HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

8 martie 2012*

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolele 296-298 — Regim comun forfetar pentru producătorii agricoli — Procent zero de compensare în cotă forfetară”

În cauza C-524/10,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de către un stat membru în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 11 noiembrie 2010,

Comisia Europeană, reprezentată de M. Afonso, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Portugheze, reprezentată de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți,

pârâtă,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnii K. Schiemann și L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 septembrie 2011,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 septembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin aplicarea în privința producătorilor agricoli a unui regim special care nu respectă regimul instituit de 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”), ca

* * Limba de procedură: portugheza.

urmare a faptului că îi scutește de la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), și prin aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară, efectuând în paralel o compensare negativă substanțială a resurselor proprii ale Uniunii Europene datorate în raport cu perceperea TVA-ului, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 296-298 din directiva menționată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2 Directiva TVA prevede, la articolele 295-305, normele privind regimul comun forfetar al producătorilor agricoli (denumit în continuare „regimul forfetar agricol”). Acest regim era reglementat, până la 1 ianuarie 2007, de articolul 25 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”).

3 Potrivit articolului 295 alineatul (1) punctele (1)-(5) din Directiva TVA, acest regim privește, în esență, livrările de bunuri (produse agricole) realizate în cadrul întreprinderilor agricole, forestiere sau de pescuit, precum și prestările de servicii agricole, enumerate în anexele VII și respectiv VIII la aceeași directivă, care sunt efectuate de un producător agricol, expresia „producător agricol forfetar” desemnând un producător agricol căruia i se aplică regimul forfetar agricol.

4 Articolul 295 punctul 7 din Directiva TVA prevede că „procente[le] de compensare în cotă forfetară” înseamnă „procentele stabilite de statele membre în conformitate cu articolele 297, 298 și 299 și aplicate de aceste state în cazurile menționate la articolul 300 pentru a permite producătorilor agricoli forfetari să beneficieze de compensarea forfetară a TVA impusă anterior”. Această taxă corespunde, potrivit punctului 6 din articolul menționat, „valo[rii] TVA total[e] pentru bunurile și serviciile cumpărate de toate întreprinderile agricole, forestiere și de pescuit din fiecare stat membru, supuse regimului forfetar, în măsura în care această taxă este deductibilă în conformitate cu articolele 167, 168 și 169 și cu articolele 173-177 pentru un producător agricol supus regimului normal de TVA”.

5 Articolele 296-298 din Directiva TVA prevăd:

„Articolul 296

(1) În cazul în care aplicarea regimului normal de TVA asupra producătorilor agricoli sau a regimului special [al întreprinderilor mici] prevăzut la capitolul 1 întâmpină dificultăți, statele membre pot aplica producătorilor agricoli, în conformitate cu prezentul capitol, un regim forfetar având scopul de a compensa TVA aplicată achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de producătorii agricoli forfetari.

(2) Fiecare stat membru poate exclude de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producători agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 nu întâmpină dificultăți administrative.

(3) Fiecare producător agricol forfetar poate opta, sub rezerva regulilor și condițiilor stabilite de fiecare stat membru, pentru aplicarea regimului normal de TVA sau, după caz, a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281.

Articolul 297

După caz, statele membre stabilesc procentele de compensare în cotă forfetară. Statele membre pot fixa procente diferite pentru domeniul forestier, pentru diversele subdiviziuni ale agriculturii și pescuitului.

Comisiei îi sunt comunicate de către statele membre procentele de compensare în cotă forfetară stabilite în conformitate cu primul paragraf înainte de aplicarea acestora.

Articolul 298

Procentele de compensare în cotă forfetară se calculează pe baza statisticilor macroeconomice realizate exclusiv asupra producătorilor agricoli forfetari pentru cei trei ani anteriori.

Procentele se pot rotunji cu o jumătate de punct în sus sau în jos. Statele membre pot, de asemenea, reduce aceste procente până la zero."

6 Articolul 299 din Directiva TVA prevede că procentele de compensare în cotă forfetară nu pot avea efectul de a genera pentru producătorii agricoli forfetari rambursări mai mari decât TVA-ul impus anterior.

7 Potrivit articolului 300 din Directiva TVA, procentele de compensare în cotă forfetară se aplică, în esență, prețurilor, exclusiv TVA, ale bunurilor și serviciilor agricole livrate sau prestate de producători agricoli forfetari altor persoane impozabile decât cele supuse regimului forfetar.

8 Articolul 301 din aceeași directivă prevede:

„(1) În cazul livrării de produse agricole sau al prestării de servicii agricole menționate la articolul 300, statele membre stabilesc că fie clientul, fie autoritățile publice au obligația de a efectua plățile compensării în cotă forfetară.

(2) În ceea ce privește orice livrare de produse agricole sau prestare de servicii agricole, altele decât cele prevăzute la articolul 300, se consideră că este clientul cel care are obligația de a efectua plata compensării în cotă forfetară."

9 Articolul 302 din Directiva TVA prevede că, în cazul în care un producător agricol forfetar are dreptul la o compensare în cotă forfetară, acesta nu are dreptul la deducerea TVA pentru activitățile reglementate de respectivul regim forfetar.

10 Articolul 303 alineatul (1) din directiva menționată precizează în esență că, în cazul în care un client persoană impozabilă plătește compensarea forfetară în temeiul articolului 301 alineatul (1) menționat, acesta are dreptul de a deduce valoarea compensării din TVA-ul pe care are obligația de a-l plăti în statul membru în care efectuează operațiunile impozitate. Potrivit alineatului (2) al acestui articol 303, clientul poate de asemenea, în anumite condiții, să obțină rambursarea acestei sume din partea administrației fiscale.

11 A șasea directivă prevedea în plus, la articolul 25 alineatul (12), că, dacă aplică regimul forfetar agricol pe teritoriul lor, statele membre stabilesc baza unitară de evaluare a taxei pe valoarea adăugată pentru aplicarea sistemului resurselor proprii ale Uniunii folosind metoda comună de calcul din anexa C la aceeași directivă. Această dispoziție și această anexă nu sunt preluate în Directiva TVA, dar sunt acoperite de articolul 5 alineatul (2) din Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1553/89 al Consiliului din 29 mai 1989 privind regimul unitar definitiv de colectare a resurselor proprii provenite din taxa pe valoarea adăugată (JO L 155, p. 9, Ediție specială, 01/vol. 1, p. 80).

12 Potrivit articolului 272 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, statele membre pot scuti persoanele impozabile care beneficiază de regimul forfetar agricol de anumite sau de toate obligațiile prevăzute în titlul XI, capitolele 2-6, din directiva menționată, și anume, printre altele, obligația de declarare către autoritățile fiscale a oricărei activități ca persoană impozabilă în vederea identificării, de a emite facturi cu TVA, de a ține evidențe contabile și de a depune declarații de TVA.

13 Potrivit articolului 395 din Actul privind condițiile de aderare a Regatului Spaniei și a Republicii Portugheze și adaptările tratatelor (JO 1985, L 302, p. 23), coroborat cu anexa XXXVI la același act, Republica Portugheză a putut să amâne, până la 1 ianuarie 1989, deplina aplicare a normelor care constituie sistemul comun de TVA.

Dreptul național

14 Decretul-lege nr. 195/89 din 12 iunie 1989 (*Diário da República*, seria întâi, nr. 133, din 12 iunie 1989) a introdus în Codul privind taxa pe valoarea adăugată (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denumit în continuare „CIVA”), aprobat prin Decretul-lege nr. 394-B/84 din 26 decembrie 1984 (*Diário da República*, seria întâi, nr. 297, din 26 decembrie 1984), modificat și republicat prin Decretul-lege nr. 102/2008 din 20 iunie 2008 (*Diário da República*, seria întâi, nr. 118, din 20 iunie 2008), declarație rectificativă nr. 44-A/2008 din 13 august 2008 (*Diário da República*, seria întâi, nr. 156, din 13 august 2008), mai multe dispoziții care urmăresc să pună legislația portugheză privind TVA-ul în conformitate cu A șasea directivă. Printre modificările aduse acestei legislații figurează dispozițiile care stabilesc regimul specific aplicabil producătorilor agricoli (denumit în continuare „regimul portughez în cauză”).

15 În temeiul articolului 9 punctul 33 din CIVA, „livrările de bunuri realizate în cadrul activităților menționate în anexa A la prezentul cod, precum și prestările de servicii agricole menționate în anexa B sunt scutite de TVA în măsura în care acestea sunt realizate în mod subsidiar de către un producător agricol cu ajutorul forței sale de muncă și cu echipamentul normal al întreprinderii sale agricole sau forestiere”. Anexele A și B la CIVA corespund, în esență, anexelor VII și VIII la Directiva TVA.

16 Rezultă dintr-o lectură coroborată a articolului 9 punctul 33 menționat și a articolului 20 alineatul (1) din CIVA că, în schimbul scutirii menționate mai sus, producătorii agricoli nu pot efectua deducerea sau obține rambursarea sumelor pe care le-au plătit cu titlu de TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării livrărilor și prestărilor menționate.

17 Conform articolului 29 alineatul 3 din CIVA, producătorii agricoli care realizează exclusiv operațiuni scutite de TVA sunt scutiți de asemenea de obligațiile în materie de percepere a acestei taxe și de repercutarea acesteia asupra clienților lor, de a emite facturi, de a depune declarațiile și de a ține evidența contabilă, care revin persoanelor impozabile care intră sub incidența regimului normal de TVA.

Procedura precontencioasă

18 Printr-o scrisoare de punere în întârziere din 6 iunie 2008, Comisia a comunicat autorităților portugheze că, în opinia sa, regimul portughez în cauză era incompatibil cu prevederile regimului forfetar agricol prevăzut de Directiva TVA, în special de articolele 296-298 din aceasta, întrucât legislația portugheză nu prevede că producătorii agricoli care intră sub incidența regimului național menționat primesc o compensare cu titlu de TVA aferent intrărilor achitat, ci se limitează să instituie o scutire pentru activitățile agricole, însoțită de imposibilitatea deducerii taxei aferente intrărilor achitate.

19 Prin răspunsul din 20 august 2008 la scrisoarea menționată, Republica Portugheză a contestat existența unei încălcări, arătând că articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA (denumită în continuare „dispoziția în cauză”) permite statelor membre în mod expres să stabilească procente zero

de compensare în cotă forfetară, fără ca această posibilitate să aibă legătură cu valoarea taxei plătite de producătorii agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză. Republica Portugheză a susținut că legislația portugheză produce un rezultat compatibil cu obiectivele urmărite de regimul forfetar agricol, în special cel al simplificării, și că tratamentul fiscal prevăzut de un asemenea regim, atunci când este însoțit de o compensare de nivel zero, este echivalent cu cel căruia îi sunt supuse activitățile scutite de TVA care nu dau drept de deducere. Statul menționat a concluzionat că, întrucât revine fiecărui stat membru să aleagă forma și mijloacele pe care intenționează să le utilizeze pentru a pune în aplicare în propria ordine juridică internă directivele al căror destinatar este, regimul portughez în cauză poate să facă parte din lista activităților scutite care figurează la articolul 9 din CIVA.

20 Întrucât argumentarea prezentată nu a convins Comisia, aceasta a adresat Republicii Portugheze, la 26 iunie 2009, un aviz motivat în care și-a reiterat poziția potrivit căreia regimul portughez în cauză nu este conform cu prevederile articolelor 296-298 din Directiva TVA.

21 Prin scrisoarea din 31 august 2009, Republica Portugheză a informat Comisia că refuza să adopte măsurile necesare pentru a se conforma avizului motivat menționat și și-a extins și și-a detaliat argumentația pe care o prezentase în scrisoarea de punere în întârziere.

22 Menținându-și poziția potrivit căreia legislația portugheză nu este compatibilă cu articolele 296-298 din Directiva TVA, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

23 În primul rând, Comisia arată că regimul forfetar agricol urmărește un obiectiv de simplificare, producătorii agricoli forfetari putând fi scutiți de respectarea anumitor obligații proprii regimurilor normal sau simplificat al TVA-ului, precum și un obiectiv de compensare a taxei aferente intrărilor achitate, urmărind să evite ca aceasta să contribuie la formarea prețului producătorilor agricoli ca „TVA ascuns”.

24 În momentul în care decide să aplice regimul menționat pe teritoriul său, un stat membru ar fi obligat, în temeiul articolului 297 primul paragraf prima teză din Directiva TVA, să stabilească, în măsura în care este necesar, procente de compensare în cotă forfetară. Or, regimul portughez în cauză nu ar fi conform obligației de a prevedea o compensare în beneficiul producătorilor agricoli care intră sub incidența acestui regim cu titlu de TVA aferent intrărilor pe care aceștia îl achită.

25 Argumentele invocate de Republica Portugheză pentru a justifica regimul portughez în cauză nu ar putea fi admise. *Primo*, dispoziția în cauză nu ar avea sfera de aplicare pe care acest stat membru i-o atribuie. Lucrările pregătitoare referitoare la A șasea directivă nu ar permite să se rețină interpretarea prezentată de acesta din urmă.

26 *Secundo*, caracteristicile agriculturii portugheze nu ar permite să se considere că o compensare de nivel zero, întrucât ar rămâne avantajoasă pentru producătorii agricoli portughezi care intră sub incidența regimului portughez în cauză, ar fi în orice caz compatibilă cu dispozițiile Directivei TVA.

27 *Tertio*, obligația de a stabili o compensare forfetară a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitat nu ar fi supusă condiției ca producătorii agricoli forfetari să se afle, în ansamblu, într-o situație de credit fiscal față de statul membru în cauză.

28 *Quarto*, ar fi lipsit de relevanță faptul că Comisia ar fi întârziat să pună în discuție regimul portughez în cauză, deși acesta ar fi fost instituit, în esență, din anul 1992. Cu privire la acest aspect, Comisia subliniază în special că abia în urma unei misiuni de control al resurselor proprii desfășurate în Portugalia în luna noiembrie 2007 a rezultat că valoarea TVA-ului nededus de producătorii agricoli supuși regimului special se ridica la aproximativ 5,3 % din vânzări în 2004 și, respectiv, la 7,9 % în 2005. Considerând că valoarea TVA-ului perceput în sectorul agricol era excesivă, autoritățile portugheze au aplicat astfel o compensare negativă de aproximativ 70 de milioane de euro în 2004 în calculul bazei de evaluare a resurselor proprii.

29 *Quinto*, recuperarea invocată a TVA-ului aferent intrărilor achitat prin intermediul unor subvenții sau ajutoare publice în favoarea activităților agricole nu s-ar putea substitui unei aplicări corecte a regimului forfetar agricol astfel cum este prevăzut de Directiva TVA.

30 *Sexto*, nici Directiva TVA, nici expunerea de motive a celei de A șasea directive, nici jurisprudența Curții nu ar permite să se considere că compensarea în cotă forfetară în cauză ar prezenta un caracter extrafiscal.

31 În al doilea rând, Comisia susține că legislația portugheză se limitează să scutească de la plata TVA-ului și, prin urmare, să excludă din sistemul comun al TVA-ului toți producătorii agricoli care nu sunt supuși regimului normal, care ar reprezenta o parte semnificativă a sectorului agricol portughez, și anume 27 % în 2004 și 29 % în 2005. Regimul portughez în cauză ar aduce, așadar, o atingere gravă principiului generalității TVA-ului.

32 Republica Portugheză contestă, în primul rând, temeinicia argumentelor prezentate de Comisie. La momentul adoptării celei de A șasea directive, cota zero nu ar fi fost aplicată decât în mod foarte rezidual și tranzitoriu. Prin urmare, nu s-ar putea considera că aplicarea unei cote de compensare zero ar fi legată de aplicarea unei taxe în cotă zero achizițiilor aferente intrărilor, cu excepția situației în care ar trebui să se admită că posibilitatea conferită statelor membre de articolul 25 alineatul (3) din A șasea directivă, dispoziție care figurează în prezent la articolul 298 al doilea paragraf din Directiva TVA, era, de la început, practic inaplicabilă.

33 În plus, *primo*, Consiliul Uniunii Europene ar fi decis să modifice propunerea pentru A șasea directivă elaborată de Comisie adăugând la aceasta posibilitatea menționată. Totuși, întrucât această propunere prevedea deja posibilitatea de a rotunji procentele în jos sau în sus și, prin urmare, posibilitatea de a le rotunji la zero atunci când ar fi apropiate de această cifră, modificarea adusă de Consiliu ar fi mers în mod necesar mai departe decât propunerea menționată. În expunerea de motive atașată la aceasta, Comisia ar fi indicat de asemenea că statele membre ar trebui să poată stabili procentele de compensare în cotă forfetară și că procentele care rezultă din calcule macroeconomice pertinente nu ar constitui decât limite maximale. Adăugarea termenului „de asemenea” în dispoziția în cauză, care nu se regăsea în dispoziția corespunzătoare din A șasea directivă și ar constitui o modificare pur formală, ar confirma că statele membre pot stabili un procent zero de compensare în cotă forfetară oricare ar fi împrejurările.

34 Or, potrivit jurisprudenței Curții, nu poate fi imputat unui stat membru, a cărui reglementare națională este conformă cu textul clar și precis al unei dispoziții din Directiva TVA, faptul că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin tocmai în temeiul acestei dispoziții. Acțiunea nu poate fi, așadar, admisă.

35 *Secundo*, a admite interpretarea reținută de Comisie ar contraveni principiilor certitudinii și securității juridice, precum și obiectivului de aplicare simplă și uniformă a normelor sistemului comun al TVA-ului.

36 *Tertio*, în cadrul regimului forfetar agricol, singurul rol al Comisiei ar fi de a asigura că nivelul de compensare stabilit de un stat membru nu ajunge la o compensare prea ridicată. Aceasta nu ar avea posibilitatea de a solicita unui stat membru să aplice un procent de compensare superior celui pe care a decis să îl instituie.

37 Aceste diferite elemente ar confirma interpretarea literală a dispoziției în cauză. Interpretarea susținută de Republica Portugheză nu ar fi, pe de altă parte, contrară nici cerinței aplicării uniforme a dreptului Uniunii, nici principiului egalității de tratament și celui al neutralității fiscale. În această privință, statul membru menționat susține că regimul forfetar agricol este în sine de natură să compromită această neutralitate, în măsura în care admite aplicarea de procente de compensare în cotă forfetară stabilite în temeiul unei simple estimări.

38 Cu titlu suplimentar, Republica Portugheză susține că alegerea sa de a nu efectua compensarea TVA-ului aferent intrărilor achitat de producătorii agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză este coerentă din punct de vedere fiscal.

39 În primul rând, împrejurările care existau în Portugalia la data intrării în vigoare a celei de A șasea directive în acest stat membru nu ar fi suferit, din acel moment, nicio modificare importantă, situația actuală în materie de TVA având caracteristici echivalente cu cele care existau la 1 ianuarie 1989. În plus, presupunând chiar că ar fi avut loc modificarea împrejurărilor invocate de Comisie, aceasta s-ar fi produs în urmă cu aproape 17 ani, cota zero fiind suprimată în legislația portugheză în luna martie 1992.

40 Astfel, faptul că procentele de compensare în cotă forfetară sunt stabilite „în măsura în care este necesar” ar presupune că există situații în care stabilirea unor astfel de procente nu se justifică. Acesta ar fi în special cazul atunci când producătorii agricoli în ansamblu nu se află într-o situație de credit de TVA față de stat. În plus, ar rezulta în special din jurisprudența Curții că în calculul limitei maxime de compensare trebuie să se țină seama de TVA-ul colectat în conformitate cu regimul normal și că regimul forfetar agricol nu poate permite statelor membre să ramburseze producătorilor agricoli forfetari sume superioare TVA-ului la care aceștia ar avea dreptul dacă ar intra sub incidența regimului normal, în caz contrar constituind ajutor de stat.

41 Or, în Portugalia, atât la 1 ianuarie 1989, cât și la ora actuală, valorile TVA-ului legat de achizițiile de bunuri și de servicii destinate activităților agricole și care ar fi deductibile în cadrul regimului normal ar fi inferioare valorilor TVA-ului datorat statului care ar rezulta din colectarea și din repercutarea acestuia asupra clienților bunurilor și serviciilor agricole. Producătorii agricoli nu s-ar afla, așadar, în ansamblu, într-o situație de credit de TVA față de stat. Astfel, stabilirea la zero a procentului de compensare a TVA-ului aferent intrărilor achitat ar fi, în cazul Republicii Portugheze, singura soluție fiscală adaptată și coerentă.

42 În această privință, Republica Portugheză susține că Comisia nu a demonstrat nici în cursul etapei precontencioase, nici în cererea sa introductivă în ce mod a ajuns la cotele de 5,3 % și de 7,9 % și că, în plus, Comisia nu ține seama de originea acestora. Statul membru menționat nu ar fi, așadar, în măsură să combată aceste cote, care nu ar putea fi utilizate astfel de Comisie pentru a-l obliga să acorde producătorilor agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză o compensare egală sau apropiată de acestea. În orice caz, acestea ar reprezenta doar un plafon maxim.

43 În al doilea rând, Republica Portugheză arată că regimul portughez în cauză este conform cu domeniul de aplicare al regimului astfel cum este prevăzut de Directiva TVA, precum și cu obiectivul de simplificare a regulilor și procedurilor, legislația națională scutind producătorii agricoli care intră sub incidența regimului menționat de orice obligație în materie de emitere de facturi, de colectare, de declarare, de ținere a evidențelor contabile, de repercutare și de plată de TVA. În plus, numai stabilirea unui procent zero de compensare ar permite să se realizeze o adevărată simplificare, deoarece ar fi completă. Regimul menționat ar respecta astfel și condițiile care guvernează obligația de transpunere a dreptului derivat în dreptul intern.

44 Pe de altă parte, recuperarea valorilor TVA-ului achitat pentru achizițiile de bunuri și de servicii destinate activităților agricole ar fi asigurată aproape întotdeauna prin intermediul ajutoarelor sau al altor subvenții acordate de stat și de alte entități publice.

45 În al treilea rând, Republica Portugheză arată că obiectivul de compensare, în favoarea producătorilor agricoli forfetari, a TVA-ului aferent intrărilor pe care aceștia l-au achitat pentru achizițiile menționate nu a fost invocat în scrisoarea de punere în întârziere sau în avizul motivat. Având în vedere toate acestea, chiar dacă acest obiectiv de compensare s-ar adeveri, eventuala compensare nu ar avea natură fiscală. A șasea directivă și Directiva TVA nu puteau, așadar, să fi impus obligația de plată a acesteia.

46 În ultimul rând, Republica Portugheză subliniază că Comisia respinge ea însăși, în cererea introductivă, problema pretinsei datorii portugheze în materie de resurse proprii ale Uniunii legate de regimul forfetar agricol. Aceasta arată totuși că, chiar dacă Curtea ar admite poziția Comisiei, aceasta nu ar putea implica o creștere a participării portugheze cu titlu de resurse ale Uniunii provenind din TVA.

Aprecierea Curții

47 În susținerea acțiunii, Comisia invocă două motive distincte, unul privind aplicarea în privința producătorilor agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză a unui regim special care îi scutește de la plata TVA-ului și presupune aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară, celălalt referitor la compensarea negativă a resurselor proprii datorate de Republica Portugheză în raport cu perceperea TVA-ului.

Cu privire la primul motiv, referitor la exonerare și la aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară

48 Astfel cum reiese din articolul 272 alineatul (1) litera (e) și din articolul 296 alineatul (1) din Directiva TVA, regimul forfetar agricol urmărește să permită statelor membre să scutească producătorii agricoli, pentru care aplicarea regimului normal sau a regimului special al întreprinderilor mici întâmpină dificultăți, de anumite sau de toate obligațiile pe care le au în mod normal persoanele impozabile care intră sub incidența regimului normal de TVA, acordându-le în același timp o compensare forfetară a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitat de acești producători agricoli. Acest regim urmărește, așadar, în același timp un obiectiv de simplificare (Hotărârea din 26 mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Rec., p. I-4491, punctul 28) și un obiectiv de compensare a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitat (Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 29). Întrucât, pe de altă parte, Comisia a făcut trimitere, astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, la acest din urmă obiectiv atât în scrisoarea de punere în întârziere, cât și în avizul motivat, Republica Portugheză nu ar fi în niciun caz îndreptățită să pretindă că respectivul obiectiv nu îi poate fi opus în cadrul prezentei acțiuni.

49 De asemenea, trebuie amintit de la început că, pe de o parte, regimul forfetar agricol este un regim derogatoriu, care constituie o excepție de la regimul general al Directivei TVA, și nu trebuie, prin urmare, să fie aplicat decât în măsura necesară pentru a-și atinge obiectivul. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, orice derogare sau excepție de la o regulă generală trebuie interpretată restrictiv (Hotărârile Harbs, punctul 27, și Stadt Sundern, punctul 27, citate anterior). Pe de altă parte, scutirea de TVA pentru activitățile agricole nu este prevăzută de Directiva TVA. Dimpotrivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 46-48 din concluzii, deși nu se percepe TVA pe vânzările producătorilor agricoli forfetari, regimul forfetar agricol nu a fost conceput în mod precis ca regim de scutire, deoarece un asemenea regim nu ar fi permis să se elimine valoarea TVA-ului aferent intrărilor achitat și, prin urmare, să se garanteze neutralitatea sistemului comun al

TVA-ului. Reiese de altfel din articolul 296 alineatul (1) din directiva menționată că producătorii agricoli sunt în principiu supuși fie regimului normal, fie regimului special al întreprinderilor mici, fie regimului forfetar menționat.

50 În plus, deși simplificarea obligațiilor administrative pe care le au producătorii agricoli forfetari figurează efectiv printre obiectivele urmărite de regimul forfetar agricol, obiectivul de simplificare nu poate justifica instituirea unei scutiri neprevăzute de Directiva TVA (a se vedea în acest sens și prin analogie Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria, C-128/05, Rec., p. I-9265, punctul 25). Acest lucru este confirmat de faptul că obiectivul de simplificare trebuie, în speță, să fie conciliat cu cel de compensare a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitat de producătorii agricoli în cauză, care presupune în mod necesar ca un număr minim de obligații administrative să fie impuse producătorilor agricoli forfetari în special pentru colectarea datelor necesare pentru stabilirea procentelor de compensare în cotă forfetară aplicabile.

51 Or, din moment ce producătorii agricoli forfetari suportă efectiv o valoare a TVA-ului care nu este neglijabilă, ar fi contrar acestui din urmă obiectiv să nu se acorde acestora compensarea unei asemenea valori.

52 În plus, potrivit considerentului (7) al Directivei TVA, sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție. Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 45-48 din concluzii, regimul forfetar agricol urmărește de asemenea să se păstreze în cea mai mare măsură posibilă neutralitatea TVA-ului, compensarea vizând să evite ca valoarea TVA-ului aferent intrărilor achitat să fie repercutată asupra operațiunilor aferente ieșirilor și să antreneze astfel un supliment de preț care ar fi la rândul său grevat de această taxă și ar crește în cascadă pe tot parcursul lanțului de producție și de distribuție care integrează produse și servicii furnizate de producătorii agricoli forfetari. În consecință, prin interpretarea dispoziției în cauză ca lăsând statele membre libere să reducă procentele de compensare în cotă forfetară până la zero atunci când producătorii agricoli forfetari suportă o valoare a TVA-ului aferent intrărilor care nu este neglijabilă s-ar aduce atingere neutralității menționate.

53 Cu siguranță, plata unei simple compensări cu caracter pur forfetar nu ajunge, prin definiție, să asigure o neutralitate perfectă a TVA-ului. Aceasta permite totuși să se asigure cea mai bună neutralitate posibilă ținând seama de necesitatea de a concilia neutralitatea menționată și obiectivul de compensare cu obiectivul de simplificare a regulilor la care sunt supuși producătorii agricoli forfetari, care constituie de asemenea unul dintre obiectivele regimului forfetar agricol, astfel cum s-a arătat deja la punctul 48 din prezenta hotărâre.

54 În acest context, numai modalitățile de stabilire a procentului de compensare în cotă forfetară astfel cum sunt prevăzute la articolul 298 din Directiva TVA nu pot fi considerate ca repunând în discuție aceste obiective. Prin urmare, nu se poate admite că o simplă scutire a activităților agricole, întrucât ar fi, din punct de vedere funcțional, echivalentă cu aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară, poate fi considerată ca o transpunere adecvată a normelor Directivei TVA referitoare la regimul forfetar agricol și, în special, a articolelor 296-298 din aceasta.

55 În această privință, trebuie să se constate deopotrivă că posibilitatea de a reduce până la zero procentele de compensare în cotă forfetară constituie o posibilitate suplimentară celei de a rotunji aceste procente cu o jumătate de punct în sus sau în jos, prevăzută la articolul 298 al doilea paragraf prima teză din Directiva TVA. Cu toate acestea, având în vedere considerațiile care precedă, această posibilitate de reducere până la zero este oferită statelor membre numai dacă procentajele care rezultă din calculele efectuate în conformitate cu primul paragraf al aceluiași articol 298, chiar dacă ar depăși 0,5 %, nu ar fi mai puțin neglijabile și, prin urmare, dacă valoarea totală a TVA-ului aferent intrărilor achitat de producătorii agricoli forfetari poate fi considerată ea însăși neglijabilă.

56 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 20-33 și 56-58 din concluzii, pe de o parte, nici textul dispoziției în cauză, nici lucrările pregătitoare ale celei de A șasea directive nu se opun acestei interpretări a articolelor 296-298 din Directiva TVA și, pe de altă parte, Republica Portugheză nu poate invoca în mod util Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit (C-582/08, Rep., p. I-7195), pentru a susține că această interpretare nu îi poate fi opusă.

57 Trebuie subliniat de asemenea că, contrar celor susținute de Republica Portugheză, tocmai faptul de a interpreta dispoziția în cauză ca permițând statelor membre să stabilească procente zero de compensare în cotă forfetară oricare ar fi împrejurările ar contraveni securității juridice și aplicării uniforme a normelor sistemului comun al TVA-ului în Uniune.

58 În speță, fără să fie nevoie să se pronunțe cu privire la admisibilitatea sau la pertinența argumentației Comisiei întemeiate pe cotele de 5,3 % și de 7,9 % pe care le invocă, este suficient să se arate că Republica Portugheză admite că cota zero de TVA a fost abrogată în legislația sa în cursul anului 1992 și că bunurile și serviciile achiziționate în general de producătorii agricoli pentru exercitarea activităților lor sunt supuse de la acea dată, după caz, unei cote de TVA de 6 % sau de 13 %. Producătorii agricoli forfetari portughezi suportă astfel în mod necesar o valoare a TVA-ului aferent intrărilor care nu este neglijabilă și care, prin urmare, trebuie compensată. În consecință, acest stat membru nu este îndreptățit să aplice producătorilor agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză un procent zero de compensare în cotă forfetară.

59 Pe de altă parte, trebuie să se arate, mai întâi, că argumentul Republicii Portugheze potrivit căruia nu ar trebui să se stabilească un procent de compensare în cotă forfetară peste zero decât dacă producătorii agricoli se află într-o situație de credit de TVA față de stat nu are nicio susținere în textul Directivei TVA. Dimpotrivă, Curtea a precizat deja că, deși datele macroeconomice referitoare numai la producătorii agricoli forfetari, la care face trimitere articolul 298 din Directiva TVA, cuprind, astfel cum a indicat Republica Portugheză, intrările (consumul intermediar și formarea brută a capitalul fix) și ieșirile (producția finală, inclusiv autoconsumul), precum și valoarea totală a taxelor referitoare la intrări, procentele de compensare în cotă forfetară sunt obținute prin divizarea acestei valori totale a taxelor aferente intrărilor prin ieșiri (Hotărârea din 28 iunie 1988, Comisia/Italia, 3/86, Rec., p. 3369, punctul 8). TVA-ul aferent ieșirilor eventual datorat și, prin urmare, situația eventuală de credit fiscal a producătorilor agricoli, în special a celor care intră sub incidența regimului forfetar, nu este, așadar, luată în considerare în cadrul stabilirii procentului de compensare în cotă forfetară aplicabil.

60 În continuare, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru astfel cum se prezenta aceasta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat (a se vedea în special Hotărârea din 11 octombrie 2001, Comisia/Austria, C-110/00, Rec., p. I-7545, punctul 13, și Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 34). În plus, normele prevăzute la articolul 258 TFUE trebuie să își găsească aplicarea fără să existe o obligație a Comisiei de a respecta un termen determinat. Aceasta dispune astfel de puterea de a aprecia data la care trebuie formulată o acțiune, iar controlul unei astfel de aprecieri nu este, în principiu, de competența Curții (Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Italia, C-297/08, Rep., p. I-1749, punctul 87 și jurisprudența citată).

61 Rezultă că, din moment ce Republica Portugheză nu contestă faptul că, la expirarea termenului stabilit în avizul motivat, valoarea totală a TVA-ului care grevează factorii de producție agricolă și suportată de producătorii agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză nu este neglijabilă, astfel cum s-a constatat la punctul 58 din prezenta hotărâre, faptul, chiar presupunând că este dovedit, că împrejurările care prevalează în Portugalia în această privință sunt în esență aceleași începând din 1992, mai exact, începând din 1989, este lipsit de incidență asupra analizei temeiniciei acțiunii Comisiei.

62 În sfârșit, pe de o parte, Directiva TVA prevede în mod expres, la articolul 296 alineatul (1), că regimul forfetar agricol urmărește să compenseze valoarea TVA-ului aferent intrărilor achitat de producătorii agricoli forfetari. Prin urmare, nu se poate admite că această compensare privește în mod general

costuri inerente exploatării agricole și ar prezenta astfel un caracter extrafiscal, iar plata acesteia nu poate fi impusă în temeiul Directivei TVA. Pe de altă parte, aceasta prevede, la articolele 300 și 301, modalitățile principale potrivit cărora compensarea efectivă la care are dreptul un anumit agricultor forfetar trebuie stabilită și plătită acestuia din urmă. Prin urmare, nu se poate admite că valoarea TVA-ului aferent intrărilor achitat de producătorii agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză poate fi compensată în beneficiul lor prin intermediul altor măsuri decât plata unei compensări forfetare astfel cum este prevăzută de directiva menționată.

63 În aceste condiții, primul motiv invocat de Comisie în susținerea acțiunii sale trebuie considerat întemeiat.

Cu privire la al doilea motiv, referitor la compensarea negativă a resurselor proprii datorate în raport cu perceperea TVA-ului

64 Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate analiza din oficiu dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 226 TFUE pentru introducerea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor (Hotărârea din 31 martie 1992, Comisia/Italia, C-362/90, Rec., p. I-2353, punctul 8, și Hotărârea Comisia/Spania, citată anterior, punctul 70).

65 Din articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții și din jurisprudența referitoare la acesta rezultă că orice cerere introductivă de instanță trebuie să cuprindă obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor și că această mențiune trebuie să fie suficient de clară și de precisă pentru a permite pârâtului să își pregătească apărarea, iar Curții să își exercite controlul. Rezultă că elementele esențiale de fapt și de drept pe care se întemeiază o acțiune trebuie să rezulte în mod coerent și comprehensibil din chiar textul cererii (Hotărârea din 9 ianuarie 2003, Italia/Comisia, C-178/00, Rec., p. I-303, punctul 6, și Hotărârea din 15 iunie 2010, Comisia/Spania, C-211/08, Rep., p. I-5267, punctul 32).

66 În speță, al doilea motiv prezentat de Comisie nu îndeplinește aceste condiții. Astfel, prin intermediul acestui motiv, Comisia reproșează Republicii Portugheze că a efectuat o compensare negativă substanțială a resurselor proprii datorate în raport cu perceperea TVA-ului. Cu toate acestea, în expunerea de motive, Comisia se limitează la a indica faptul că, în cazul în care se dovedește o încălcare a Directivei TVA care are drept rezultat o reducere a resurselor proprii ale Uniunii, Comisia ar fi îndreptățită să primească valoarea totală a resurselor proprii în cauză, plus dobânzile de întârziere aferente. Comisia omite astfel să explice în mod precis care este obligația care revenea acestui stat membru și pe care acesta nu ar fi îndeplinit-o prin efectuarea unei asemenea compensări. În plus, Comisia afirmă în cererea introductivă că „prezenta procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor nu [are] drept obiect să se stabilească în ce măsură Portugalia și-a îndeplinit obligațiile referitoare la perceperea resurselor proprii”, contrazicând astfel al doilea motiv enunțat în concluziile pe care aceasta le-a prezentat Curții.

67 Rezultă că acest al doilea motiv trebuie respins ca inadmisibil.

68 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se constate că, prin aplicarea în privința producătorilor agricoli a unui regim special care derogă de la regimul instituit de Directiva TVA, în temeiul căruia aceștia sunt scutiți de la plata TVA-ului și li se aplică un procent zero de compensare în cotă forfetară, Republica Portugheză și-a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 296-298 din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. În temeiul alineatului (3) primul paragraf al aceluiași articol, Curtea poate să repartizeze cheltuielile de judecată sau să decidă ca fiecare parte să

suporte propriile cheltuieli de judecată, în special în cazul în care părțile cad în pretenții cu privire la unul sau mai multe capete de cerere. Având în vedere că acțiunea formulată de Comisie este admisă numai în parte, se impune să se decidă ca fiecare parte să suporte propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

1) **Prin aplicarea în privința producătorilor agricoli a unui regim special care derogă de la regimul instituit de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în temeiul căruia aceștia sunt scutiți de la plata taxei pe valoarea adăugată și li se aplică un procent zero de compensare în cotă forfetară, Republica Portugheză și-a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 296-298 din directiva menționată.**

2) **Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.**

3) **Comisia Europeană și Republica Portugheză suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături