

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

6 mai 2010*

În cauza C-94/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 6 martie 2009,

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

reclamantă,

împotriva

Republicii Franceze, reprezentată de domnii G. de Bergues și J.-S. Pilczer, în calitate de agenți,

pârâtă,

* Limba de procedură: franceza.

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel și doamna M. Berger (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 ianuarie 2010,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin neaplicarea unei cote unice a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) tuturor prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre, precum și livrărilor de bunuri conexe, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96-98 și al articolului 99 alineatul (1) din

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).

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

- 2 Directiva 2006/112 abrogă și înlocuiește începând cu 1 ianuarie 2007 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 Articolul 96 din Directiva 2006/112, care corespunde articolului 12 alineatul (3) litera (a) primul paragraf din A șasea directivă, prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard de TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

- 4 Potrivit articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112, care corespunde articolului 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

- 5 Anexa III la Directiva 2006/112, care corespunde anexei H la A șasea directivă, conține o listă de activități, printre care se află și cele două categorii de mai jos:

„5. transportul de persoane și al bagajelor acestora;

[...]

16. prestarea de servicii de către pompele funebre și crematorii, precum și furnizarea de bunuri conexe.”

Reglementarea națională

- 6 La articolul L. 2223-19 din Codul general al colectivităților teritoriale (code général des collectivités territoriales), serviciul extern de pompe funebre este definit după cum urmează:

„Serviciul extern de pompe funebre este o misiune de serviciu public ce include:

- 1° Transportul corpurilor înainte și după așezarea în sicriu;
- 2° Organizarea funeraliilor;
- 3° Operațiuni de conservare;
- 4° Furnizarea huselor, a sicriilor și a accesoriilor interioare și exterioare pentru acestea, precum și a urnelor funerare;
- 5° Punct eliminat

6° Gestionarea și utilizarea camerelor funerare;

7° Furnizarea dricurilor și a mașinilor funerare;

8° Furnizarea personalului și a obiectelor și prestațiilor necesare pentru funeralii, înhumări, exhumări și incinerare, cu excepția plăcilor funerare, a emblemelor religioase, a florilor, a diverselor lucrări de imprimerie și a prelucrării marmurei pentru scopuri funerare.

[...]"

7 În ceea ce privește cota de TVA aplicabilă prestațiilor funerare, Instrucțiunea ministerială nr. 68 din 14 aprilie 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05) prevede:

„[...]

Numai prestările de servicii de transport de corpuri, înainte și după așezarea în sicriu, realizate de prestatori acreditați cu vehicule special amenajate în acest scop sunt supuse unei cote reduse. Aceeași este situația și în ceea ce privește, dacă este cazul, transporturile de persoane pentru cortegii funerare sau în mașinile clerului.

Tuturor celorlalte operațiuni de natură să fie efectuate de acești prestatori în cadrul serviciului extern de pompe funebre sau al altor activități anexe li se aplică o cotă specifică, și anume în principiu cota standard.

[...]"

- 8 Articolul 279 din Codul general al impozitelor (code général des impôts) prevede:

„[TVA] se percepe la o cotă redusă de 5,50 % în ceea ce privește:

[...]

b quater. Transportul călătorilor;

[...]"

Procedura precontencioasă

- 9 Prin scrisoarea din 15 decembrie 2006, Comisia a atras atenția Republicii Franceze asupra faptului că anumite dispoziții naționale referitoare la cota de TVA aplicabilă prestațiilor furnizate de întreprinderile de pompe funebre nu păreau conforme dreptului Uniunii și a pus acest stat membru în întârziere, solicitându-i să își prezinte observațiile, potrivit articolului 226 CE.

- 10 Prin răspunsul din 14 februarie 2007, Republica Franceză a susținut că reglementarea națională în materie de TVA era compatibilă cu dreptul Uniunii.

- 11 Întrucât a considerat neconvingător acest răspuns, Comisia a emis la 29 iunie 2007 un aviz motivat prin care invita Republica Franceză să ia măsurile care se impuneau pentru a se conforma avizului în termen de două luni de la primirea acestuia.

- 12 Prin scrisoarea din 24 august 2007, Republica Franceză și-a reiterat poziția.

- 13 Întrucât argumentele invocate de Republica Franceză nu au convins Comisia, aceasta a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

- 14 Comisia susține că toate prestările de servicii și livrările de bunuri furnizate de întreprinderile de pompe funebre familiilor celor decedați constituie, în vederea aplicării TVA-ului, o operațiune complexă unică ce, prin urmare, trebuie supusă unei cote unice de impozitare.
- 15 Comisia își întemeiază poziția pe jurisprudența Curții potrivit căreia o operațiune constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului (Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 29, precum și Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 20). Comisia consideră că organizarea funeraliilor, care este încredințată antreprenorului de pompe funebre de către familia defunctului, se caracterizează printr-o serie de elemente și de acte care trebuie considerate o prestație complexă unică în măsura în care, pentru un consumator mediu, sunt atât de strâns legate încât formează în mod obiectiv, din punct de vedere economic, un ansamblu a cărui disociere ar avea caracter artificial.
- 16 Potrivit Comisiei, disocierea artificială a serviciului de transport de corpuri cu vehicule de ansamblul compus din prestațiile furnizate de întreprinderile de pompe funebre, astfel cum rezultă din Instrucțiunea ministerială nr. 68 din 14 aprilie 2005, determină aplicarea de către Republica Franceză a două cote de TVA diferite pentru două componente ale unei prestații care trebuie considerată unică. Această prestație ar fi supusă astfel unei cote efective de impozitare care corespunde unei cote medii ce este în mod necesar inferioară cotei normale aplicabile în Franța. În plus, această cotă ar avea tendința de a varia de la o operațiune la alta, în funcție de importanța relativă pe care o are, în fiecare caz, transportul de corpuri cu vehicule. Comisia consideră că

reglementarea franceză constituie, prin urmare, o încălcare a articolului 98 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

- 17 Comisia adaugă că tratamentul diferențiat al prestărilor de servicii de transport de corpuri cu vehicule introduce atât elemente de complexitate, cât și de opacitate pentru consumator și pentru concurenți, elemente care sunt de natură să creeze denaturări ale concurenței și, în consecință, să încalce principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului.
- 18 Republica Franceză susține în esență că jurisprudența pe care se întemeiază Comisia nu este relevantă în speță și că, în ceea ce privește categoriile de prestații prevăzute în anexa III la Directiva 2006/112, statele membre au posibilitatea de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse.
- 19 Republica Franceză își întemeiază poziția pe Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, Rec., p. I-4395, punctele 22 și 23), referitoare la furnizarea de electricitate și de gaz, precum și pe Hotărârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Rep., p. I-1817, punctul 39), referitoare la distribuția de apă. În opinia acesteia, reiese, prin analogie, din aceste hotărâri că nicio prevedere din textul articolelor 96-98 și al articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu impune ca aceste dispoziții să fie interpretate în sensul că este imperativă aplicarea cotei reduse numai dacă aceasta vizează toate aspectele prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre, prestări ce intră în domeniul de aplicare al anexei III la directiva menționată, astfel încât o aplicare selectivă a unei cote reduse nu poate fi exclusă, cu condiția să nu determine niciun risc de denaturare a concurenței.
- 20 Făcând trimitere la hotărârile sus-menționate, Republica Franceză susține de asemenea că, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, statele membre au posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA în ceea ce privește aspecte concrete și specifice ale prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre. Republica Franceză consideră că aceste condiții sunt îndeplinite în ceea ce privește transportul de corpuri cu vehicule. În primul rând, ar fi vorba despre un aspect concret și specific al prestațiilor furnizate de

întreprinderile de pompe funebre, iar faptul că această operațiune face obiectul unei reglementări specifice ar atesta acest lucru. În al doilea rând, aplicarea cotei reduse numai în privința transportului de corpuri cu vehicule nu ar aduce atingere principiului neutralității fiscale, atât timp cât această prestație nu ar fi în concurență cu nicio altă prestație.

Aprecierea Curții

Cu privire la interpretarea articolelor 96-98 și a articolului 99 alineatul (1) din Directiva 2006/112

- 21 Articolul 96 din Directiva 2006/112 prevede că aceeași cotă de TVA, cota standard, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii.
- 22 În continuare, articolul 98 alineatele (1) și (2) din această directivă recunoaște statelor membre, prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard, posibilitatea de a aplica una sau două cote reduse de TVA. Potrivit acestei dispoziții, cotele reduse pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la directiva menționată.
- 23 Punctul 16 din anexa III la Directiva 2006/112 permite aplicarea unei cote reduse prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre.

- 24 Normele definite în aceste dispoziții sunt în esență identice cu cele prevăzute la articolul 12 alineatul (3) litera (a) primul și al treilea paragraf din A șasea directivă, precum și în categoria 15 din anexa H la aceasta.
- 25 Curtea a statuat referitor la articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă că nu există nicio prevedere în textul acestei dispoziții care să impună ca aceasta să fie interpretată în sensul că este imperativă aplicarea cotei reduse numai dacă respectiva cotă vizează toate aspectele unei categorii de prestații prevăzute în anexa H la aceeași directivă, astfel încât nu se poate exclude aplicarea selectivă a cotei reduse, cu condiția să nu determine niciun risc de denaturare a concurenței (a se vedea Hotărârea *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, citată anterior, punctul 41, precum și, prin analogie, Hotărârea *Comisia/Franța*, citată anterior, punctul 27).
- 26 De aici, Curtea a dedus că, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, statele membre au posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA în ceea ce privește aspecte concrete și specifice ale unei categorii de prestații prevăzute în anexa H la A șasea directivă (a se vedea Hotărârea *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, citată anterior, punctul 43).
- 27 Întrucât articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 reia în esență formularea de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, se impune ca interpretarea dată de Curte acestei din urmă dispoziții să fie extinsă și în ceea ce privește articolul menționat.
- 28 Rezultă de aici că, atunci când un stat membru decide să utilizeze posibilitatea oferită de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 de a aplica o cotă redusă de TVA pentru o categorie de prestații prevăzută în anexa III la această directivă, statul respectiv, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, are posibilitatea de a limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la aspecte concrete și specifice acestei categorii.

- 29 Posibilitatea de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA recunoscută astfel statelor membre se justifică în special prin faptul că, această cotă fiind excepția, limitarea aplicării sale la aspecte concrete și specifice este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile și derogările trebuie interpretate restrictiv (Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 28).
- 30 Cu toate acestea, trebuie subliniat că utilizarea posibilității menționate este subordonată dublei condiții ca, pe de o parte, să nu izoleze, în vederea aplicării cotei reduse, decât aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale. Aceste condiții urmăresc să asigure faptul că statele membre nu vor utiliza această posibilitate decât în condiții care garantează aplicarea simplă și corectă a cotei reduse alese, precum și prevenirea oricărei fraude, evaziuni și abuz eventual.
- 31 Comisia susține că statele membre, atunci când utilizează posibilitatea care le este oferită de articolul 98 din Directiva 2006/112 de a aplica o cotă redusă de TVA, trebuie să respecte criteriile rezultate din jurisprudență pentru a determina dacă o operațiune care conține mai multe elemente trebuie calificată drept o prestație unică, supusă unui singur tratament fiscal, ori drept două sau mai multe prestații distincte, care pot fi tratate diferit.
- 32 În această privință, trebuie amintit că aceste criterii, precum cel al așteptărilor unui consumator mediu, la care se referă Comisia, au ca obiectiv să protejeze funcționalitatea sistemului TVA-ului în raport cu diversitatea tranzacțiilor comerciale. Cu toate acestea, Curtea însăși a recunoscut că este imposibil să fie dat un răspuns exhaustiv la această problemă (Hotărârea CPP, citată anterior, punctul 27) și a subliniat necesitatea de a lua în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă (Hotărârile citate anterior CPP, punctul 28, Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 19, precum și Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 54).

- 33 Rezultă de aici că, deși criteriile menționate se pretează unei aplicări de la caz la caz, în scopul de a evita în special ca forma contractuală adoptată de persoana impozabilă și de consumator să conducă la o fracționare artificială în mai multe operațiuni fiscale a unei operațiuni care, din punct de vedere economic, trebuie considerată unică, acestea nu pot fi considerate determinante pentru exercitarea de către statele membre a marjei de apreciere pe care le-o conferă Directiva 2006/112 în ceea ce privește aplicarea cotei reduse de TVA. Pentru exercitarea unei astfel de marje de apreciere sunt necesare, de fapt, criteriile generale și obiective, precum cele rezultate din Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, precum și Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien și amintite la punctele 26, 28 și 30 din prezenta hotărâre.
- 34 În aceste condiții, pentru a statua asupra temeiniciei prezentei acțiuni, nu este necesar să se cerceteze dacă, astfel cum susține Comisia, prestările de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre trebuie sau nu trebuie să fie considerate, din punctul de vedere al așteptărilor unui consumator mediu, o operațiune unică. În schimb, trebuie să se verifice dacă transportul de corpuri cu vehicule, pentru care reglementarea franceză prevede aplicarea unei cote reduse de TVA, constituie un aspect concret și specific al acestei categorii de prestații, astfel cum se prevede la punctul 16 din anexa III la Directiva 2006/112 și, dacă este cazul, să se examineze dacă aplicarea acestei cote aduce sau nu aduce atingere principiului neutralității fiscale.

Cu privire la calificarea transportului de corpuri cu vehicule drept „aspect concret și specific” al prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre

- 35 Pentru a răspunde la întrebarea dacă transportul de corpuri cu vehicule constituie un aspect concret și specific al prestațiilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre, trebuie să se examineze dacă este vorba despre o prestare de servicii care poate fi identificată, ca atare, separat în raport cu celelalte prestații furnizate de aceste întreprinderi.

- 36 În această privință, se impune să se constate că transportul de corpuri cu vehicule, ca activitate de transport, se distinge de celelalte prestații ce pot fi furnizate de întreprinderile de pompe funebre, precum îngrijiri somatice, utilizarea unei camere funerare, organizarea funeraliilor, precum și operațiunile de înmormântare sau de incinerare.
- 37 Acesta se distinge de asemenea de transportul de corpuri de către persoane, prin faptul că acesta din urmă, limitat prin natura sa la deplasări pe distanță scurtă, nu este efectuat în mod necesar de o întreprindere, ci poate fi încredințat și unor apropiați ai defunctului și are, înainte de toate, un caracter ceremonios.
- 38 În plus, potrivit indicațiilor furnizate de Republica Franceză și care nu au fost contrazise de Comisie, în Franța, transportul de corpuri cu vehicule intră sub incidența unei reglementări specifice, deoarece nu poate fi realizat decât de către prestatori acreditați cu vehicule special amenajate în acest scop. Astfel cum a arătat Republica Franceză, este posibil, de altfel, ca transportul de corpuri să fie efectuat de un transportator acreditat, independent de orice prestație de pompe funebre.
- 39 În aceste condiții, trebuie să se considere că transportul de corpuri cu vehicule constituie un element concret și specific în cadrul prestărilor de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre.

Cu privire la respectarea principiului neutralității fiscale

- 40 În ceea ce privește problema dacă aplicarea unei cote reduse pentru transportul de corpuri cu vehicule aduce atingere principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, trebuie amintit că acesta din urmă se opune posibilității ca mărfurile sau prestările de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență

unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 25, și Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, punctul 42).

41 Astfel cum s-a constatat la punctul 37 din prezenta hotărâre, transportul de corpuri cu vehicule se distinge de transportul de corpuri de către persoane, astfel încât nu este vorba despre prestații asemănătoare care sunt în concurență.

42 Pe de altă parte, Republica Franceză a arătat, fără a fi contrazisă de Comisie în această privință, că, atunci când un transport de corpuri cu vehicule este efectuat în mod izolat, cu alte cuvinte independent de orice altă prestație de ordin funerar, de o întreprindere de pompe funebre sau de orice alt prestator acreditat, precum o întreprindere de transport sanitar, această operațiune este considerată, potrivit reglementării franceze, transport de persoane în sensul punctului 5 din anexa III la Directiva 2006/112 și, conform articolului 279 din Codul general al impozitelor, este supusă aceleiași cote reduse care s-ar fi aplicat dacă ar fi fost efectuată în cadrul unui contract ce include furnizarea unei game mai largi de prestații de ordin funerar. Rezultă de aici că prestații asemănătoare de transport de corpuri cu vehicule, care pot fi în concurență, nu sunt tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului.

43 Comisia susține că tratamentul diferențiat al prestărilor de servicii de transport de corpuri cu vehicule este de natură să introducă denaturări ale concurenței prin faptul că întreprinderile pot fi tentate să crească în mod artificial acea parte din preț care corespunde transportului de corpuri cu vehicule, astfel încât să reducă partea din preț corespunzătoare celorlalte prestații, care va fi supusă cotei standard.

- 44 În această privință, trebuie să se menționeze că nu a fost explicat de Comisie în ce mod asemenea practici, a căror existență nu a stabilit-o, ar fi de natură să introducă denaturări ale concurenței între prestatorii de servicii. Trebuie adăugat că, în ipoteza în care ar putea fi dovedite practici precum cele la care se referă Comisia, ar fi de competența autorităților naționale abilitate, cărora le revine obligația de a garanta aplicarea simplă și corectă a cotei reduse alese, precum și prevenirea oricărei fraude, evaziuni și abuz eventual (a se vedea punctul 30 din prezenta hotărâre), să examineze dacă acestea pot intra în sfera noțiunii de practică abuzivă referindu-se, dacă este cazul, la criteriile dezvoltate în acest sens în jurisprudența Curții (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 74-76).
- 45 Prin urmare, Comisia nu a demonstrat că aplicarea unei cote reduse pentru transporturile de corpuri cu vehicule este de natură să încalce principiul neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului.
- 46 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se constate că reglementarea franceză prin care transportul de corpuri cu vehicule este supus unei cote reduse de TVA îndeplinește condițiile impuse de reglementarea Uniunii relevantă în această materie.
- 47 În aceste condiții, se impune respingerea acțiunii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 48 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica

Franceză a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

- 1) **Respinge acțiunea.**

- 2) **Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.**

Semnături