



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 17 noiembrie 2011¹

Cauza C-414/10

Société Véleclair
împotriva
ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Conseil d'État (Franța)]

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — A șasea directivă — Taxa pe valoarea adăugată la import — Dreptul de deducere — Reglementare națională conform căreia dreptul de deducere este condiționat de plata efectivă a taxei pe valoarea adăugată la import”

I — Introducere

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea celei de A șasea directive TVA². În esență, se pune problema de a stabili dacă un stat membru poate condiționa dreptul de deducere pe care A șasea directivă³ îl conferă persoanei impozabile pentru importurile de bunuri de achitarea prealabilă a TVA-ului la import de către persoana impozabilă.

2. Această problemă se ridică în cadrul unui litigiu în care o întreprindere solicită rambursarea TVA-ului la import în condițiile în care nu a achitat⁴ și nici nu va achita această taxă, deși o datorează. Astfel, patrimoniul întreprinderii a făcut obiectul unei proceduri de reorganizare judiciară, creanța fiscală a statului fiind exclusă din cauza înscrierii tardive a acesteia la masa credală.

II — Cadrul juridic

A — Dreptul Uniunii

3. Articolul 10 din A șasea directivă este formulat astfel:

„(1) „În sensul prezentei directive:

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

¹ — Limba originală: germană.

² — 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” sau „directiva”).

³ — La articolul 17 alineatul (2) litera (b).

⁴ — Acest lucru a fost contestat de Société Véleclair în cadrul procedurii în fața Curții, deși, potrivit deciziei de trimitere, este vorba despre o constatare a instanțelor de fond, pe care trebuie să se întemeieze analiza care trebuie realizată în speță.

- (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.

[...]

- (3) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt importate bunurile. [...]

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, faptul generator intervine și taxa devine exigibilă în momentul în care are loc faptul generator pentru taxele comunitare în cauză și când drepturile respective devin exigibile.

[...]” [traducere neoficială]

4. Articolul 17 din directivă reglementează originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere. În versiunea rezultată din articolul 28f punctul (1)⁵, se prevede printre altele:

„(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;

[...]

- (d) taxa pe valoarea adăugată datorată în conformitate cu articolul 28a alineatul (1) litera (a).

[...]” [traducere neoficială]

5. Articolul 18, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, prevede următoarele:

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

- (a) să dețină o factură emisă în conformitate cu articolul 22 alineatul (3), pentru deducerile prevăzute la articolul 17 alineatul (2) litera (a);
- (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);

[...]

5 — Introdus prin articolul 1 punctul 22 din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

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

[...]

(3) Statele membre stabilesc condițiile și procedurile prin care o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu alineatele (1) și (2).

[...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 20, intitulat „Ajustarea deducerilor”, prevede la alineatul (1) următoarele:

„Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special:

- (a) atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă;
- (b) atunci când, după întocmirea declarației privind taxa pe valoarea adăugată, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț; totuși, nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 5 alineatul (6). Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.” [traducere neoficială]

7. Articolul 21, intitulat „Persoanele obligate la plata TVA-ului către autoritățile fiscale”, prevede următoarele:

„Taxa pe valoarea adăugată este datorată de:

[...]

2. la import: de persoana sau de persoanele desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import.” [traducere neoficială]

8. Articolul 23, intitulat „Obligații la import”, prevede la alineatul (2) următoarele:

„În special, statele membre pot prevedea ca, în cazul importului de bunuri efectuat de către persoane impozabile sau anumite categorii de astfel de persoane, de către persoane obligate la plata TVA sau anumite categorii de astfel de persoane, TVA-ul datorat pentru import să nu fie achitat la momentul importului, cu condiția să fie menționat ca atare în declarația privind TVA-ul ce se depune în conformitate cu articolul 22 alineatul (4).” [traducere neoficială]

9. Dispoziția tranzitorie de la articolul 28 din directivă prevede la alineatul (3) următoarele:

„Pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4), statele membre pot:

[...]

- (d) să continue aplicarea dispozițiilor de derogare de la principiul deducerii imediate, conform articolului 18 alineatul (2) primul paragraf;[...]” [traducere neoficială]

B — Dreptul francez

10. Codul general al impozitelor (Code général des impôts, denumit în continuare „CGI”), în versiunea în vigoare la 31 decembrie 1997, prevede la articolul 271 punctul II alineatul 1:

„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.

[...]”

III — Situația de fapt și întrebarea preliminară

11. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost formulată în cadrul unui litigiu între Société Véleclair și Ministerul Bugetului francez.

12. Între anii 1992 și 1995, Véleclair a importat biciclete din state terțe în Comunitate în scopul de a le revinde. Întrucât administrația vamală a apreciat declarația de proveniență făcută de Véleclair ca fiind falsă, a obligat ulterior întreprinderea la plata unor taxe vamale și a unor taxe antidumping în valoare de 4 milioane de euro. Această sumă era supusă la rândul ei TVA-ului la import, în valoare de 735 437 de euro.

13. Această taxă nu fusese achitată la momentul deschiderii procedurii de reorganizare judiciară a Véleclair. Prin ordonanța din 12 februarie 1999, judecătorul-comisar a constatat definitiv decăderea din dreptul de a cere restituirea acestei creanțe fiscale pentru motivul că aceasta nu fusese declarată cu titlu definitiv în următoarele douăsprezece luni de la publicarea reorganizării judiciare.

14. În acțiunea principală, Véleclair solicită rambursarea TVA-ului. În opinia acesteia, TVA-ul la import stabilit ulterior îi conferă dreptul de a deduce suma corespunzătoare cu titlu de TVA în amonte.

15. Dimpotrivă, administrația fiscală consideră că deductibilitatea TVA-ului la import este condiționată de achitarea prealabilă a acestuia de către persoana obligată la plata TVA-ului.

16. În aceste condiții, Conseil d’État, care trebuie să soluționeze litigiul în recurs, a adresat 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 taxei pe valoarea adăugată la import de plata efectivă a acestei taxe de către persoana obligată la plata taxei, atunci când persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată la import și titularul dreptului de deducere aferent sunt, ca în Franța, aceeași persoană?”

17. În cadrul procedurii în fața Curții au prezentat observații Société Véleclair, guvernele francez, german, olandez și portughez, precum și Comisia Europeană; guvernele german, olandez și portughez au prezentat numai observații scrise.

IV — Aprecieri juridică

18. Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că prezenta situație de fapt se apreciază în lumina celei de A șasea directive, întrucât este anterioară datei de 31 decembrie 2006, data abrogării și înlocuirii celei de A șasea directive cu Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 34, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

19. Dreptul de deducere este prevăzut la articolul 17 din A șasea directivă. Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, acest drept face parte integrantă din sistemul comun al TVA-ului⁶. Acesta vizează eliberarea integrală a întreprinderilor de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul activității lor economice⁷ și în principiu nu poate fi limitat⁸. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aferente operațiunilor efectuate în amonte⁹. Orice limitare a dreptului de deducere are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în același mod în toate statele membre. În aceste condiții, nu sunt permise derogări decât în cazurile prevăzute expres în A șasea directivă¹⁰. Pentru a răspunde la întrebarea preliminară, trebuie să se țină seama de această jurisprudență.

20. O dispoziție națională precum cea în discuție în speță, care condiționează dreptul de deducere de achitarea prealabilă a TVA-ului, impune limite stricte posibilității de deducere.

21. În opinia guvernelor german, francez, portughez și olandez, directiva admite totuși un asemenea regim. Pe lângă principiul neutralității TVA-ului, un motiv suplimentar invocat de aceste guverne este riscul de fraudă existent în caz contrar. Guvernele german, olandez și portughez se referă în plus la coroborarea cu articolul 23 alineatul (2) din directivă. În opinia acestora, articolul 17 alineatul (2) litera (b) din directivă permite statelor membre să condiționeze dreptul de deducere de achitarea prealabilă a TVA-ului în toate cazurile în care un stat membru nu a utilizat opțiunea prevăzută la articolul 23 alineatul (2), astfel încât TVA-ul la import trebuie achitat la momentul importului.

22. Nu împărtășim această părere. În expunerile care urmează vom demonstra că interpretarea gramaticală, sistematică și teleologică, ținând seama în special de principiul neutralității TVA-ului, se opune compatibilității cu directiva a unei dispoziții precum cea cuprinsă în CGI francez. De asemenea, nu există nici riscul de fraudă care ar impune o altă interpretare, astfel încât la întrebarea preliminară trebuie să se răspundă în principiu negativ. Aceasta nu exclude totuși posibilitatea ca o astfel de dispoziție să fie permisă, cu titlu tranzitoriu, sub forma unei dispoziții anterioare care continuă să fie aplicată.

23. După examinarea întrebării preliminare, având în vedere argumentele invocate de guvernele german și olandez, vom verifica dacă dreptul de deducere devine caduc în cazul în care creanța fiscală a statului referitoare la TVA-ul la import se stinge sau nu mai este exigibilă.

6 — A se vedea Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18), Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, Rep., p. I-10921, punctul 28), și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria (C-274/10, Rep., p. I-7289, punctul 43).

7 — A se vedea Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15), Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec., p. I-3303, punctul 39), și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 27).

8 — A se vedea Hotărârea Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 28), Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rep., p. I-7467, punctul 37), și Hotărârea Comisia/Ungaria (citată la nota de subsol 6, punctul 43).

9 — A se vedea Hotărârea BP Soupergaz (citată la nota de subsol 6, punctul 18), Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaépítő (C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 34), și Hotărârea Comisia/Ungaria (citată la nota de subsol 6, punctul 43).

10 — A se vedea Hotărârea BP Soupergaz (citată la nota de subsol 6, punctul 18) și Hotărârea Magoora (citată la nota de subsol 6, punctul 28); a se vedea de asemenea Hotărârea Comisia/Ungaria (citată la nota de subsol 6, punctul 52).

A — Interpretarea gramaticală

24. Chiar din modul său de redactare rezultă că o dispoziție precum cea din CGI francez nu este compatibilă cu A șasea directivă. Conform articolului 17 alineatul (1) din directivă, dreptul de deducere se naște în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. În cazul importului de bunuri, TVA-ul deductibil conform articolului 17 alineatul (2) litera (b) din directivă este „taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile importate pe teritoriul țării”.

25. Dreptul statului la „[acest] TVA”, adică TVA-ul la import, ia naștere, conform articolului 10 alineatul (3) din directivă, la momentul importului sau, în cazurile în care bunurile importate sunt supuse taxei vamale, precum în speță, la momentul la care intervine faptul generator al taxelor vamale și exigibilitatea acestora. Concomitent, conform articolului 17 alineatul (1) din directivă, ia naștere dreptul de deducere al persoanei impozabile. Pentru nașterea acestui drept, nici alineatul (1), nici alineatul (2) ale articolului 17 din directivă nu condiționează deducerea de achitarea prealabilă a TVA-ului la import de către persoana impozabilă. Dimpotrivă, articolul 17 alineatul (2) litera (b) prevede în mod expres că este suficient ca TVA-ul la import să fie datorat.

26. Formularea „datorată sau plătită” nu permite nici să se tragă concluzia că statele membre ar dispune, astfel cum susține în special guvernul portughez, de o opțiune în această privință. Articolul 17 alineatele (1) și (2) din directivă indică în mod precis condițiile în care ia naștere și întinderea dreptului de deducere și nu lasă statelor membre nicio marjă de apreciere în ceea ce privește punerea sa în aplicare¹¹. Acest lucru este confirmat de asemenea de împrejurarea că, atunci când urmărește să ofere statelor membre posibilitatea unei libertăți de reglementare, A șasea directivă prevede expres această posibilitate, de exemplu, la articolul 10 alineatul (2) al treilea paragraf sau la articolul 11 secțiunea B alineatul (6) din directivă.

27. Jurisprudența Curții cu privire la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din directivă, care se întemeiază de asemenea pe „taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită”¹², este clară în această privință. Chiar recent, Curtea a statuat că, în cazul literei (a), nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt, în principiu, independente de faptul că contraprestația datorată, inclusiv TVA-ul, aferentă unei operațiuni a fost sau nu a fost achitată¹³. De asemenea, este lipsit de relevanță dacă TVA-ul datorat pentru vânzările anterioare ale respectivelor bunuri a fost sau nu a fost achitat efectiv către autoritățile fiscale¹⁴.

28. Astfel cum susțin guvernele participante la procedură, este adevărat că la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din directivă este vorba întotdeauna despre două persoane diferite, cea care trebuie să plătească TVA-ul și cea care invocă dreptul de deducere, în timp ce în speță este vorba despre una și aceeași persoană. În final, ambele cazuri pot avea însă același rezultat atât din punct de vedere faptic, cât și economic.

29. Pe de o parte, astfel cum menționează guvernul german în observațiile sale scrise, în temeiul articolului 21 punctul (2) din directivă există de asemenea posibilitatea ca, și în cazul importului de bunuri, persoana care datorează TVA-ul la import și titularul dreptului de deducere să fie două persoane diferite. Totuși, și în acest caz, trebuie să se asigure totodată faptul că dreptul de deducere al unei persoane nu este îngrădit, de exemplu, de neachitarea TVA-ului la import de către cealaltă persoană. Această situație corespunde celei prevăzute la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din directivă.

11 — A se vedea Hotărârea BP Soupergaz (citată la nota de subsol 6, punctul 35), Hotărârea din 10 martie 2005, Comisia/Regatul Unit (C-33/03, Rec., p. I-1865, punctul 16), și Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rep., p. I-3459, punctul 32).

12 — În alte versiuni lingvistice, de exemplu, în franceză, în engleză sau în italiană, formularea [dispozițiilor] de la literele (a) și (b) este identică: „la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée”, „value added tax due or paid”, „l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta”.

13 — A se vedea Hotărârea Comisia/Ungaria (citată la nota de subsol 6, punctul 48).

14 — A se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 49).

30. Chiar și în cazul în care persoana care datorează TVA-ul la import și titularul dreptului de deducere sunt una și aceeași persoană, situația este totuși comparabilă în plan economic cu cea prevăzută la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din directivă. În cazul operațiunilor interne prevăzute la acest articol, furnizorul¹⁵ trebuie să plătească TVA-ul către stat indiferent dacă clientul său i-a achitat deja sau nu i-a achitat prețul de vânzare în care era inclus TVA-ul¹⁶. Clientul, care este de asemenea persoană impozabilă, poate totuși să deducă direct din propria datorie fiscală față de stat valoarea TVA-ului pe care îl datorează furnizorului său, dar pe care nu l-a achitat efectiv¹⁷. Directiva acceptă avantajul de trezorerie de care beneficiază astfel titularul dreptului de deducere¹⁸.

31. De asemenea, persoana impozabilă nu este dezavantajată nici în situația în care furnizorul nu achită TVA-ul¹⁹. Chiar și în acest caz, persoana impozabilă poate să deducă taxa aferentă intrărilor. Prin urmare, într-o situație precum cea din speță, este posibil ca statul să fie obligat să ramburseze TVA-ul pe care încă nu l-a încasat. Astfel, din dispoziția de la articolul 17 alineatul (2) litera (a) din directivă rezultă că sunt posibile avantaje de trezorerie pentru persoana impozabilă în detrimentul statului sau al furnizorului²⁰.

32. Astfel, datorită echivalenței economice a situațiilor, împrejurarea că, în cazul operațiunii interne prevăzute la litera (a), persoana care datorează TVA-ul și titularul dreptului de deducere sunt două persoane diferite nu se opune transpunerii jurisprudenței clare privind formularea „datorată [...] sau plătită [...]” din dispoziția de la litera (a) asupra formulării corespunzătoare de la litera (b) a articolului 17 alineatul (2) din directivă. Dreptul de deducere trebuie să fie recunoscut și în acest din urmă caz, chiar dacă TVA-ul la import este numai datorat.

B — Interpretarea sistematică

33. Economia directivei nu permite nicio altă interpretare. În această privință, nu împărtășim în special opinia guvernelor german, olandez și portughez, potrivit căreia formularea „datorată” se referă exclusiv la cazurile în care un stat membru a utilizat opțiunea prevăzută la articolul 23 al doilea paragraf din A șasea directivă.

34. Conform articolului 23 al doilea paragraf din A șasea directivă, statele membre pot să prevadă faptul că TVA-ul la import nu trebuie achitat la data importului, ci trebuie numai să fie declarat în declarația uzuală privind TVA-ul. În acest mod, se poate ajunge la o compensare directă a TVA-ului la import și a cuantumului corespunzător al deducerii. În opinia guvernelor participante la procedură, numai în această situație ar fi justificată absența condiționării dreptului de deducere de achitarea prealabilă a TVA-ului la import.

35. Chiar dacă poate fi înțeles interesul care stă la baza acestui argument, în A șasea directivă nu se regăsește totuși niciun element care să susțină ipoteza conform căreia, prin formularea „datorată”, articolul 17 alineatul (2) litera (b) se referă numai la cazurile prevăzute la articolul 23 al doilea paragraf din directivă.

15 — Prin aceasta se înțelege un întreprinzător de la care persoana impozabilă obține o prestație pentru care achită TVA-ul împreună cu prețul de vânzare.

16 — A se vedea Hotărârea Comisia/Ungaria (citată la nota de subsol 6, punctul 46). Astfel, în cazul neachitării definitive de către persoana impozabilă, se poate realiza o îndreptare a datoriei fiscale a furnizorului [a se vedea articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă]. Această regularizare reprezintă însă o dispoziție facultativă pentru statele membre.

17 — Este cunoscut faptul că aceasta reprezintă o problemă pentru întreprinderile mici și mijlocii. Comisia a abordat deja acest subiect în documentul care însoțește „Green Paper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, SEC(2010) 1455, p. 43 și urm. În acest document, o posibilă soluție era ideea ca deducerea TVA-ului să fie posibilă numai după plata anterioară și efectivă a TVA-ului. Dispoziția celei de A șasea directive nu prevede însă această posibilitate.

18 — În cazul neachitării definitive, directiva nu prevede în principiu nici măcar o regularizare a dreptului de deducere a TVA-ului [a se vedea articolul 20 alineatul (1) litera (b) prima teză din directivă]. Cu toate acestea, la solicitarea statelor membre, această regularizare poate fi realizată [a se vedea articolul 20 alineatul (1) litera (b) a doua teză din directivă].

19 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 14.

20 — A se vedea și Terra, B., și Kajus, J., „Introduction to European VAT”, 2011, volumul 1, capitolul 17.2, p. 1000.

36. De asemenea, această concluzie nu este susținută nici de împrejurarea că, în dispoziția premergătoare articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, și anume aceea de la articolul 11 alineatul (1) litera (b) din A doua directivă privind taxa pe valoarea adăugată²¹, în cadrul dreptului de deducere era menționat numai TVA-ul la import achitat, iar acea directivă nu cuprindea nicio dispoziție corespunzătoare articolului 23 al doilea paragraf din A șasea directivă.

37. Această realitate este relevantă în mod special de articolul 18 din directivă, care stabilește normele de reglementare a exercitării dreptului de deducere. Astfel, această dispoziție nu impune ca persoana impozabilă să prezinte dovada efectuării plății. Dimpotrivă, conform articolului 18 alineatul (1) litera (b) din directivă, este suficient ca persoana impozabilă să dețină un document de import, în care să figureze ca destinatar sau ca importator, și care să conțină sau să *permită calcularea* valorii taxei *datorate*. Astfel, plata efectivă nu este relevantă nici pentru nașterea dreptului de deducere, nici pentru exercitarea acestuia.

C — Interpretarea teleologică

1. Principiul neutralității

38. Scopul urmărit prin dreptul de deducere confirmă concluzia de până acum. Prin deducere se urmărește garantarea neutralității economice a TVA-ului pentru întreprinderi²². Însă, în opinia guvernului francez, faptul că o persoană impozabilă deduce TVA-ul la import pe care încă nu l-a achitat efectiv compromite această neutralitate, întrucât în acest mod persoana impozabilă s-ar îmbogăți fără justă cauză.

39. În general, deducerea TVA-ului la import care este doar datorat nu conduce totuși în mod necesar la o sporire a valorii patrimoniului, în orice caz, nu în mod permanent. Astfel cum s-a arătat deja, dreptul de deducere al persoanei impozabile are drept consecință, în cel mai rău caz, un dezavantaj de trezorerie temporar pentru stat, care poate rezulta în același mod și în cazul operațiunilor interne. În ambele cazuri, față de acest dezavantaj de trezorerie pentru stat, există, asemănător unei compensații, dreptul la TVA-ul rezultat din revânzare, care este exigibil, în principiu, încă de la momentul livrării. Suma corespunzătoare trebuie să fie declarată de vânzător independent de încasarea prețului de vânzare în care este inclus TVA-ul.

40. În ceea ce privește prezenta speță, în care statul nu poate să își mai valorifice cu succes creanța fiscală din cauza înscrierii tardive a acesteia la masa credală, trebuie să se sublinieze că această situație are un caracter cu totul aparte, astfel încât nu poate fi concludentă pentru întrebarea, foarte generală, dacă dreptul de deducere este condiționat de plata prealabilă a TVA-ului la import.

41. Neutralitatea TVA-ului pentru întreprinderile care importă bunuri ar fi compromisă tocmai în situația în care s-ar permite fără restricții o dispoziție precum cea din CGI francez. Astfel, în cazurile în care respectivul stat membru nu utilizează opțiunea de la articolul 23 al doilea paragraf din directivă, persoana impozabilă ar trebui să plătească TVA-ul întotdeauna în avans. Aceasta ar trebui mai întâi să achite autorităților vamale TVA-ul la import și abia ulterior, în cadrul declarației de TVA pentru perioada impozabilă respectivă, a cărei depunere poate avea loc mult mai târziu, ar avea posibilitatea să deducă suma achitată.

21 — A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — Structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 71, p. 1303).

22 — A se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, Rec., p. I-1361, punctul 24), Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec., p. I-4357, punctul 34), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 38).

42. Astfel, persoana impozabilă nu numai că ar suporta un dezavantaj de trezorerie, ci ar fi dezavantajată și față de alte persoane impozabile care achiziționează bunuri comparabile de pe piața comună sau din țară. În cazul achizițiilor intracomunitare, conform articolului 17 alineatul (2) litera (d) din directivă, se aplică de la început numai compensarea între TVA-ul aferent achiziției și TVA-ul deductibil. Pentru întreprindere este exclus orice dezavantaj de trezorerie. În cazul operațiunilor interne, conform articolului 17 alineatul (2) litera (a), este posibil ca, într-o declarație de TVA, să se deducă TVA-ul, deși nu s-a plătit niciuna dintre facturile care stau la baza taxei și, prin urmare, nu a intervenit încă nicio sarcină legată de propriile achiziții în care este inclus TVA-ul.

43. Astfel, principiul neutralității se opune unei dispoziții care nu permite deducerea decât după achitarea TVA-ului la import.

2. Riscul de fraudă

44. Combaterea evaziunii fiscale, a fraudei și a eventualelor abuzuri reprezintă un obiectiv recunoscut și promovat de A șasea directivă. Invocarea frauduloasă sau abuzivă a normelor din dreptul Uniunii este interzisă. În cazul în care administrația financiară constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod fraudulos, aceasta este autorizată să impună retroactiv plata sumelor deduse, iar instanța națională trebuie să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, în temeiul unor circumstanțe obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos²³.

45. În ceea ce privește colectarea TVA-ului la import, nu este clar motivul pentru care în acest caz ar exista în general un risc de fraudă mai mare, care ar face necesară condiționarea în *orice* situație a dreptului de deducere de plata prealabilă a TVA-ului la import. Astfel cum remarcă în mod întemeiat Comisia și Véleclair, introducerea fizică efectivă a mărfurilor în Uniune constituie, pentru statele membre, o stare de fapt evidentă și ușor de urmărit, care reprezintă baza de impozitare. De asemenea, și documentul de import, pe care, conform articolului 18 alineatul (1) litera (b) din directivă, trebuie să îl prezinte persoana impozabilă pentru a putea beneficia de deducere și prin care se face dovada că aceasta datorează TVA-ul, permite cel puțin calcularea cuantumului taxei datorate, reducând posibilitatea unei fraude.

46. Prin urmare, nici riscul de fraudă la care se referă statele membre nu poate constitui o justificare pentru a limita dreptul de deducere, prevăzut expres la articolul 17 alineatul (2) litera (b) din directivă atât pentru TVA-ul la import plătit, cât și pentru cel datorat, la cazurile în care TVA-ul a fost efectiv plătit.

D — Concluzie intermediară

47. Pentru motivele expuse anterior, articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că statelor membre nu li se permite să condiționeze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectivă a acestei taxe de către persoana care datorează TVA-ul, și aceasta nici chiar în cazul în care persoana care datorează TVA-ul și titularul dreptului de deducere sunt una și aceeași persoană.

E — Dispoziții tranzitorii

48. În plus, guvernele portughez și german susțin că o dispoziție națională care, în ceea ce privește TVA-ul la import, condiționează dreptul de deducere de achitarea prealabilă a TVA-ului ar fi permisă conform articolului 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă, cel puțin cu titlu tranzitoriu, sub forma unei dispoziții anterioare care continuă să fie aplicată.

23 — A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 68-71), și Hotărârea Kittel (citată la nota de subsol 14, punctul 54 și urm. și jurisprudența citată).

49. Conform acestei prevederi, statele membre pot să aplice în continuare, în perioada de tranziție menționată la alineatul (4), astfel de dispoziții care derogă de la principiul deducerii imediate, definit la articolul 18 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă. Astfel cum indică titlul articolului 18 din directivă, întrebarea privind „momentul” beneficiului deducerii ține de „Normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere”. Perioada de tranziție nu a expirat în perioada în care a fost în vigoare A șasea directivă. Mai mult, și articolul 372 din Directiva 2006/112 prevede că statele membre care la 1 ianuarie 1978 aplicau dispoziții de derogare de la principiul deducerii imediate instituit prin articolul 179 primul paragraf pot continua să aplice respectivele dispoziții.

50. Articolul 271 din CGI condiționează dreptul de deducere de plata prealabilă a TVA-ului. În cazul în care această dispoziție este înțeleasă în sensul că dreptul de deducere nu ia naștere înainte de plată, dispoziția trebuie astfel examinată exclusiv din perspectiva articolului 17 din directivă, care reglementează originea și sfera de aplicare ale acestui drept. După cum am arătat, o astfel de reglementare nu este compatibilă cu directiva. O dispoziție precum articolul 271 din CGI poate fi însă interpretată și în sensul că reglementează numai momentul exercitării dreptului de deducere, intrând astfel sub incidența articolului 18 alineatul (2) primul paragraf coroborat cu articolul 28 alineatul (3) litera (d) din directivă. Dar o astfel de interpretare ar avea pentru persoana impozabilă același efect precum lipsa dreptului de deducere înainte de plata TVA-ului la import. Întârzierea momentului exercitării este admisă expres de directivă, însă în cadrul unei dispoziții naționale anterioare care poate fi menținută cu titlu tranzitoriu. Este sarcina instanței naționale să verifice dacă articolul 271 punctul II subpunctul 1 din CGI poate fi interpretat în sensul că această dispoziție reglementează modalitățile de exercitare a dreptului de deducere în sensul articolului 18 din directivă și dacă este vorba despre o dispoziție anterioară care se aplica deja la 1 ianuarie 1978.

F — Creanță fiscală stinsă sau care nu mai este exigibilă

51. În sfârșit, guvernele german și olandez susțin în cadrul procedurii că, și în situația în care legiuitorul ar fi intenționat să lege nașterea dreptului de deducere numai de TVA-ul la import datorat, acest drept ar deveni oricum caduc dacă creanța fiscală a statului s-ar stinge sau nu ar mai fi exigibilă.

52. În această privință, guvernul olandez subliniază că din decizia de trimitere nu rezultă care este efectul decăderii din cauza înscrierii tardive a creanței la masa credală, și anume dacă creanța fiscală se stinge sau doar nu mai este exigibilă. În cadrul ședinței, guvernul francez a explicat că, în opinia sa și, aparent, și a instanței de trimitere, într-o situație precum cea din speță, creanța fiscală nu se stinge, ci se transformă într-o obligație naturală. Astfel, creanța continuă să existe, însă nu mai poate fi valorificată pe cale judecătorească. Prin urmare, dacă persoana impozabilă plătește totuși taxa, achitarea nu poate fi considerată drept plată nedatorată.

53. Această problemă ridicată de guvernele german și olandez depășește cadrul întrebării preliminare propriu-zise. Totuși, pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns util, se impune abordarea acesteia.

54. Astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (2) litera (b) din directivă, „persoana impozabilă are dreptul de a deduce [...] taxa pe valoarea adăugată *datorată* sau plătită pentru bunurile importate”²⁴. Chiar din cuprinsul acestei dispoziții rezultă că nu este suficient ca TVA-ul la import să fi fost cândva datorat (neachitat încă) pentru a putea fi dedus. Dimpotrivă, trebuie ca TVA-ul să fie încă datorat efectiv. Decisivă în acest sens trebuie să fie data la care se va pronunța o hotărâre definitivă cu privire la existența efectivă a dreptului de deducere invocat de persoana impozabilă. În cazul în care la această

24 — Sublinierea noastră.

dată creanța fiscală a statului este stinsă fără să fi fost plătită, nu mai poate să existe nici dreptul de deducere. Finalitatea dreptului de deducere, și anume degrevarea persoanei impozabile de orice sarcină economică ce rezultă din TVA, impune de asemenea o astfel de interpretare²⁵. În cazul în care această sarcină dispare, nu mai este necesară nicio degrevare prin intermediul deducerii.

55. În plus, se pune întrebarea dacă TVA-ul la import poate fi considerat ca nemaifiind „datorat” în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (b) din directivă și în cazul în care creanța fiscală a statului – astfel cum pare să fie cazul în speță – există, însă nu mai este exigibilă. Răspunsul la această întrebare nu poate să depindă de dreptul național al statelor membre. Dimpotrivă, pentru a se asigura aplicarea uniformă a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie să se procedeze la o interpretare autonomă a noțiunii „datorată” de la articolul 17 alineatul (2) litera (b) din directivă²⁶.

56. Potrivit semnificației noțiunii „datorată”, aceasta nu se opune unei interpretări în sensul că presupune un caracter exigibil din punct de vedere juridic al creanței fiscale a statului. Având în vedere finalitatea dreptului de deducere, o astfel de interpretare este esențială. Ca și în cazul stingerii creanței fiscale a statului, nici în situația lipsei exigibilității acestei creanțe nu există necesitatea de a degreva persoana impozabilă de o sarcină pe care aceasta nu mai trebuie să o suporte efectiv.

57. În susținerea acestei interpretări poate fi invocată de asemenea necesitatea aplicării uniforme a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, dacă într-un caz precum cel din speță ar fi relevantă consecința juridică prevăzută de dreptul național în materie de insolvență pentru situația înscrierii tardive a creanței la masa credală, această aplicare uniformă nu ar mai fi garantată în situații de fapt comparabile.

58. Prin urmare, noțiunea „datorată” de la articolul 17 alineatul (2) litera (b) din directivă trebuie interpretată în sensul că presupune ca persoana impozabilă să aibă o obligație exigibilă din punct de vedere juridic de plată a TVA-ului pentru care solicită deducerea. În cazul în care nu există o astfel de obligație, persoana respectivă nu poate avea dreptul la deducerea TVA-ului la import neachitat încă.

V — Concluzie

59. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Conseil d'État după cum urmează:

- „1) Articolul 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă nu permite unui stat membru să condiționeze dreptul de deducere a TVA-ului la import de plata efectivă a acestei taxe de către persoana care datorează TVA-ul, și aceasta inclusiv în cazul în care persoana care datorează TVA-ul și titularul dreptului de deducere sunt una și aceeași persoană. Totuși, în condițiile prevăzute la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă, un stat membru poate să mențină, cu titlu tranzitoriu, o astfel de dispoziție.
- 2) TVA-ul este datorat, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, numai în cazul în care persoana impozabilă are o obligație exigibilă din punct de vedere juridic de plată a TVA-ului pentru care solicită deducerea. În cazul în care nu există o astfel de obligație, persoana respectivă nu are dreptul la deducerea TVA-ului la import neachitat încă.”

25 — A se vedea hotărârile citate la notele de subsol 7 și 22.

26 — A se vedea Hotărârea din 3 decembrie 2009, *Yaesu Europe* (C-433/08, Rep., p. I-11487, punctul 18), și Hotărârea din 10 martie 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken* (C-540/09, Rep., p. I-1509, punctul 19).