HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

29 martie 2012*

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

În cauza C-414/10,

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

Véleclair SA

împotriva

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

CURTEA (Camera întâi),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Véleclair SA, de É. Arcil, avocat;

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

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

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

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

* Limba de procedură: franceza.

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

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Véleclair SA, pe de o parte, și ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, pe de altă parte, cu privire la o reglementare națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la import de plata efectivă a taxei menționate de către persoana obligată la plata taxei.

Cadrul juridic

A șasea directivă

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

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

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

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

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

[…]

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

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

— fie cel târziu la data încasării prețului,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[…]” [traducere neoficială]

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

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

[…]

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

[…]

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

[…]” [traducere neoficială]

7 Articolul 21 punctul 2 din A șasea directivă prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată este datorată de:

[…]

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

Reglementarea națională

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

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

[…]

b) taxa percepută la import.

[…]”

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

„Este considerat import al unui bun

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

10 Articolul 293 A alineatul 1 din CGI prevede:

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

[…]

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

[…]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

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

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

13 Véleclair a depus o cerere de rambursare a sumei de 723 503,37 euro, corespunzătoare creditului de TVA deductibil a cărui titulară se considera la 31 decembrie 1997 pentru majorarea TVA-ului la import aferent taxelor eludate.

14 Această cerere a fost respinsă de administrația fiscală pentru motivul că, potrivit dispozițiilor CGI, deductibilitatea TVA-ului la import era condiționată de plata prealabilă efectivă a acestuia. Poziția administrației fiscale a fost confirmată în primă instanță de tribunal administratif d’Orléans

(Tribunalul Administrativ din Orléans). Întrucât apelul declarat împotriva acestei decizii la cour administrative d'appel de Nantes (Curtea Administrativă de Apel din Nantes) a fost de asemenea respins, Véleclair a formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat).

15 În fața acestei instanțe, Véleclair a susținut că exercitarea dreptului său de deducere nu putea fi condiționată de plata prealabilă efectivă a taxei pe care o datora pentru motivul că dispozițiile articolului 271 punctul II alineatul 1 litera b) din CGI, care prevăd că dreptul de deducere a TVA-ului este condiționat de încasarea efectivă a acestuia de către administrația fiscală, iar nu de simpla sa exigibilitate, sunt incompatibile cu dispozițiile articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.

16 Acestea sunt condițiile în care Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă permite unui stat membru să condiționeze, ținând cont în special de riscurile de fraudă, dreptul de deducere a [TVA-ului] la import de plata efectivă a acestei taxe de către persoana obligată la plata taxei, atunci când persoana obligată la plata [TVA-ului] la import și titularul dreptului de deducere aferent sunt, ca în Franța, aceeași persoană?"

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că acesta permite unui stat membru să condiționeze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectivă prealabilă a taxei menționate de către persoana obligată la plata taxei atunci când aceasta este de asemenea titularul dreptului de deducere.

18 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar, în primul rând, să se amintească faptul că, potrivit chiar textului articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul „datorat sau plătit" pentru bunurile importate pe teritoriul țării.

19 În consecință, în chiar cuprinsul acestei dispoziții, care reia expresia utilizată la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, potrivit căreia persoanele impozabile au dreptul de a deduce TVA-ul „datorat sau plătit" pentru bunurile sau serviciile care le-au fost sau urmează a le fi furnizate, se prevede clar că dreptul de deducere a taxei de care beneficiază persoana impozabilă privește nu numai TVA-ul pe care aceasta l-a plătit, ci și TVA-ul datorat, cu alte cuvinte, cel care trebuie încă să fie plătit.

20 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 56-58 din concluzii, termenul „datorat" se referă astfel la o obligație fiscală exigibilă și presupune, așadar, ca persoana impozabilă să aibă o obligație de plată a TVA-ului pentru care solicită deducerea.

21 Trebuie adăugat, pe de o parte, că, dacă legiuitorul Uniunii ar fi dorit să condiționeze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectivă prealabilă a acestui TVA, el ar fi putut să facă acest lucru în mod explicit, de exemplu, prin eliminarea termenului „datorat" din articolul 17 menționat.

22 Pe de altă parte, rezultă din coroborarea articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă și a articolului 10 alineatul (3) din aceeași directivă că nașterea dreptului de deducere a TVA-ului nu depinde de faptul că a intervenit plata contrapartidei datorate pentru bunul sau pentru bunurile importate.

23 Rezultă că, în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, dreptul de deducere a TVA-ului la import nu poate, în principiu, să fie condiționat de plata efectivă prealabilă a acestui TVA.

24 În al doilea rând, trebuie să se constate că această interpretare a articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă este susținută de alte dispoziții din A șasea directivă.

25 Astfel, pe de o parte, articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, care utilizează de asemenea, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 19 din prezenta hotărâre, termenii „datorată sau plătită”, trebuie înțeles în sensul că problema de a ști dacă TVA-ul datorat pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătit către Trezorerie nu influențează dreptul de deducere al persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54).

26 Pe de altă parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 37 din concluzii, articolul 18 din A șasea directivă, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, se limitează să prevadă, la alineatul (1) litera (b), că, pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA-ului la import, unica obligație a persoanei impozabile este de a deține un document de import care să specifice persoana în cauză ca destinatar sau importator și care „să precizeze sau să permită calcularea” cuantumului taxei datorate. În consecință, nici chiar exercitarea dreptului de deducere menționat nu este condiționată de plata efectivă prealabilă a TVA-ului la import.

27 În al treilea rând, trebuie precizat că interpretarea de mai sus corespunde obiectivelor celei de A șasea directive, din moment ce aceasta permite să se asigure că dreptul de deducere, care, în principiu, nu poate fi limitat, rămâne o parte integrantă a mecanismului TVA-ului și poate continua să se exercite imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47).

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

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

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

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

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

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

34 În sfârșit, împrejurarea că persoana obligată la plata TVA-ului la import este de asemenea titularul dreptului de deducere a TVA-ului menționat nu este de natură să crească mai mult riscul de fraudă sau de abuz privind TVA-ul. Dimpotrivă, astfel cum a arătat Comisia Europeană, împrejurarea că una și aceeași persoană este deopotrivă persoană obligată la plata TVA-ului și titular al dreptului de deducere face ca această situație să se apropie de cea existentă în cadrul regimului de taxare inversă a TVA-ului prevăzut de A șasea directivă. Or, astfel cum legiuitorul Uniunii a reiterat în considerentul (42) al Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), acest regim permite, printre altele, combaterea evaziunii fiscale și a fraudei constatate în anumite tipuri de operațiuni.

35 Având în vedere ansamblul acestor considerații, la întrebarea preliminară trebuie să se răspundă că articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu permite unui stat membru să condiționeze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectivă prealabilă a taxei menționate de către persoana obligată la plata taxei atunci când aceasta este de asemenea titularul dreptului de deducere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 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 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că nu permite unui stat membru să condiționeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la import de plata efectivă prealabilă a taxei menționate de către persoana obligată la plata taxei atunci când aceasta este de asemenea titularul dreptului de deducere.

Semnături