HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

11 februarie 2010 *

În cauza C-88/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 27 iunie 2008, primită de Curte la 2 martie 2009, în procedura

Graphic Procédé

împotriva

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

CURTEA (Camera întâi),

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

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 decembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Graphic Procédé, de T. Haas, avocat;

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

— pentru guvernul elen, de doamnele O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra și de domnul M. Apesos, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna M. Afonso, 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 articolelor 5 și 6 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 Graphic Procédé, o societate care exercită o activitate de reprografie, pe de o parte, și ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Ministerul Bugetului, al Finanțelor Publice și al Funcției Publice), pe de altă parte, cu privire la decizii de impunere privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") stabilită suplimentar și dobânzile aferente.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.” [traducere neoficială]

5 Articolul 6 alineatul (1) primul paragraf din această directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

6 Articolul 256 din code général des impôts (Codul general de impozite), în versiunea aplicabilă în cursul perioadei de impozitare în discuție în acțiunea principală, transpune literal articolul 5 alineatul (1) și articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

7 Articolul 269 din code général des impôts prevede:

„1. Factorul generator al taxei este reprezentat:

a. Pentru livrări și achiziții, de livrarea bunurilor și, pentru prestările de servicii […] de executarea serviciilor […]

2. Taxa este exigibilă:

a. Pentru livrările și achizițiile avute în vedere la litera a de la alineatul 1 […], la momentul realizării factorului generator.

[…]

c. Pentru prestările de servicii […], la momentul încasării aconturilor, al prețului, al remunerației sau, cu autorizația serviciilor directorului, după debite […]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Activitatea de reprografie exercitată de Graphic Procédé constă în realizarea cu materialele proprii ale acestei întreprinderi de copii de documente, de dosare și de planuri la cererea unei clientele compuse în special din cabinete de arhitectură, din birouri de studii, din muzee, edituri, birouri de publicitate urbană și din ministere. Clienții Graphic Procédé rămân proprietari ai documentelor originale a căror reproducere o solicită. Volumul tirajelor variază de la un exemplar până la mai multe sute de copii.

9 Considerând că operațiunile pe care le efectuează sunt prestări de servicii, în perioada 1 ianuarie 1991-31 decembrie 1993, Graphic Procédé a declarat și a achitat TVA-ul la încasarea facturilor.

10 Considerând că operațiunile realizate de Graphic Procédé reprezentau livrări de bunuri, prin intermediul unei decizii de rectificare a impozitului din 27 septembrie 1994, administrația fiscală a majorat cuantumul TVA-ului datorat de această societate cu 582 503 FRF (aproximativ 88 802 euro), sumă care corespundea TVA-ului facturat, dar încă neplătit către bugetul de stat la 31 decembrie 1993, la care se adaugă dobânzi de întârziere în cuantum de 39 319 FRF (aproximativ 5 994 de euro).

11 Întrucât cererile de degrevare de majorările și de dobânzile de întârziere menționate au fost respinse printr-o decizie a tribunal administratif de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris) din 3 aprilie 2003, apoi printr-o hotărâre a cour administrative d'appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris) din 15 iunie 2006, Graphic Procédé a sesizat Conseil d'État (Consiliul de Stat) cu un recurs împotriva acestei hotărâri.

12 Considerând că soluționarea litigiului cu care este sesizat necesită interpretarea celei de A șasea directive, Conseil d'État a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Care sunt criteriile care trebuie aplicate pentru a stabili dacă reprografia este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii?"

Cu privire la întrebarea preliminară

13 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită să se stabilească care sunt criteriile care permit să se stabilească, în scopul perceperii TVA-ului, dacă o activitate de reprografie, precum cea în discuție în acțiunea principală, trebuie calificată ca fiind livrare de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă sau ca fiind prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din această directivă.

14 De la început trebuie amintit că A șasea directivă stabilește un sistem comun al TVA-ului bazat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 48).

15 În această privință, A șasea directivă atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește operațiunile impozabile, altele decât importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 49).

16 În ceea ce privește noțiunea „livrări de bunuri”, articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că se consideră o astfel de livrare transferul dreptului de a dispune de un bun corporal precum un proprietar. În această privință, jurisprudența Curții precizează că această noțiune include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună în fapt de acest bun ca și când ar avea calitatea de proprietar (a se vedea Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 51).

17 În privința noțiunii „prestări de servicii”, rezultă din articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă că aceasta înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din această directivă.

18 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică trebuie să fie calificată ca fiind livrare de bunuri sau prestare de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, punctele 12-14, Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 19, precum și Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 17).

19 De asemenea, Curtea s-a pronunțat în sensul că, având în vedere dubla împrejurare că, pe de o parte, din articolul 2 din A șasea directivă rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului, suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate clientului de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele, încât formează în mod obiectiv o singură prestație economică indivizibilă, a cărei

descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârile citate anterior Levob Verzekeringen și OV Bank, punctele 20 și 22, precum și Aktiebolaget NN, punctele 22 și 23).

20 În speță, trebuie să se verifice dacă, luând în considerare elementele caracteristice ale operațiunii în discuție în acțiunea principală, reprograful furnizează clientului său, considerat drept un consumator mediu, mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 20, precum și Aktiebolaget NN, punctul 20).

21 Or, după cum se precizează în decizia de trimitere, obiectul economic al activității de reprografie în discuție în acțiunea principală constă în reproducerea într-un număr de exemplare mai mult sau mai puțin ridicat a unui document original furnizat de client.

22 În particular, astfel cum reiese din dosar, această activitate de reprografie nu se limitează la reproducerea pură și simplă a documentelor originale, ci este de asemenea însoțită de selectarea și de programarea fotocopiatoarelor, precum și de lucrări de asamblare, de broșare a documentelor și de punere în ordine a copiilor.

23 Prin urmare, din aceste constatări rezultă că toate elementele care compun operațiunea în discuție în acțiunea principală sunt necesare pentru activitatea de reprografie și sunt strâns legate între ele.

24 Pentru a determina dacă o operațiune complexă unică, precum cea în discuție în acțiunea principală, trebuie considerată livrare de bunuri sau prestare de servicii, este necesar să fie identificate elementele predominante ale acesteia (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Faaborg-Gelting Linien, punctele 12 și 14, Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 27, precum și Aktiebolaget NN, punctul 27). În această privință, rezultă din jurisprudență că o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (a se vedea Hotărârea Aktiebolaget NN, citată anterior, punctul 28).

25 Or, în împrejurările din acțiunea principală, nu se poate contesta că scopul în sine al activității reprografului constă în punerea la dispoziția clientelei acestuia de copii ale originalului pe care aceasta din urmă i le-a furnizat în prealabil, operațiunile de asamblare și de punere în ordine anterioare predării copiilor nefiind decât un mijloc pentru reprograf de a furniza clientelei prestațiile sale în cele mai bune condiții. Prin urmare, activitatea menționată constă într-o unică prestație economică indisociabilă a cărei descompunere în părțile componente ar avea un caracter artificial.

26 Cu toate acestea, trebuie amintit că, pentru a fi calificată ca fiind livrare de bunuri, o activitate trebuie să îndeplinească criteriile stabilite la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă, astfel cum sunt prezentate la punctul 16 din prezenta hotărâre.

27 Astfel, pe de o parte, o asemenea activitate trebuie să aibă drept obiect un bun corporal. În acțiunea principală, activitatea de reprografie are drept obiect tocmai producerea de copii pe un suport precum hârtia.

28 Pe de altă parte, potrivit aceleiași dispoziții din A șasea directivă, transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar trebuie să fie consecința livrării acelui bun.

29 Or, în acțiunea principală, predarea de către reprograf către client a copiilor comandate corespunde transferului dreptului de a dispune de acestea în calitate de proprietar în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă. Acest transfer privește tocmai suporturile, în speță foi de hârtie, pe care s-a efectuat reproducerea, suporturi de care dispune reprograful înainte de predarea lor către client. Astfel, întrucât clientul reprografului nu a fost lipsit niciodată de dreptul de a dispune de conținutul necorporal al copiilor care reiese din originalul furnizat de el, tranzacția încheiată cu reprograful privește numai suporturile care permit predarea copiilor. În fapt, prețul facturat de reprograf pentru copiile realizate este determinat ținând seama de caracteristicile tehnice ale copiilor de realizat, precum și de numărul de exemplare comandate, iar nu de valoarea intelectuală aferentă originalului.

30 Așadar, rezultă că, în împrejurările din acțiunea principală, o activitate de reprografie precum cea descrisă în decizia de trimitere poate să întrunească caracteristicile unei livrări de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă.

31 Cu toate acestea, trebuie subliniat că, după cum rezultă din cuprinsul punctului 18 din prezenta hotărâre, calificarea ca fiind livrare de bunuri sau prestare de servicii a unei activități de reprografie precum cea în discuție în acțiunea principală trebuie să țină seama de ansamblul împrejurărilor în care se exercită această activitate. În particular,

activitatea unui reprograf poate să nu se limiteze la simpla reproducere a unui original, ci poate să fie de însoțită de diferite prestări de servicii complementare precum consultanța sau adaptarea, modificarea și preschimbarea originalului în funcție de dorințele clientului, în scopul producerii unor copii care diferă mai mult sau mai puțin esențial de documentul original furnizat inițial de acesta.

32 În aceste împrejurări și având în vedere caracterul unic al operațiunii complexe de reprografie astfel cum este amintit la punctul 25 din prezenta hotărâre, revine instanței de trimitere să verifice, în funcție de importanța acestor prestații pentru client, de amploarea tratamentului documentului original furnizat de client, de timpul necesar pentru executarea acestor prestații și de partea din costul total pe care o reprezintă, dacă prestațiile menționate pot fi considerate ca fiind operațiuni, care, departe de a fi minore sau accesorii, au un caracter predominant în raport cu livrarea de documente reproduse, astfel încât să constituie, pe lângă această simplă reproducere, un scop în sine pentru destinatarul acestei prestații.

33 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că activitatea de reprografie întrunește caracteristicile unei livrări de bunuri în măsura în care se limitează la o simplă operațiune de reproducere de documente pe suporturi, dreptul de a dispune de acestea fiind transferat de la reprograf la clientul care a comandat copiile după original. Cu toate acestea, o astfel de activitate trebuie calificată ca fiind „prestare de servicii” în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă atunci când aceasta este însoțită de prestări de servicii complementare care pot avea, ținând seama de importanța pe care o au pentru destinatar, de timpul necesar pentru executarea lor, de tratamentul necesar pentru documentele originale și de partea din costul total pe care o reprezintă aceste

prestări de servicii, un caracter predominant în raport cu operațiunea de livrare de bunuri, astfel încât acestea să constituie un scop în sine pentru destinatarul lor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

34 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 5 alineatul (1) 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 activitatea de reprografie întrunește caracteristicile unei livrări de bunuri în măsura în care se limitează la o simplă operațiune de reproducere de documente pe suporturi, dreptul de a dispune de acestea fiind transferat de la reprograf la clientul care a comandat copiile după original. Cu toate acestea, o astfel de activitate trebuie calificată ca fiind „prestare de servicii" în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388 atunci când aceasta este însoțită de prestări de servicii complementare care pot avea,

ținând seama de importanța pe care o au pentru destinatar, de timpul necesar pentru executarea lor, de tratamentul necesar pentru documentele originale și de partea din costul total pe care o reprezintă aceste prestări de servicii, un caracter predominant în raport cu operațiunea de livrare de bunuri, astfel încât acestea să constituie un scop în sine pentru destinatarul lor.

Semnături