

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a opta)

21 februarie 2013(*)

„Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 211 – Amânare de la plata TVA-ului la import”

În cauza C-79/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Alba Iulia (România), prin decizia din 12 octombrie 2011, primită de Curte la 14 februarie 2012, în procedura

SC Mora IPR SRL

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Sibiu,

Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Sibiu,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul E. Jarașișnas (raportor), președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul român, de R. H. Radu, precum și de A. L. Crișan și de R. M. Giurescu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Bouyon și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 26 alineatul (2) TFUE, a articolelor 28 TFUE și 30 TFUE, a articolului 107 alineatul (1) TFUE, precum și a articolului 211 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Mora IPR SRL (denumită în continuare „Mora IPR”), pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu și Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Sibiu, pe de altă parte, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aplicată unor importuri de produse provenite din Franța.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede că importul de bunuri este supus TVA-ului.

4 În conformitate cu articolul 71 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA:

„Atunci când, la introducerea în Comunitate, bunurile sunt plasate [...] sub regimuri de admitere temporară cu scutire totală de drepturi de import sau sub regimuri de tranzit extern, faptul generator intervine și TVA devine exigibil doar în momentul în care bunurile nu mai intră sub incidența regimurilor [...] respective.”

5 Articolul 211 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre stabilesc modalitățile de plată în ceea ce privește importul de bunuri.

În special, statele membre pot prevedea ca, în cazul importului de bunuri efectuat de către persoane impozabile sau anumite categorii de astfel de persoane, de către persoane obligate la plata TVA sau de anumite categorii de astfel de persoane, TVA datorat pentru import să nu fie achitat la momentul importului, cu condiția să fie menționat ca atare în declarația privind TVA ce se depune în conformitate cu articolul 250.”

6 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

7 Articolul 406 din Directiva TVA prevede:

„Dispozițiile în vigoare în momentul în care bunurile erau plasate sub regim de admitere temporară, cu scutirea totală de drepturile de import [...] în unul dintre noile state membre, continuă să se aplice până când bunurile nu mai sunt reglementate de aceste regimuri [...] după data aderării, în cazul în care se îndeplinesc următoarele condiții:

(a) bunurile au părăsit în Comunitate sau în unul dintre noile state membre înainte de data aderării;

(b) bunurile se aflau, la intrarea în Comunitate sau în unul dintre noile state membre, sub unul dintre aceste regimuri [...];

(c) bunurile nu au ieșit de sub incidența regimurilor [...] respective înainte de data aderării.”

8 Potrivit articolului 408 din Directiva TVA:

„(1) Următoarele operațiuni sunt asimilate unui import de bunuri, în cazul în care se demonstrează că sunt în liberă circulație în unul dintre noile state membre sau în Comunitate:

(a) scoaterea, inclusiv scoaterea neregulată, a bunurilor de sub regimul de admitere temporară, sub care au fost plasate înainte de data aderării, în condițiile prevăzute la articolul 406;

[...]”

Dreptul român

9 Articolul 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumit în continuare „Codul fiscal”), în special normele privind amânarea de la plata TVA-ului datorat pentru importul de bunuri, a fost modificat de mai multe ori în perioada din litigiul principal.

10 În primul rând, articolul 157 alineatele (1)-(5) din Codul fiscal, în versiunea în vigoare la 1 ianuarie 2007 (Legea nr. 343 din 17 iulie 2006, *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 662, din 1 august 2006), avea următorul cuprins:

„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 1562 și 1563.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 1562, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-1471, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b)-g).

(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu excepția importurilor scutite de taxă, se plătește la organul vamal, în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import.

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.

(5) Importatorii persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, evidențiază taxa aferentă bunurilor importate în decontul prevăzut la art. 1562, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-1471.”

11 În al doilea rând, articolul 157 din Codul fiscal, în vigoare începând cu 3 aprilie 2007, prevedea la alineatele (4) și (5):

„(4) Prin exceptare de la prevederile alin. (3), în perioada 15 aprilie 2007-31 decembrie 2008 inclusiv, nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, care au obținut certificat de amânare de la plată, în condițiile stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice. De la data de 1 ianuarie 2009, prin exceptare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.

(5) Persoanele impozabile prevăzute la alin. (4) evidențiază taxa aferentă bunurilor importate în decontul prevăzut la art. 1562, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-1471.”

12 În al treilea rând, articolul 157 alineatele (4) și (5) din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat începând cu 1 ianuarie 2008 prin Ordonanța de urgență nr. 106/2007 din 4 octombrie

2007 (*Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 703, din 18 octombrie 2007*), prevede:

„(4) Prin exceptare de la prevederile alin. (3), în perioada 15 aprilie 2007-31 decembrie 2011 inclusiv nu se face plata efectiv? la organele vamale de c?tre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au ob?inut certificat de amânare de la plat?, în condi?iile stabilite prin ordin al ministrului economiei ?i finan?elor. De la data de 1 ianuarie 2012, prin exceptare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectiv? la organele vamale de c?tre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.

(5) Persoanele impozabile prev?zute la alin. (4) eviden?iaz? taxa aferent? bunurilor importate în decontul prev?zut la art. 1562, atât ca tax? colectat?, cât ?i ca tax? deductibil?, în limitele ?i în condi?iile stabilite la art. 145-1471.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

13 SC MORA IPR SRL este o societate comercial? cu r?spundere limitat? cu sediul în România, având ca obiect de activitate fabricarea de produse din material plastic. Aceasta este înregistrat? în scopuri de TVA începând cu 1 ianuarie 2007.

14 Din decizia de trimitere rezult? c?, în perioada 7 august-12 decembrie 2006, Mora IPR a importat echipamente industriale din Fran?a în România, pe baza unor contracte de comodat ?i de închiriere încheiate cu societatea francez? Mora International, asociatul s?u majoritar.

15 Importul s?a realizat în regim de admitere temporar? cu scutirea de la garantarea taxelor la import ?i a TVA?ului, pe baza aprob?rii vicepre?edintelui Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal?.

16 Durata aditerii temporare a fost limitat? la 24 de luni, astfel încât, în perioada 7 august-12 decembrie 2008, Mora IPR ar fi trebuit s? închid? acest regim vamal prin reexportul sau prin punerea în liber? circula?ie a m?rfurilor în discu?ie în litigiul principal. Întrucât reclamanta nu a închis acest regim, autoritatea vamal? a procedat la închiderea sa din oficiu prin punerea acestor m?rfuri în liber? circula?ie la 6 septembrie 2010 ?i a stabilit în sarcina Mora IPR plata TVA?ului aferent importului m?rfurilor respective.

17 Mora IPR a sesizat instan?a de trimitere sus?inând c? modific?rile legislative succesive aduse articolului 157 din Codul fiscal în perioada aprilie 2007-decembrie 2008 constituie o restric?ie privind libera circula?ie a m?rfurilor, sunt discriminatorii „în mediul concuren?ial” ?i i?au cauzat pierderi patrimoniale de peste 300 000 de euro.

18 În fa?a acestei instan?e, Mora IPR a sus?inut c? dispozi?iile legale criticate încalc? articolul 211 din Directiva TVA, întrucât modific?rile intervenite în textul articolului 157 din Codul fiscal în perioada 1 august 2006-18 octombrie 2007 au condus la aplicarea, în cazul unor situa?ii care ar fi identice, în opinia Mora IPR, a trei regimuri juridice diferite, ?i anume neplata TVA?ului la import, plata efectiv? a TVA?ului în vam? la momentul declara?iei de import ?i, respectiv, amânarea de la plat? a TVA?ului la import pe baza unui certificat emis în condi?ii stabilite ulterior prin ordin al ministrului economiei ?i finan?elor.

19 Astfel, potrivit Mora IPR, între lunile august ?i decembrie 2006, nu se datora plata efectiv? a TVA?ului în vam?. Închiderea regimului de admitere temporar? prin importul definitiv în România al echipamentelor industriale în discu?ie în litigiul principal pân? la 15 aprilie 2007 nu ar fi necesitat plata TVA?ului în vam? pentru niciun echipament provenit din Uniunea European? care f?cea obiectul unui import temporar pân? la 31 decembrie 2006. În schimb, aceea?i opera?iune finalizat? prin import definitiv în perioada august?decembrie 2008 ar fi necesitat plata efectiv? a

TVA-ului în vamă, cu excepția agenților economici care ar fi putut obține un certificat de amânare de la plată. Altfel, regimul juridic privind plata efectivă a TVA-ului ar fi fost modificat, în timp ce, potrivit Mora IPR, contribuabilul nu mai putea modifica situația de fapt în discuție în litigiul principal.

20 În opinia Mora IPR, cele trei regimuri juridice diferite aplicabile unor situații de fapt nescute simultan sunt de natură să creeze o discriminare între agenții economici aflați în situații identice, fie prin obligarea numai a unora la plata efectivă a TVA-ului la import, fie prin amânarea altora de la plata TVA-ului pe baza unor certificate emise pe criterii subiective. Această împrejurare ar fi echivalentă unui ajutor de stat direct, incompatibil cu articolul 107 TFUE, și ar constitui o încălcare a articolului 26 alineatul (2) TFUE.

21 Mora IPR a susținut, mai mult, că refuzul de restituire a TVA-ului la import de către autoritățile fiscale române trebuie considerat aplicare a unei taxe la importul unor bunuri provenite dintr-un alt stat membru, care este contrar articolelor 28 TFUE și 30 TFUE.

22 În aceste condiții, Curtea de Apel Alba Iulia a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 211 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune a fi instituită o condiție suplimentară (de tipul obșinerii, într-o perioadă determinată, a unui certificat de amânare de la plată, în condițiile stabilite prin ordin al ministrului economiei și finanțelor), în afara celei privind realizarea mențiunilor în decontul de TVA, în sarcina persoanelor impozabile, îndreptate să nu plătească TVA-ul datorat pentru import la organele vamale?

2) Articolul 26 alineatul (2) [TFUE], articolele 28 [TFUE], 30 [TFUE] și [articolul] 107 alineatul (1) [TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unor intervenții legislative repetate de tipul celor prevăzute la punctul 1 și punctul 2 din Ordonanța de urgență nr. 22 din 28 martie 2007, respectiv punctul 69 din Ordonanța de urgență nr. 106 din 4 octombrie 2007, prin care dispozițiile articolului 157 alineatul (4) din Codul fiscal au fost modificate astfel încât numai unora dintre plătitorii de TVA (care au efectuat sau au fost considerați că au efectuat importul după 15 aprilie 2007 și au obținut certificat de amânare de la plată) dintre cei aflați în situații identice (deținând bunuri în import temporar din perioada de preaderare) li se permite să nu achite TVA în vamă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 211 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează amânarea de la plata TVA-ului datorat pentru bunurile importate de obținerea unui certificat pe care dispozițiile acestei directive nu îl prevăd în mod obligatoriu.

24 În această privință, trebuie arătat că din însuși modul de redactare a articolului 211 din Directiva TVA rezultă că statele membre stabilesc modalitățile de plată a TVA-ului datorat pentru importul de bunuri și că, în special, acestea pot prevedea ca TVA-ul să nu fie achitat la momentul importului de persoanele impozabile sau de anumite categorii de astfel de persoane, de persoanele obligate la plata TVA sau de anumite categorii de astfel de persoane, cu condiția ca această taxă să fie menționată ca atare în declarația privind TVA care se depune în conformitate cu articolul 250 din această directivă.

25 Din articolul 211 rezultă că statele membre pot institui un drept la amânare de la plata TVA-ului la import și că pot acorda această modalitate de plată nu tuturor persoanelor impozabile supuse acestei taxe, ci anumitor categorii de astfel de persoane.

26 Cu toate acestea, modalitățile de plată a TVA-ului datorat pentru import pot fi stabilite de statele membre numai cu respectarea principiului neutralității fiscale.

27 Astfel, principiul neutralității fiscale, principiu fundamental al sistemului comun de TVA, se opune, pe de o parte, ca măsururi care se află în concurență unele cu altele să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia percepției TVA-ului (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 67 și jurisprudența citată).

28 Potrivit guvernului român, condițiile pentru obținerea unui certificat de amânare de la plată stabilite de ministrul finanțelor publice răspund unui imperativ de interes general, și anume combaterea evaziunii fiscale prin asigurarea unor garanții cu privire la capacitatea persoanei impozabile de a-și duce la îndeplinire obligațiile fiscale.

29 Asemenea condiții, în măsura în care ar urmări garantarea colectării în întregime a TVA-ului datorat pe teritoriul național, sunt, sub rezerva respectării îndeosebi a principiului neutralității fiscale, de natură să fie justificate în mod obiectiv. Instanța de trimitere are însă obligația de a verifica dacă această situație se regăsește în litigiul cu care este sesizat.

30 Trebuie să se adauge că nu poate fi considerată discriminare împrejurarea că importatorul persoană impozabilă și înregistrat în scopuri de TVA este, în funcție de data de ieșire a bunurilor plasate sub regim de admitere temporară înainte de data aderării statului membru la Uniune, supus unor norme eventual diferite în ceea ce privește modalitățile de plată a TVA-ului.

31 Astfel, pe de o parte, în temeiul articolului 406 din Directiva TVA, dispozițiile în vigoare la momentul în care bunurile au fost introduse și plasate sub regim de admitere temporară în unul dintre noile state membre înainte de data aderării acestuia la Uniunea Europeană continuă să se aplice după această dată și în anumite condiții până când bunurile ies de sub incidența acestui regim. Conform articolului 408 din această directivă, scoaterea bunurilor dintr-un asemenea regim este asimilată unui import de bunuri. Aceasta constituie, potrivit articolului 71 alineatul (1) din directiva menționată, faptul generator al TVA-ului și determină exigibilitatea sa. Faptul că, înainte de aderarea unui stat la Uniune, bunurile introduse în acest stat și plasate sub regim de admitere temporară sunt supuse normelor naționale în vigoare la data ieșirii lor de sub incidența acestui regim rezultă, așadar, din aplicarea acestor dispoziții.

32 Pe de altă parte, împrejurarea că normele naționale în discuție în litigiul principal au făcut obiectul unor modificări succesive și că din această cauză rezultă că bunurile plasate înainte de data aderării sub regim de admitere temporară pot fi astfel supuse unor norme diferite, aplicabile tuturor persoanelor impozabile, în funcție de data de la care au ieșit de sub incidența acestui regim, nu constituie în sine o discriminare. Nici faptul că, în speță, un certificat de amânare de la plată a fost solicitat doar pe o perioadă determinată, fie aceasta de mai mulți ani, nu poate fi considerat că generează o discriminare.

33 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 211 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează amânarea de la plata TVA-ului datorat pentru bunurile importate de obținerea unui certificat pe care dispozițiile acestei

directive nu îl prevăd în mod obligatoriu, în măsura în care condițiile de obținere a unui asemenea certificat respectă principiul neutralității fiscale, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă articolul 26 alineatul (2) TFUE, articolele 28 TFUE și 30 TFUE și articolul 107 alineatul (1) TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unor „intervenții legislative repetate” precum cele în discuție în cauza principală, care privesc amânarea de la plata TVA-ului la import.

35 Trebuie amintit că, în cadrul cooperării instituite prin articolul 267 TFUE, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 26 ianuarie 1993, Telemarsicabruzzo și alții, C-320/90-C-322/90, Rec., p. I-393, punctul 61, și Hotărârea din 31 ianuarie 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Rep., p. I-349, punctul 57).

36 Curtea subliniază de asemenea că decizia de trimitere trebuie să indice motivele exacte care au determinat instanța națională să reflecteze asupra interpretării dreptului Uniunii și să considere necesar să adreseze Curții întrebări preliminare (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 6 decembrie 2005, ABNA și alții, C-453/03, C-11/04, C-12/04 și C-194/04, Rec., p. I-10423, punctul 46 și jurisprudența citată).

37 Astfel, întrucât decizia de trimitere reprezintă temeiul procedurii desfășurate în fața Curții, este indispensabil ca instanța națională să clarifice cadrul factual și normativ al litigiului principal și să ofere un minimum de explicații cu privire la motivele care au stat la baza alegerii dispozițiilor de drept al Uniunii a căror interpretare o solicită și cu privire la legătura pe care o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului cu care este sesizat (a se vedea în acest sens printre altele Ordonanța din 28 iunie 2000, Laguillaumie, C-116/00, Rec., p. I-4979, punctele 23 și 24, Hotărârea din 19 aprilie 2007, Asemfo, C-295/05, Rep. p. I-2999, punctul 33, Hotărârea Centro Europa 7, citată anterior, punctul 54, precum și Ordonanța din 17 septembrie 2009, Canon Kabushiki Kaisha, C-181/09, punctul 10).

38 Or, în speță, se impune constatarea că, referitor la a doua întrebare adresată, decizia de trimitere nu îndeplinește aceste cerințe. Rezultă că, în lipsa unor informații suficiente, nu este posibilă stabilirea problemei concrete de interpretare care ar putea fi ridicată în raport cu dispozițiile de drept al Uniunii a căror interpretare o solicită instanța de trimitere în cadrul celei de a doua întrebări.

39 Prin urmare, a doua întrebare trebuie declarată inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

40 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 opta) declară:

Articolul 211 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care

condi?ioneaz? amânarea de la plata taxei pe valoarea ad?ugat? datorat? pentru bunurile importate de ob?inerea unui certificat pe care dispozi?iile acestei directive nu îl prev?d în mod obligatoriu, în m?sura în care condi?iile de ob?inere a unui asemenea certificat respect? principiul neutralit??ii fiscale, aspect care trebuie verificat de instan?a de trimitere.

Semn?turi

* Limba de procedur?: româna.