

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 aprilie 2007*

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. Lohmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

* Limba de procedură: germana.

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 fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 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 (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „a șasea directivă”).

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (denumită în continuare „Velvet & Steel”), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (administrație fiscală, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la aplicarea taxei pe valoare adăugată (denumită în continuare „TVA”) asupra preluării obligației de renovare a unui imobil de către Velvet & Steel.

Cadrul juridic

Dreptul comunitar

- 3 Conform articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă:

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

[...]

d) următoarele tranzacții:

[...]

2. negocierea de garanții de credit sau de alte garanții sau orice tranzacții cu astfel de garanții, precum și gestionarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul”. [traducere neoficială]

Dreptul național

4. Potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 din legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în versiunea aplicabilă la momentul faptelor din acțiunea principală, sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri livrările și alte prestări de servicii pe care un comerciant le desfășoară în țară cu titlu oneros în cadrul întreprinderii sale.
5. Articolul 4 punctul 8 litera g) din UStG scutește de impozitul pe cifra de afaceri următoarele operațiuni care intră sub incidența articolului 1 alineatul 1 punctele 1-3:

„preluarea de obligații, de garanții și orice raporturi privind garanțiile, precum și negocierea acestui tip de operațiuni”.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 6 Burmeister Immobilien GmbH (denumită în continuare «Burmeister») a vândut, în septembrie 1998, un teren pe care era construit un imobil colectiv de locuințe dat în locațiune. Două persoane fizice au încheiat în iulie 1999 o vânzare similară. În cele două contracte de vânzare privind aceste operațiuni, vânzătorii își asumaseră obligația de a efectua lucrările necesare de renovare a imobilelor respective. Cei doi particulari își asumau de asemenea o garanție locativă.

- 7 Ca urmare a operațiunilor de vânzare menționate, vânzătorii au încheiat cu Velvet & Steel, la 25 septembrie 1998 și, respectiv, la 12 iulie 1999, contracte intitulate de „cesionare a unei părți din prețul de vânzare pentru preluare de obligație”.

- 8 Prin aceste contracte, Velvet & Steel a preluat obligațiile de renovare a imobilelor asumate de către vânzători, precum și garanția locativă, în schimbul unei părți din prețul de vânzare a acestor imobile, și anume 200 000 DEM în cadrul contractului încheiat cu Burmeister și 250 000 DEM în cadrul contractului încheiat cu persoanele fizice. Potrivit contractelor menționate, Velvet & Steel s-a angajat să îi elibereze pe vânzători de toate cheltuielile și drepturile care le reveneau dobânditorilor imobilelor în temeiul lucrărilor de renovare și de garanție locativă.

- 9 Ulterior, cei doi dobânditori ai imobilelor au acceptat să scutească societatea Velvet & Steel de obligațiile sale, în schimbul vârsării în folosul lor a unei părți din

fracțiunea din prețul de vânzare cedată acesteia din urmă. Profitul rezultat din această operațiune, și anume 11 000 DEM și 13 750 DEM în temeiul contractelor încheiate cu Burmeister și, respectiv, cu persoanele fizice menționate, trebuia să rămână dobândit societății Velvet & Steel, cu titlu de „remunerație sau indemnizație/compensare forfetară a profitului eventual nerealizat”. Acest profit a fost declarat de către Velvet & Steel în scopul aplicării TVA-ului.

- 10 În urma unui control, Finanzamt a considerat că preluarea obligației de renovare de către Velvet & Steel constituie o prestare supusă în mod obligatoriu plății TVA-ului, potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 1 prima teză din UStG. Velvet & Steel a introdus o contestație împotriva avizului de impunere întocmit de Finanzamt, care a fost respinsă de către acesta la 10 iunie 2003.
- 11 La 14 iulie 2003, Velvet & Steel a contestat această decizie în fața Finanzgericht Hamburg. Întemeindu-se pe argumentarea potrivit căreia niciuna dintre cele două obligații pe care le preluase nu fusese executată, aceasta a susținut în fața acestui organ jurisdicțional că operațiunile în cauză trebuie să fie calificate ca „preluare de obligații” în sensul articolului 4 punctul 8 litera g) din UStG, care constituie transpunerea în dreptul național a articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă. Dimpotrivă, Finanzamt a arătat că dispoziția de drept comunitar invocată vizează numai preluarea de obligații financiare, în timp ce preluarea obligației de renovare a unui imobil intră în categoria obligațiilor de a face.
- 12 Instanța de trimitere se întreabă dacă preluarea obligației de renovare a unor bunuri imobile constituie o operațiune scutită de impozitul pe cifra de afaceri în temeiul articolului 4 punctul 8 litera g) din UStG. Aceasta consideră că termenii articolului

menționat exclud orice limitare a scutirii la obligațiile financiare. Instanța de trimitere se îndoiește totuși de conformitatea acestei interpretări cu articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă, deoarece, contrar versiunilor în limba germană și franceză, versiunea în limba engleză a acestei dispoziții din a șasea directivă nu vizează preluarea de obligații în general, ci numai a formelor speciale de garanții sau de garanții de credit. În aceste condiții, Finanzgericht Hamburg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 2 din a șasea directivă [...] trebuie interpretat în ceea ce privește noțiunea «tranzacții cu garanții» în sensul că trebuie incluse în aceasta numai garanțiile financiare sau această dispoziție acoperă de asemenea preluarea altor garanții, 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, scutiile 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 Aceeași 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 țin 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