HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

18 decembrie 2007 *

În cauza C-368/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 din Tratatul CE de tribunal administratif de Lyon (Franța), prin Decizia din 5 septembrie 2006, primită de Curte la 8 septembrie 2006, în procedura

Cedilac SA

împotriva

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii A. Tizzano (raportor), A. Borg Barthet, M. Ilešič și E. Levits, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Cedilac SA, de A. Bouzidi, avocat;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 septembrie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 și a articolului 18 alineatul (4) 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 Cedilac SA (denumită în continuare „Cedilac”), pe de o parte, și ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie, pe de altă parte, în legătură cu cererea acestei societăți având ca obiect obligarea statului francez la plata unei indemnizații pentru repararea prejudiciului pretins a fi fost suferit de aceasta ca urmare a măsurilor legislative care au însoțit eliminarea regulii denumite „a decalării cu o lună” aplicabile în materia deducerii taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) care s-a aplicat unei operațiuni impozabile.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care impozitul deductibil devine exigibil.” [traducere neoficială]

4 Articolul 18 din A șasea directivă prevede:

„[…]

2. Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în temeiul dispozițiilor alineatului (1).

[…]

4. Atunci când pentru o anumită perioadă fiscală valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

[…]" [traducere neoficială]

5 Conform articolului 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă, pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4) al aceluiași articol, statele membre pot „continua să aplice dispozițiile de derogare de la principiul deducerii imediate, conform articolului 18 alineatul (2) primul paragraf". [traducere neoficială]

6 Articolul 28 alineatul (4) din A șasea directivă are următorul conținut:

„Perioada de tranziție este inițial de cinci ani, începând de la 1 ianuarie 1978. Cel târziu la șase luni înainte de sfârșitul acestei perioade și ori de câte ori este necesar în continuare, Consiliul revizuiește situația derogărilor prevăzute la alineatul (3) pe baza unui raport al Comisiei și hotărăște în unanimitate, la propunerea Comisiei, dacă unele dintre sau toate aceste derogări se elimină." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

7 Până la 1 iulie 1993, Codul general al impozitelor (code général des impôts, denumit în continuare „CGI") prevedea, în conformitate cu articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă, o regulă denumită „a decalării cu o lună", care deroga de la principiul deducerii imediate a TVA-ului.

8 În temeiul acestei derogări, persoanele impozabile nu aveau posibilitatea, contrar prevederilor articolului 18 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, să deducă imediat din TVA-ul pe care îl datorau taxa plătită pentru bunurile care nu reprezentau imobilizări și pentru servicii. Într-adevăr, aplicând regula decalării cu o lună, nu se putea opera o astfel de deducere decât asupra valorii TVA-ului datorat pentru luna următoare celei în cursul căreia apăruse dreptul de deducere.

9 Cu toate acestea, articolul 2.-I din Legea nr. 93-859 din 22 iunie 1993 de modificare a bugetului pentru anul 1993 (JORF din 23 iunie 1993, p. 8815, denumită în continuare „Legea din 1993") a abrogat, începând cu 1 iulie 1993, regula decalării cu o lună și a introdus în CGI articolul 271-1, al cărui paragraf 3 are următorul cuprins:

„Deducerea taxei care s-a aplicat bunurilor și serviciilor se efectuează prin scădere din taxa datorată de persoana impozabilă pentru luna în cursul căreia a luat naștere dreptul de deducere."

10 În plus, articolul 2.-II din Legea din 1993 a instituit o serie de dispoziții tranzitorii care figurează la noul articol 271 A din CGI (denumite în continuare „dispozițiile tranzitorii").

11 Astfel, potrivit articolului 271 A alineatul 1 din CGI, persoanele impozabile care și-au început activitatea înainte de 1 iulie 1993 efectuează la momentul primei declarații căreia i se aplică principiul „deducerii imediate” o „deducere de referință” a valorii TVA-ului deductibil echivalentă cu media lunară a drepturilor dobândite în cursul lunilor august 1992-iulie 1993. În continuare, valoarea acestei deduceri este transformată în creanță față de autoritățile fiscale și este supusă unor modalități de rambursare speciale.

12 Alineatul 2 al aceluiași articol prevede în mod special că, atunci când deducerea de referință nu a putut fi efectuată în totalitate din valoarea TVA-ului deductibil, diferența rămasă se deduce din valoarea TVA-ului deductibil aferent bunurilor care nu constituie imobilizări și servicii din lunile următoare.

13 Articolul 271 A alineatul 5 din CGI prevede că, atunci când valoarea deducerii de referință nu depășește 10 000 FRF (1 524,49 euro), persoanele impozabile nu sunt obligate, în principiu, să efectueze această deducere în condițiile prevăzute la alineatul 1 al articolului respectiv.

14 Potrivit Decretului nr. 93-1078 din 14 septembrie 1993 (JORF din 15 septembrie 1993, p. 12883), Decretului nr. 94-296 din 6 aprilie 1994 (JORF din 16 aprilie 1994, p. 5646) și Decretului nr. 2002-179 din 13 februarie 2002 (JORF din 15 februarie 2002, p. 2968), creanțele ai căror titulari erau persoanele impozabile în temeiul articolului 271 A din CGI au fost rambursate în modul următor:

— în 1993, creanțele a căror valoare nu depășea 150 000 FRF (22 867,35 euro) au fost rambursate în întregime. În cursul aceluiași an, creanțele care depășeau această valoare au făcut obiectul unei rambursări în limita a 25 %, cu o plată minimă de 150 000 FRF;

— în 1994, creanțele restante au făcut obiectul unei înscrieri în cont și au fost rambursate în limita a 10 % din valoarea lor inițială;

— în fiecare dintre anii următori, creanțele au fost rambursate în limita a 5 % din valoarea lor inițială;

— în 2002, toate creanțele restante au fost rambursate în întregime în mod anticipat.

15 Aceste creanțe erau purtătoare de dobânzi la rata de 4,5 % pentru dobânzile scadente în 1993, de 1 % pentru dobânzile scadente în 1994 și de 0,1 % pentru dobânzile aferente fiecăruia dintre anii următori.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

16 La 26 decembrie 2002, Cedilac a solicitat statului francez plata sumei de 1 524 806,62 euro cu titlu de reparare a prejudiciului pe care aceasta pretinde că l-a suferit ca urmare a aplicării dispozițiilor tranzitorii în cursul anilor 1993-2002.

17 Întrucât ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie nu a dat niciun răspuns la această cerere de despăgubire, Cedilac a sesizat tribunal administratif de Lyon (Tribunalul Administrativ din Lyon) cu o acțiune îndreptată împotriva acestei decizii implicite de respingere.

18 Înainte de a se pronunța cu privire la cererea introductivă formulată de Cedilac, instanța menționată, prin Hotărârea din 15 noiembrie 2005, a solicitat opinia Conseil d'État (Consiliul de Stat) cu privire la aspectul dacă dispozițiile tranzitorii sunt compatibile cu articolul 17 și cu articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă.

19 Prin Avizul din 14 iunie 2006, Conseil d'État a apreciat că întrebarea adresată de tribunal administratif de Lyon are o dificultate care poate justifica formularea unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare în fața Curții.

20 În aceste condiții, tribunal administratif de Lyon a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[D]ispozițiile adoptate de Franța pentru a însoți eliminarea regulii decalării cu o lună sunt compatibile cu dispozițiile articolului 17 și ale articolului 18 alineatul (4) din [A șasea directivă]?"

21 Întrucât a considerat că, având în vedere numărul acțiunilor deja formulate pe rolul tribunalelor administrative și miza financiară considerabilă pentru bugetul statului francez, întrebarea menționată necesita un răspuns urgent din partea Curții, instanța de trimitere a solicitat acesteia din urmă judecarea trimiterii preliminare potrivit procedurii accelerate, în temeiul articolului 104a primul paragraf din Regulamentul de procedură.

22 Prin Ordonanța din 25 septembrie 2006, președintele Curții a respins această cerere, considerând că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 104a primul paragraf.

23 Prin Ordonanța din 23 martie 2007 a președintelui Curții, a fost respinsă ca inadmisibilă cererea de intervenție depusă de Fromagerie des Chaumes SAS.

Cu privire la întrebarea preliminară

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 și articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei măsuri naționale precum dispozițiile tranzitorii.

25 Propunând să se răspundă în mod afirmativ la întrebarea adresată de instanța de trimitere, menționată la punctul precedent, Cedilac susține că dreptul de deducere imediată constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legiuitorul comunitar, astfel încât, în lipsa oricărei dispoziții derogatorii, acest drept ar trebui să poată fi exercitat imediat pentru totalitatea valorilor TVA-ului aplicat operațiunilor aferente intrărilor.

26 În schimb, guvernul francez și Comisia propun Curții să răspundă în mod negativ la întrebarea respectivă, dezvoltând argumente în mare parte similare.

27 În această privință, aceștia amintesc în primul rând că regula decalării cu o lună constituie o derogare legitimă de la principiul deducerii imediate a TVA-ului, al cărui temei îl reprezintă articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă și că dispozițiile tranzitorii nu reprezintă decât o măsură care însoțește eliminarea acestei reguli.

28 În special, dispozițiile tranzitorii ar fi făcut posibilă transpunerea în dreptul intern francez a regimului general al deducerii imediate prevăzut la articolul 18 alineatul (2) din A șasea directivă, prin eșalonarea pe o perioadă de mai mulți ani a unei părți din sarcina bugetară a statului rezultată din eliminarea regulii decalării cu o lună.

29 În aceste împrejurări, o interpretare a Celei de a șasea directive prin care să se interzică dispoziții precum cele introduse prin dispozițiile tranzitorii ar avea drept efect să descurajeze un stat membru să își apropie legislația de regimul general și de obiectivele urmărite prin aceeași directivă.

30 În al doilea rând, Comisia subliniază că situația persoanelor impozabile supuse dispozițiilor tranzitorii este în mod clar mai favorabilă decât situația în care se găseau acestea atunci când era aplicabilă regula decalării cu o lună.

31 Pentru a se răspunde la întrebarea preliminară, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18, și Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43).

32 Curtea a precizat totodată că, dat fiind că orice limitare a dreptului de deducere a TVA-ului are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și că trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre, nu sunt permise derogări decât în cazurile expres prevăzute de A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea BP Soupergaz, citată anterior, punctul 18, precum și Hotărârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, Rec., p. I-7013, punctul 34). Cu toate acestea, astfel de derogări nu pot avea decât caracter tranzitoriu, obiectivul articolului 28 alineatul (4) din A șasea directivă fiind eliminarea acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 1999, Norbury Developments, C-136/97, Rec., p. I-2491, punctul 19, Hotărârea din 13 iulie 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec., p. I-6049, punctul 32, Hotărârea din 14 iunie 2001, Comisia/Franța, C-345/99, Rec., p. I-4493, punctul 21, și Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental, C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 52).

33 În speță, pe de o parte, articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă constituie, mai precis, una dintre derogările prevăzute de aceasta de la sistemul comun al TVA-ului, în sensul că autorizează statele membre să mențină în continuare anumite dispoziții ale legislației lor naționale, anterioare acestei directive, prin care se derogă de la principiul deducerii imediate prevăzut de articolul 18 alineatul (2) primul paragraf din aceeași directivă.

34 Pe de altă parte, deși se opune introducerii unor noi derogări sau extinderii domeniului de aplicare al derogărilor existente ulterior datei la care a intrat în vigoare A șasea directivă, articolul menționat nu constituie un obstacol pentru restrângerea domeniului de aplicare al acestora, dat fiind caracterul tranzitoriu al derogării prevăzute de respectivul articol (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 21).

35 În această privință, trebuie amintit că, la punctul 19 din Hotărârea Norbury Developments, citată anterior, care privea o altă dispoziție tranzitorie din A șasea directivă, și anume articolul 28 alineatul (3) litera (b) din aceasta, privind anumite scutiri de TVA, Curtea s-a pronunțat în sensul că modificările introduse în legislația unui stat membru care nu au extins domeniul scutirii de TVA în discuție, ci, dimpotrivă, l-au restrâns, nu au încălcat modul de redactare a dispoziției respective.

36 Se impune constatarea faptului că articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă poate primi o interpretare asemănătoare. Astfel, în măsura în care reglementarea unui stat membru restrânge sfera de aplicare a unei derogări existente de la principiul deducerii imediate prevăzute de același articol, este necesar să se considere că această reglementare este acoperită de dispoziția respectivă și că nu încalcă articolul 17 alineatul (1) din aceeași directivă.

37 De altfel, după cum s-a pronunțat Curtea în Hotărârea Norbury Developments, citată anterior, o interpretare diferită a uneia dintre derogările prevăzute de A șasea directivă, potrivit căreia un stat membru, deși poate menține o scutire existentă, nu o poate elimina în mod progresiv, ar fi contrară obiectivului acestei directive, care urmărește eliminarea derogărilor de la dispozițiile acesteia. De asemenea, o astfel de interpretare ar compromite aplicarea uniformă a Celei de a șasea directive în măsura în care un stat membru ar putea fi constrâns să mențină totalitatea scutirilor existente la data intrării în vigoare a directivei respective, deși acesta ar aprecia în același timp ca fiind posibil, adecvat și de dorit să aplice în mod progresiv regimul prevăzut de aceasta în domeniul în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea Norbury Developments, citată anterior, punctul 20).

38 Or, în cauza din acțiunea principală, este necesar să se sublinieze că dispozițiile tranzitorii nu reprezintă decât o măsură auxiliară cu durată limitată având ca scop reducerea impactului asupra bugetului statului a trecerii, la 1 iulie 1993, de la regula decalării cu o lună la aplicarea principiului deducerii imediate.

39 De altfel, trebuie să se constate mai întâi că, astfel cum reiese din dosar, dispozițiile tranzitorii, contrar celor ce rezultă din aplicarea regulii decalării cu o lună, permit unui număr semnificativ de persoane impozabile, inclusiv, în special, persoanelor care și-au început activitatea după 1 iulie 1993 și celor care au o creanță ce nu depășește 10 000 FRF, să invoce fără restricții principiul deducerii imediate începând cu 1 iulie 1993.

40 În continuare, astfel de dispoziții permit totodată producerea de dobânzi de creanțele care au luat naștere prin aplicarea lor, spre deosebire de creanțele rezultate din aplicarea regulii decalării cu o lună.

41 În sfârșit, dispozițiile tranzitorii reduc creanța persoanei impozabile față de autoritățile fiscale numai la valoarea deducerii de referință, prevăzând deducerea imediată a diferenței dintre valoarea respectivă și valoarea totală a TVA-ului deductibil, și asigură rambursarea eșalonată a valorii deducerii de referință. Astfel, aceste dispoziții tranzitorii au permis în final aplicarea principiului deducerii imediate în Franța, începând cu anul 2002, fără derogări.

42 După cum a arătat avocatul general la punctele 52 și 53 din concluziile prezentate, rezultă că, sub rezerva verificării efectuate de către instanța națională în fiecare cauză, dispozițiile tranzitorii au drept efect să restrângă, în principiu, domeniul de aplicare al regulii decalării cu o lună.

43 Prin urmare, este necesar să se răspundă la întrebarea formulată că articolul 17 și articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei măsuri naționale, precum dispozițiile tranzitorii, prin care se urmărește să se însoțească eliminarea unei dispoziții naționale derogatorii autorizate de articolul 28 alineatul (3) litera (d) din aceeași directivă, în măsura în care instanța națională verifică, în cadrul aplicării respectivei măsuri într-o anumită cauză, dacă aceasta restrânge efectele dispoziției naționale derogatorii în discuție.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 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 întâi) declară:

Articolul 17 și articolul 18 alineatul (4) 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 interpretate în sensul că nu se opun unei măsuri naționale, precum dispozițiile tranzitorii prevăzute de Legea nr. 93-859 din 22 iunie 1993 de modificare a bugetului pentru anul 1993, prin care se urmărește să se însoțească eliminarea unei dispoziții naționale derogatorii autorizate de articolul 28 alineatul (3) litera (d) din aceeași directivă, în măsura în care instanța națională verifică, în cadrul aplicării respectivei măsuri într-o anumită cauză, dacă aceasta reduce efectele dispoziției naționale derogatorii în discuție.

Semnături