aplicării TVA-ului.

20 În ceea ce privește scutirile prevăzute de A șasea directivă, trebuie amintit că acestea constituie noțiuni autonome de drept comunitar care trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de A șasea directivă (a se vedea în special Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Regatul de Jos, 235/85, Rec., p. 1471, punctul 18, Hotărârea din 5 iunie 1997, SDC, C-2/95, Rec., p. I-3017, punctul 21, și Hotărârea Cimber Air, citată anterior, punctul 23).

21 Acest sistem se bazează în special pe două principii. Pe de o parte, TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii și pentru fiecare livrare de bunuri efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Pe de altă parte, principiul neutralității fiscale se opune tratamentului diferit în materie de aplicare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (Hotărârea Cimber Air, citată anterior, punctul 24).

22 Având în vedere aceste principii, scutirile menționate trebuie, așadar, interpretate în mod strict, dat fiind că acestea constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea SDC, citată anterior, punctul 20, Hotărârea Cimber Air, citată anterior, punctul 25, precum și Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, Rep., p. I-4841, punctul 18). Totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini aceste scutiri trebuie să fie interpretați într-un mod care le ar privea pe acestea de efecte (Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 17, și Hotărârea Haderer, citată anterior, punctul 18).

23 Noțiunea de navlosire prevăzută de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă trebuie interpretată în lumina criteriilor de interpretare care reies din jurisprudența citată la punctele 20-22 din prezenta hotărâre.

24 În această privință, trebuie să se constate că articolul menționat nu prezintă nicio definiție a noțiunii de navlosire. Potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept comunitar, trebuie să se țină seama nu numai de termenii utilizați, ci și de contextul în care apare aceasta și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în special Hotărârea din 18 mai 2000, KVS International, C-301/98, Rec., p. I-3583, punctul 21, și Hotărârea din 6 iulie 2006, Comisia/Portugalia, C-53/05, Rec., p. I-6215, punctul 20).

25 Din cuprinsul articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă reiese, în primul rând, că statele membre scutesc livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor maritime prevăzute la alineatul (4) literele (a) și (b) din același articol, în special cele utilizate pentru navigație în largul mării și care asigură o activitate comercială, precum și livrarea, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor – inclusiv echipamente de pescuit – încorporate sau utilizate pe navele respective.

26 Astfel, trebuie să se constate că respectivul articol 15 punctul 5 nu face nicio distincție între o navlosire totală și o navlosire parțială. Această dispoziție se limitează la a menționa navlosirile navelor utilizate pentru navigație în largul mării printre cazurile de scutire de TVA prevăzute de articolul 15, fără a oferi vreo precizare cu privire la caracterul total sau parțial al acestor navlosiri.

27 În plus, în măsura în care articolul 22 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul s-ar întemeia pe o interpretare specială a noțiunii de navlosire, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși, în temeiul tezei introductive a articolului 15 din A șasea directivă, statele membre stabilesc condițiile de scutire în scopul asigurării aplicării corecte și directe și al prevenirii oricărui

posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, aceste condiții nu se pot referi la definiția conținutului scutirilor prevăzute (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 11 ianuarie 2001, Comisia/Franța, C-76/99, Rec., p. I-249, punctul 26, și Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 24).

28 În această perspectivă, scutirea de TVA ori aplicarea acesteia unei operațiuni determinate nu depinde de interpretarea din dreptul intern (a se vedea în special Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, punctul 25, precum și Hotărârea Haderer, punctul 25, citate anterior).

29 În al doilea rând, în ceea ce privește obiectivul urmărit de articolul 15 din A șasea directivă, trebuie să se constate că acesta are în vedere scutirea de TVA a operațiunilor de export în afara Comunității, a operațiunilor similare și a transportului internațional. Într-adevăr, în cadrul comerțului internațional, o astfel de scutire vizează respectarea principiului impozitării bunurilor sau serviciilor în cauză la locul de destinație al acestora. Astfel, orice operațiune de export, precum și orice operațiune asimilată exportului trebuie scutite de TVA în scopul garantării impozitării operațiunii în cauză exclusiv la locul unde bunurile respective vor fi consumate.

30 În acțiunea principală, din formularea articolului 22 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul reiese că doar navlosirea totală a navelor utilizate pentru navigație în largul mării și pentru navigație internațională este scutită de TVA. Prin urmare, în pofida faptului că este vorba despre operațiuni asimilate exporturilor, această lege nu permite scutirea navlosirii parțiale a acestor nave. Rezultă că impozitarea acestui tip de navlosire pentru respectivele operațiuni încalcă principiul impozitării bunurilor sau serviciilor în cauză la locul de destinație al acestora și este contrar obiectivului avut în vedere de regimul scutirilor prevăzut de articolul 15 din A șasea directivă.

31 În plus, trebuie adăugat că, după cum arată instanța de trimitere, legea menționată, limitând scutirea de TVA la navlosirea totală, condiționează beneficierea de aceasta de dimensiunea navei utilizate pentru operațiunea de navlosire, același volum de încărcătură putând fi impozitat sau scutit, după cum aceasta din urmă acoperă totalitatea sau doar o parte din suprafața de încărcare a acestei nave. Or, se impune constatarea că o astfel de împrejurare lipsește de efectul său util scutirea navlosirii prevăzute de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă.

32 În aceste condiții, deși este adevărat că termenii utilizați pentru a desemna scutirea prevăzută de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă trebuie interpretați în mod strict, reținerea unei interpretări deosebit de limitate a noțiunii de navlosire ar conduce la încălcarea atât a cuprinsului, cât și a obiectivului acestei dispoziții.

33 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că are în vedere atât navlosirea totală, cât și navlosirea parțială a navelor utilizate pentru navigație în largul mării. Așadar, această dispoziție se opune unei legislații naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care nu acordă beneficiul scutirii de TVA decât în cazul navlosirii totale a respectivelor nave.

34 Comisia analizează totuși, în observațiile prezentate Curții, posibilitatea asimilării navlosirii parțiale a unei nave unui contract de transport de bunuri, ceea ce ar permite acordarea, în cazul navlosirii respective, a beneficiului scutirii rezervate prestărilor de servicii de transport privind bunuri exportate, prevăzută de articolul 15 punctul 13 din A șasea directivă, atunci când aceste bunuri îndeplinesc condițiile prevăzute de această dispoziție. În acest context și prin intermediul unei astfel de asimilări, s-ar putea acorda scutirea navlosirii parțiale a unei nave în cadrul unei operațiuni asimilate exportului.

35 În această privință, trebuie să se constate că, în ceea ce privește scutirile privind exporturile, A șasea directivă a rezervat acestor două tipuri de contracte, și anume contractul de navlosire și cel privind prestarea de servicii de transport, regimuri juridice diferite. Scutirea navlosirii navelor utilizate pentru navigație în largul mării a fost prevăzută de articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă, pe când cea a serviciilor de transport de bunuri este reglementată de punctul 13 al aceluiași articol. Așadar, din însuși cuprinsul acestui articol reiese că o asimilare a respectivelor contracte, în scopul de a le conferi același regim privind aplicarea TVA-ului, nu are niciun temei în cadrul sistemului de scutiri pus în aplicare de A șasea directivă.

36 După cum a arătat avocatul general la punctul 27 din concluziile prezentate, trebuie să se considere că, dacă ar fi avut intenția de a limita noțiunea de navlosire a navelor utilizate pentru navigație în largul mării la navlosirea totală a acestora și de a asimila navlosirea parțială unei prestații de servicii de transport de bunuri, legiuitorul comunitar ar fi precizat acest lucru în mod explicit la articolul 15 din A șasea directivă.

37 Totuși, revine instanței de trimitere să ia în considerare circumstanțele pertinente în care s-a desfășurat operațiunea de navlosire în cauză în acțiunea principală, pentru a cerceta elementele caracteristice ale acesteia în scopul de a fi în măsură să aprecieze dacă această operațiune trebuie calificată drept navlosire sau prestare de servicii de transport de bunuri. Respectiva instanță va trebui să țină cont în special de clauzele contractului încheiat între părți, precum și de natura specifică și de conținutul specific ale serviciului prestat, pentru a stabili dacă acest contract reunește condițiile unui contract de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă.

38 În această privință, după cum a subliniat Comisia, contractul de navlosire se deosebește de contractul de transport de bunuri prin faptul că presupune din partea unei persoane, navlosantul, punerea la dispoziția altei persoane, navlositorul, a unei nave sau a unei părți din aceasta, în timp ce, în cazul unui contract de transport de bunuri, angajamentul cerutului față de clientul său privește doar deplasarea respectivelor bunuri.

39 În plus, o astfel de analiză a naturii juridice a contractului în cauză în acțiunea principală se dovedește a fi necesară în scopul asigurării aplicării corecte și directe a scutirilor prevăzute de A șasea directivă și al prevenirii oricărui posibil caz de evaziune, fraudă sau abuz în cadrul punerii în aplicare a acestei directive.

40 Din cele ce preced rezultă că revine instanței de trimitere să stabilească dacă, în speță, contractul în discuție în acțiunea principală îndeplinește condițiile unui contract de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din A șasea directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 patra) declară:

1) **Articolul 15 punctul 5 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, trebuie interpretat în sensul că are în vedere atât navlosirea totală, cât și navlosirea parțială a navelor utilizate pentru navigație în largul mării. Așadar, această dispoziție se**

opune unei legisla?ii na?ionale, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care nu acord? beneficiul scutirii de TVA decât în cazul unei navlosiri totale a respectivelor nave.

2) Revine instan?ei de trimitere s? stabileasc? dac?, în spe??, contractul în discu?ie în ac?iunea principal? îndepline?te condi?iile unui contract de navlosire în sensul articolului 15 punctul 5 din A ?asea directiv? 77/388, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 92/111.

Semn?turi

* Limba de procedur?: spaniola.