

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62010CJ0414

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

29 martie 2012 ( \* )

„TVA — A șasea directivă — Articolul 17 alineatul (2) litera (b) — Taxarea unui produs importat dintr-o țară terță — Reglementare națională — Dreptul de deducere a TVA-ului la import — Condiție — Plata efectivă a TVA-ului de către persoana obligată la plata taxei”

În cauza C-414/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 30 iulie 2010, primită de Curte la 19 august 2010, în procedura

Véleclair SA

împotriva

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Safjan, M. Ileși, E. Levits și J.-J. Kasel (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 octombrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru Véleclair SA, de É. Arcil, avocat;

—

pentru guvernul francez, de N. Rouam și de G. de Bergues, în calitate de agenți;

—

pentru guvernul german, de C. Blaschke și de T. Henze, în calitate de agenți;

—

pentru guvernul olandez, de C. Wissels, în calitate de agent;

—

pentru guvernul portughez, de S. Jaulino, precum și de L. Ines Fernandes și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de D. Recchia și de C. Soulay, precum și de F. Dintilhac, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 noiembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (2) litera (b) 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 Véleclair SA, pe de o parte, și ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, pe de altă parte, cu privire la o reglementare națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la import de plata efectivă a taxei menționate de către persoana obligată la plata taxei.

Cadrul juridic

A șasea directivă

3

Articolul 10 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„(a)

«Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b)

Taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. [...] [traducere neoficială]

4

Articolul 10 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă prevede:

„(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt

prestate serviciile.

[...]

Prin derogare de la dispozițiile de mai sus, statele membre pot prevedea ca taxa să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile:

—

fie cel târziu la data emiterii facturii sau a documentului care ține locul acesteia,

—

fie cel târziu la data încasării prețului,

—

fie, atunci când nu se emite sau când este emisă târziu factura sau documentul care îi ține locul, într-un termen specificat de la data faptului generator.

(3) Evenimentul generator are loc și taxa devine eligibilă în momentul importării bunurilor. Dacă bunurile sunt plasate într-unul dintre regimurile menționate la articolul 7 alineatul (3) la intrarea în Comunitate, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă doar atunci când bunurile ies de sub incidența regimurilor în cauză.

Cu toate acestea, dacă bunurile importate fac obiectul unor drepturi vamale, prelevări agricole sau al unor taxe cu efect echivalent instituite în temeiul unei politici comune, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă în momentul în care are loc evenimentul generator pentru taxele comunitare în cauză și când drepturile respective devin exigibile.

Dacă bunurile importate nu sunt supuse niciuneia dintre aceste taxe comunitare, statele membre aplică dispozițiile în vigoare care reglementează drepturile vamale în ceea ce privește momentul în care are loc evenimentul generator și momentul în care taxa devine exigibilă.” [traducere neoficială]

5

Articolul 17 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a)

taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost sau urmează a-i fi furnizate de către o altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării;

(b)

taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru bunurile importate pe teritoriul țării;

[...]” [traducere neoficială]

6

Articolul 18 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2) din A șasea directivă prevede:

„(1) Pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie:

[...]

(b)

să dețină un document de import care să specifice persoana în cauză ca destinatar sau importator și care să precizeze sau să permită calcularea cuantumului taxei datorate, pentru deducerile prevăzute în articolul 17 alineatul (2) litera (b);

[...]

(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

[...]” [traducere neoficială]

7

Articolul 21 punctul 2 din A șasea directivă prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată este datorată de:

[...]

2.

la import: persoana sau persoanele desemnate sau acceptate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată de către statul membru în care sunt importate bunurile.” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

8

Articolul 271 punctul II alineatul 1 din code général des impôts (Codul general al impozitelor, denumit în continuare „CGI”) prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru realizarea operațiunilor impozabile ale acestora și cu condiția ca aceste operațiuni să dea dreptul la deducere, taxa pe care persoanele impozabile o pot deduce este, după caz:

[...]

b)

taxa percepută la import.

[...]”

9

Articolul 291 punctul I alineatul 2 litera a) din CGI prevede:

„Este considerat import al unui bun

a)

intrarea în Franța a unui bun, originar sau care provine dintr-un stat sau teritoriu care nu aparține Comunității Europene, care nu a fost pus în liberă circulație [...]”

10

Articolul 293 A alineatul 1 din CGI prevede:

„La import, faptul generator se produce și taxa devine exigibilă la momentul la care bunul este considerat importat, în sensul alineatului 2 al punctului I al articolului 291.

[...]

Taxa trebuie achitată de persoana desemnată în declarația de import ca destinatar real al bunurilor.

[...]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11

În cursul anilor 1992-1995, Véleclair a importat biciclete, declarând că acestea proveneau din Vietnam. Administrația franceză vamală a considerat, în schimb, că aceste biciclete erau originare din China și a întocmit, așadar, un proces-verbal pentru declarație de origine falsă. În consecință, Véleclair a fost supus unor taxe vamale și unor taxe antidumping în valoare de aproape 4 milioane de euro, supuse la rândul lor unui TVA în valoare de 735 437 de euro.

12

Véleclair nu a achitat acest TVA, iar administrația vamală a informat administrația fiscală despre faptul că această taxă nu fusese achitată. Prin ordonanță din 12 februarie 1999, judecătorul-comisar a constatat decăderea din dreptul de a cere restituirea acestei creanțe, pentru motivul că nu fusese declarat cu titlu definitiv în cele douăsprezece luni de la publicarea redresării judiciare a Véleclair. Această decizie a fost confirmată în ultimă instanță de Cour de cassation la 8 iulie 2003.

13

Véleclair a depus o cerere de rambursare a sumei de 723503,37 euro, corespunzătoare creditului de TVA deductibil a cărui titular se considera la 31 decembrie 1997 pentru majorarea TVA-ului la import aferent taxelor eludate.

14

Această cerere a fost respinsă de administrația fiscală pentru motivul că, potrivit dispozițiilor CGI, deductibilitatea TVA-ului la import era condiționată de plata prealabilă efectivă a acestuia. Poziția

administra?iei fiscale a fost confirmat? în prim? instan?? de tribunal administrativ d'Orléans (Tribunalul Administrativ din Orléans). Întrucât apelul declarat împotriva acestei decizii la cour administrative d'appel de Nantes (Curtea Administrativ? de Apel din Nantes) a fost de asemenea respins, Véleclair a formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat).

15

În fa?a acestei instan?e, Véleclair a sus?inut c? exercitarea dreptului s?u de deducere nu putea fi condi?ionat? de plata prealabil? efectiv? a taxei pe care o datora pentru motivul c? dispozi?iile articolului 271 punctul II alineatul 1 litera b) din CGI, care prev?d c? dreptul de deducere a TVA-ului este condi?ionat de încasarea efectiv? a acestuia de c?tre administra?ia fiscal?, iar nu de simpla sa exigibilitate, sunt incompatibile cu dispozi?iile articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv?.

16

Acestea sunt condi?iile în care Conseil d'État a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv? permite unui stat membru s? condi?ioneze, ?inând cont în special de riscurile de fraud?, dreptul de deducere a [TVA-ului] la import de plata efectiv? a acestei taxe de c?tre persoana obligat? la plata taxei, atunci când persoana obligat? la plata [TVA-ului] la import ?i titularul dreptului de deducere aferent sunt, ca în Fran?a, aceea?i persoan??”

Cu privire la întrebarea preliminar?

17

Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? acesta permite unui stat membru s? condi?ioneze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectiv? prealabil? a taxei men?ionate de c?tre persoana obligat? la plata taxei atunci când aceasta este de asemenea titularul dreptului de deducere.

18

Pentru a r?spunde la această întrebare, este necesar, în primul rând, s? se aminteasc? faptul c?, potrivit chiar textului articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv?, persoana impozabil? are dreptul de a deduce TVA-ul „datorat sau pl?tit” pentru bunurile importate pe teritoriul ??rii.

19

În consecin?ă, în chiar cuprinsul acestei dispozi?ii, care reia expresia utilizat? la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?, potrivit c?reia persoanele impozabile au dreptul de a deduce TVA-ul „datorat sau pl?tit” pentru bunurile sau serviciile care le-au fost sau urmeaz? a le fi furnizate, se prevede clar c? dreptul de deducere a taxei de care beneficiaz? persoana impozabil? prive?te nu numai TVA-ul pe care aceasta l-a pl?tit, ci ?i TVA-ul datorat, cu alte cuvinte, cel care trebuie înc? s? fie pl?tit.

20

Astfel cum a ar?tat avocatul general la punctele 56-58 din concluzii, termenul „datorat” se refer? astfel la o obliga?ie fiscal? exigibil? ?i presupune, a?adar, ca persoana impozabil? s? aib? o

obliga?ie de plat? a TVA-ului pentru care solicit? deducerea.

21

Trebuie ad?ugat, pe de o parte, c?, dac? legiuitorul Uniunii ar fi dorit s? condi?ioneze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectiv? prealabil? a acestui TVA, el ar fi putut s? fac? acest lucru în mod explicit, de exemplu, prin eliminarea termenului „datorat” din articolul 17 men?ionat.

22

Pe de alt? parte, rezultat? din coroborarea articolului 17 alineatul (1) din A ?asea directiv? ?i a articolului 10 alineatul (3) din aceea?i directiv? c? na?terea dreptului de deducere a TVA-ului nu depinde de faptul c? a intervenit plata contrapartidei datorate pentru bunul sau pentru bunurile importate.

23

Rezult? c?, în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv?, dreptul de deducere a TVA-ului la import nu poate, în principiu, s? fie condi?ionat de plata efectiv? prealabil? a acestui TVA.

24

În al doilea rând, trebuie s? se constate c? aceast? interpretare a articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv? este sus?inut? de alte dispozi?ii din A ?asea directiv?.

25

Astfel, pe de o parte, articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?, care utilizeaz? de asemenea, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 19 din prezenta hot?râre, termenii „datorat? sau pl?tit?”, trebuie în?eles în sensul c? problema de a ?ti dac? TVA-ul datorat pentru opera?iuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauz? a fost sau nu a fost pl?tit c?tre Trezorerie nu influen?eaz? dreptul de deducere al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 ianuarie 2006, Optigen ?i al?ii, C-354/03, C-355/03 ?i C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54).

26

Pe de alt? parte, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 37 din concluzii, articolul 18 din A ?asea directiv?, intitulat „Norme care reglementeaz? exercitarea dreptului de deducere”, se limiteaz? s? prevad?, la alineatul (1) litera (b), c?, pentru a-?i exercita dreptul de deducere a TVA-ului la import, unica obliga?ie a persoanei impozabile este de a de?ine un document de import care s? specifice persoana în cauz? ca destinatar sau importator ?i care „s? precizeze sau s? permit? calcularea” cuantumului taxei datorate. În consecin??, nici chiar exercitarea dreptului de deducere men?ionat nu este condi?ionat? de plata efectiv? prealabil? a TVA-ului la import.

27

În al treilea rând, trebuie precizat c? interpretarea de mai sus corespunde obiectivelor celei de A ?asea directive, din moment ce aceasta permite s? se asigure c? dreptul de deducere, care, în principiu, nu poate fi limitat, r?mâne o parte integrant? a mecanismului TVA-ului ?i poate continua s? se exercite imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 iulie 2006, Kittel ?i Recolta Recycling, C-439/04 ?i C-440/04,

Rec., p. I-6161, punctul 47).

28

Interpretarea menționată este, în plus, cea mai aptă pentru a garanta respectarea principiului neutralității fiscale.

29

În această privință, trebuie amintit că regimul deducerilor urmărite să degreveze în totalitate antreprenorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca aceste activități să fie ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48 și jurisprudența citată).

30

Or, pentru motivele prezentate mai pe larg de avocatul general la punctele 39-42 din concluzii, condiționarea dreptului de deducere a TVA-ului la import de plata efectivă prealabilă a acestui TVA ar avea drept consecință supunerea persoanei impozabile, pentru o anumită perioadă, unei sarcini economice care nu îi revine și pe care regimul deducerilor urmărite tocmai să o evite.

31

Această interpretare nu este repusă în discuție de argumentul potrivit căruia, în lipsa plății efective prealabile a TVA-ului la import, ar exista un risc de fraudă sau de abuz privind TVA-ul.

32

Astfel, mai întâi, după cum reiese dintr-o jurisprudență constantă, combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin Așesea directivă. Revine celui care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile pentru a beneficia de deducere, iar administrația fiscală, dacă constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod fraudulos, este autorizată să impună retroactiv plata sumelor deduse. Pe de altă parte, este de competența instanței naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere circumstanțele cauzei, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos (a se vedea în special Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctele 54 și 55, precum și jurisprudența citată).

33

În plus, nu se poate susține în mod valabil că un import constituie o operațiune pentru care există un risc crescut de fraudă sau de abuz. Astfel, importul unui bun constituie un act fizic ce este atestat și poate fi verificat de administrația competentă datorită prezenței în vamă a bunului menționat.

34

În sfârșit, împrejurarea că persoana obligată la plata TVA-ului la import este de asemenea titularul dreptului de deducere a TVA-ului menționat nu este de natură să crească mai mult riscul de fraudă sau de abuz privind TVA-ul. Dimpotrivă, astfel cum a arătat Comisia Europeană, împrejurarea că una și aceeași persoană este deopotrivă persoană obligată la plata TVA-ului și titular al dreptului de deducere face ca această situație să se apropie de cea existentă în cadrul



regimului de taxare invers? a TVA-ului prev?zut de A ?asea directiv?. Or, astfel cum legiuitorul Uniunii a reiterat în considerentul (42) al Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), acest regim permite, printre altele, combaterea evaziunii fiscale ?i a fraudei constatate în anumite tipuri de opera?iuni.

35

Având în vedere ansamblul acestor considera?ii, la întrebarea preliminar? trebuie s? se r?spund? c? articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu permite unui stat membru s? condi?ioneze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectiv? prealabil? a taxei men?ionate de c?tre persoana obligat? la plata taxei atunci când aceasta este de asemenea titularul dreptului de deducere.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

36

Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Articolul 17 alineatul (2) litera (b) 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 trebuie interpretat în sensul c? nu permite unui stat membru s? condi?ioneze dreptul de deducere a taxei pe valoarea ad?ugat? la import de plata efectiv? prealabil? a taxei men?ionate de c?tre persoana obligat? la plata taxei atunci când aceasta este de asemenea titularul dreptului de deducere.

Semn?turi

( \* ) Limba de procedur?: franceza.