

61984J0249

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)  
3 octombrie 1985\*

**Ministère public și Ministère des Finances**  
**împotriva**

**Venceslas Profant**

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,  
formulată de Cour d'appel (Belgia)]

„TVA la import – Aplicare în cazul autoturismelor private”

**Cauza 249/84**

În cauza 249/84,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Cour d'appel (Curtea de Apel) din Bruxelles pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

**Ministère public și Ministère des Finances**

și

**Venceslas Profant**

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea dispozițiilor din Tratatul CEE referitoare la libera circulație a mărfurilor și la libertatea de a presta servicii, pentru a permite instanței naționale să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu aceste dispoziții a legislației belgiene privind taxa pe valoare adăugată,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnii G. Bosco, președinte de cameră, P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann și T. F. O'Higgins, judecători,

avocat general: domnul P. VerLoren van Themaat  
grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Venceslas Profant, pârât în acțiunea principală, de domnul J. A. Hardy, avocat în baroul din Liège,

---

\* Limba de procedură: franceza.

- pentru Guvernul Regatului Belgiei, de domnul Van Helshoecht, în calitate de agent,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. R. Gilmour, membru al serviciului său juridic,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 iulie 1985,

pronunță prezenta

## **HOTĂRÂRE**

1 Prin Hotărârea din 26 septembrie 1984, primită la Curte la 16 octombrie 1984, Cour d'appel din Bruxelles a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, o întrebare preliminară privind interpretarea dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a mărfurilor în vederea stabilirii compatibilității cu tratatul a legislației belgiene privind taxa pe valoare adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2 Această întrebare a fost adresată în cadrul acțiunii penale puse în mișcare împotriva domnului Venceslas Profant ca urmare a refuzului său de a plăti TVA la importul a două autoturisme achiziționate în Marele Ducat al Luxemburgului și înmatriculate în acest stat, însă utilizate pe teritoriul belgian.

3 În 1976, când și-a început studiile de zoologie la Universitatea din Liège, domnul Profant, resortisant luxemburghez, locuia împreună cu mama sa la Diekirch, în Marele Ducat. În perioada studiilor, finalizate în 1981, acesta a avut o adresă în Liège, care fusese înregistrată în registrul pentru străini al orașului, și a rămas totodată în continuare înregistrat în registrele municipalității din Diekirch, ca domiciliind împreună cu mama sa, la care se întorcea în mod regulat. După finalizarea studiilor, acesta s-a stabilit în Marele Ducat. Între 1976 și 1981, domnul Profant a utilizat succesiv cele două autoturisme; cel dintâi era un autoturism marca Alfa Romeo, pe care îl deținea încă din 1976 și pe care l-a vândut în 1979, iar cel de-al doilea un autoturism marca Volkswagen. Cele două autoturisme au fost achiziționate în Marele Ducat, acolo fiind plătită și TVA pentru acestea și tot acolo fiind înmatriculate. Între 1976 și 1981, au fost utilizate în special pentru a călători între Liège și Diekirch, precum și în traficul urban în Liège. Autoturismul Alfa Romeo a fost vândut unui cumpărător luxemburghez, în Marele Ducat; domnul Profant a păstrat automobilul Volkswagen atunci când s-a stabilit în Marele Ducat, după finalizarea studiilor.

4 În 1980, administrația fiscală belgiană l-a informat pe domnul Profant că acesta avusese reședința obișnuită în Liege de la data căsătoriei sale, în 1978, și că, prin urmare, era obligat să plătească TVA la importul ambelor autoturisme. La 15 septembrie 1978, domnul Profant se căsătorise în Marele Ducat cu Charlotte Kaiser, resortisant francez, naturalizată în prezent în Marele Ducat, care lucra ca infirmieră în Liège încă din ianuarie 1978. Cei doi soți au locuit împreună într-o cameră de cămin studentesc în Liège până în momentul întoarcerii în Marele Ducat, adresa lor fiind înscrisă în registrul pentru străini al orașului Liège.

5 Articolul 40 din Codul belgian privind TVA prevede scutirea de la plata TVA la importul temporar al anumitor bunuri. Pe baza acestei dispoziții, Decretul regal nr. 7 din 27 decembrie 1977 privind aplicarea TVA la importul bunurilor (*Moniteur belge* din 31 decembrie 1977) prevede scutirea de la plata TVA la importul temporar, între altele, al „mijloacelor de transport”, în condițiile prevăzute de dispozițiile care reglementează scutirea de la plata taxelor vamale. Aceste ultime dispoziții, prevăzute de Ordinul ministerial din 17 februarie 1960, nu acordă scutirea respectivă în cazul mijloacelor de transport „importate de persoane fizice cu reședința obișnuită în altă țară pentru utilizarea în scop privat”. Pentru aplicarea acestor dispoziții, între altele, sunt considerate ca având reședința obișnuită în străinătate persoanele care își desfășoară activitatea în Belgia, dar care se reîntorc cel puțin o dată pe lună în locul în afara teritoriului pe care se află situată locuința lor familială sau care, neavând o locuință familială, sunt înscrise în registrele populației. În conformitate cu articolul 25 alineatul 3c litera (a) din acest ordin ministerial, prin „locuință familială” se înțelege, în cazul persoanelor căsătorite, domiciliul conjugal.

6 Din dosarul cauzei rezultă că autoritățile fiscale belgiene acordă, ca regulă generală, studenților luxemburghezi care au reședința obișnuită în Marele Ducat și care urmează cursurile unei instituții de învățământ din Belgia o exceptare în ceea ce privește autoturismele lor înmatriculate în Marele Ducat, însă această exceptare nu se acordă studenților căsătoriți, în privința cărora se consideră că locuința familială a acestora se află în Belgia. În cursul procedurii scrise în fața Curții, guvernul belgian a confirmat inițial această practică, explicând că domnul Profant îndeplinea condițiile pentru exceptare până la data căsătoriei, moment din care locuința sa familială a fost considerată a fi domiciliul conjugal. Cu toate acestea, în timpul ședinței s-a subliniat că autoritățile belgiene nu acordau această exceptare studenților străini decât dacă se dovedea că aceștia își stabiliseră „domiciliul noii celule familiale create prin căsătorie” pe teritoriul belgian.

7 Întrucât domnul Profant a refuzat să plătească TVA aplicate pentru cele două autoturisme, au fost puse în mișcare acțiuni penale împotriva sa în fața Tribunal correctionnel din Liège având ca scop, în principal, pronunțarea unei hotărâri de confiscare a celor două autoturisme și, în subsidiar, plata contravalorii acestora, respectiv 61 565 și 168 950 BFR. Tribunal correctionnel a admis acțiunea, hotărârea sa fiind confirmată și de Cour d'appel din Liège. Cu toate acestea, Cour de cassation a anulat hotărârea Cour d'appel, pe motiv că aceasta nu menționa dispozițiile legale pertinente. Cauza a fost trimisă Cour d'appel din Bruxelles, care, în iulie 1984, a pronunțat inițial, o hotărâre în lipsă cu privire la hotărârea Cour de cassation. Introducerea unei cereri de către pârât având ca obiect desființarea acelei hotărâri a determinat apoi formularea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

8 În această cerere, Cour d'appel din Bruxelles a reținut mai întâi că acțiunea autorităților fiscale nu putea fi admisă, în măsura în care aceasta se referea la utilizarea în Belgia a autoturismului marca Alfa Romeo având în vedere că acțiunea penală se prescrisese între timp. În ceea ce privește utilizarea autoturismului marca Volkswagen, Cour d'appel a

reținut că existau temeiuri care au determinat instanța națională să adreseze Curții de Justiție o întrebare preliminară.

9 În primul rând, instanța națională și-a exprimat îndoielile cu privire la o interpretare a dispozițiilor legislative – lipsită de etică, în opinia sa –, conform căreia, așa după cum a recunoscut în ședință Ministerul Finanțelor, nu ar fi existat o infracțiune în cazul în care cuplul nu ar fi optat pentru căsătorie, ci doar ar fi locuit împreună. În continuare a susținut că, înainte de a se soluționa chestiunea domiciliului și, în consecință, a posibilității de a beneficia de scutirea de taxe la importul temporar, trebuia să se constate că vehiculul în cauză fusese achiziționat în Luxemburg, unde fusese achitată și taxa generală pe consum, denumită la fel ca în Belgia, „taxă pe valoarea adăugată”, și, la fel ca în Belgia, aceasta nu era rambursabilă. În aceste condiții, întrebarea la care se dorește să se răspundă este dacă această dublă impozitare aplicată în cazul unui resortisant luxemburghez care a achiziționat un autoturism în țara sa de origine și îl utilizează temporar, însă preponderent în Belgia, nu este contrară principiilor stabilite de tratatele internaționale.

10 În această ordine de idei, instanța națională a adresat întrebarea dacă, în aceste circumstanțe, se putea discuta despre existența unui obstacol în calea liberei circulații a mărfurilor, din moment ce taxa pe valoarea adăugată belgiană părea a fi mascată sub forma unui drept vamal, în măsura în care faptul generator de impozitare a fost importul în Belgia al unui bun provenit din Marele Ducat, chiar dacă între aceste două state nu mai exista nicio frontieră vamală.

11 Întrucât a considerat că litigiul ridică probleme care priveau interpretarea dreptului comunitar, instanța națională a suspendat procedura până la pronunțarea unei hotărâri preliminare de către Curtea de Justiție cu privire la următoarea întrebare:

„Dispozițiile Legii belgiene din 3 iulie 1969 de instituire a Codului privind taxa pe valoare adăugată, astfel cum sunt interpretate de Ministerul Finanțelor, nu se opun, în prezenta cauză, reglementărilor comunitare în domeniul liberei circulații a mărfurilor și a libertății de a presta servicii, în condițiile în care aceste dispoziții, în special articolele 23 și 24, au instituit, sub numele de taxă pe valoarea adăugată, un veritabil drept vamal?”

12 În conformitate cu articolul 177 din tratat, Curtea nu are competența de a stabili compatibilitatea cu tratatul a interpretărilor date legislației naționale de către autoritățile fiscale dintr-un stat membru. Cu toate acestea, Curtea poate constata, din formularea întrebării adresate de instanța națională, având în vedere datele furnizate de aceasta, care sunt aspectele referitoare la interpretarea normelor de drept comunitar.

13 Din formularea întrebării adresate, precum și din considerentele avansate de instanța națională și faptele constatate de aceasta rezultă că prin întrebarea adresată se dorește să se stabilească dacă normele comunitare în domeniul liberei circulații a mărfurilor, în special cele referitoare la eliminarea drepturilor vamale în interiorul Comunității, interzic unui stat membru să perceapă TVA la importul unui autoturism achiziționat în alt stat membru, unde atât TVA a fost plătită, cât și autoturismul a fost înmatriculat, atunci când

autoturismul în cauză este utilizat de un resortisant al celui de-al doilea stat membru, care are reședința în acel stat, dar care își efectuează studiile pe teritoriul primului stat membru, în cazul în care, pe perioada studiilor, este înscris în registrul străinilor.

14 Pârâtul în acțiunea principală consideră că taxa pretinsă nu este altceva decât un impozit la importul de bunuri și, prin urmare, trebuie să fie calificată ca un drept vamal mascat. În opoziție, guvernul belgian și Comisia susțin că perceperea TVA la import nu poate fi asimilată unui drept vamal sau unei taxe cu efect echivalent în sensul articolelor 9, 12 și 13 din tratat.

15 În această privință, trebuie amintit că din jurisprudența Curții, în special din Hotărârea din 5 mai 1982 (Gaston Schul, 15/81, Rec., p. 1409), rezultă că TVA percepută de un stat membru la importul produselor provenite dintr-un alt stat membru face parte din sistemul comun al taxei pe valoare adăugată, a cărei structură și ale cărei modalități determinante au fost stabilite prin directivele de armonizare ale Consiliului, care au instituit o procedură de impozitare uniformă ce acoperă sistematic și conform unor criterii obiective atât operațiunile efectuate în interiorul unui stat membru, cât și operațiunile de import. O astfel de taxă trebuie, prin urmare, să fie considerată ca făcând parte integrantă dintr-un sistem general de impozitare internă, în sensul articolului 95 din tratat, iar compatibilitatea sa cu dreptul comunitar trebuie evaluată în contextul acestui articol, și nu în cel al articolului 12 și al următoarelor din tratat.

16 În consecință, TVA percepută de un stat membru la importul unui autoturism dintr-un alt stat membru nu constituie un drept vamal la import sau o taxă cu efect echivalent unui astfel de drept, în sensul articolelor 12 și 13 din tratat.

17 În sistemul tratatului, libera circulație a mărfurilor în interiorul Comunității în condiții normale de concurență este guvernată de dispozițiile referitoare la eliminarea drepturilor vamale și a taxelor cu efect echivalent, coroborate cu cele referitoare la impozitele interne, în special articolul 95. Astfel, în Hotărârea din 5 mai 1982, citată anterior, Curtea a analizat efectul asupra liberei circulații a mărfurilor al unui cumul de taxe constând în perceperea de TVA la importul unui bun pentru care deja s-a plătit TVA în statul membru exportator și care nu a fost rambursată.

18 Comisia susține că aceeași problemă ar putea fi luată în discuție în prezenta cauză, din moment ce perceperea TVA la import este compatibilă cu articolul 95 numai în măsura în care este luată în considerare TVA reziduală care a fost deja plătită în statul membru exportator. Cu toate acestea, Comisia consideră că această problemă nu ar fi pusă în discuție dacă dreptul comunitar aplicabil s-ar opune oricărei percepere de TVA la import într-un caz precum cel de față. Comisia consideră că un astfel de caz este reglementat de excepțiile la importurile temporare prevăzute la articolul 14 alineatul (1) din A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire (JO L 145, p. 1).

19 Pentru a furniza instanței naționale toate elementele utile care să-i permită soluționarea litigiului pendinte, este necesar ca mai întâi să fie analizat acest argument al Comisiei.

20 Articolul 14 din A șasea directivă reglementează scutirile de la plata TVA la importul de bunuri. Această dispoziție face o distincție între importurile definitive de bunuri și importurile temporare de bunuri; în special articolul 14 alineatul (1) litera (c) prevede scutirea de la plata TVA la importul de bunuri declarate ca făcând obiectul unor aranjamente privind importul temporar, conform cărora pot beneficia de scutirea de la plata taxelor vamale ori care ar beneficia de această scutire dacă ar fi importate dintr-o țară terță. În conformitate cu articolul 14 alineatul (2), directivele ulterioare trebuie să stabilească normele fiscale comunitare, precizând domeniul de aplicare a scutirilor prevăzute la alineatul (1). Până la intrarea în vigoare a acestor norme, statele membre pot „menține în vigoare dispozițiile naționale referitoare la aspectele legate de dispozițiile menționate anterior”, adaptându-le pentru a reduce dubla impozitare în materie de TVA în interiorul Comunității.

21 Pe baza articolului 14 din A șasea directivă, Comisia deduce că importul temporar reprezintă un concept comunitar de care statele membre trebuie să țină cont în momentul punerii în aplicare a scutirilor. În vederea stabilirii domeniului acestui concept comunitar, este indicat să se facă referire la Directiva 83/182 a Consiliului din 28 martie 1983 privind scutirile de taxă în interiorul Comunității pentru anumite mijloace de transport importate temporar dintr-un stat membru în altul (JO L 105, p. 59). Cu toate că este adevărat că această directivă este ulterioară faptelor care fac obiectul cauzei, directiva este de natură să clarifice conceptele pe care se bazează sistemul scutirilor, prevăzut de A șasea directivă. Or, din articolele 5 și 7 din Directiva 83/182 rezultă că un student care își părăsește țara de origine nu pierde legăturile familiale, iar prezumția că acesta și-a păstrat reședința obișnuită în această țară nu este afectată prin faptul că este stabilit într-un alt stat membru în cea mai mare parte a anului, pentru a putea urma studiile; în plus, această situație nu se modifică prin căsătoria studentului.

22 Mai întâi, guvernul belgian amintește că potrivit articolului 10 din Directiva 83/182, statele membre iau măsurile necesare pentru a se conforma directivei până la 1 ianuarie 1984. Această directivă stabilește scutirea de la plata taxelor în cazul importului temporar al unui autoturism de către un student atunci când acesta din urmă are reședința, exclusiv în scopul urmăririi studiilor, pe teritoriul statului membru în cauză. Într-un caz precum cel al domnului Profant, este totuși vorba despre un cuplu care are reședința în Belgia, cu toate că are reședința deopotrivă și în Marele Ducat al Luxemburgului. Guvernul belgian consideră că un astfel de cuplu devine, prin căsătorie, independent de părinți și, prin urmare, noua familie este independentă, iar vechile legături cu familia din Luxemburg sunt întrerupte.

23 În acest sens, trebuie observat mai întâi că articolul 14 din A șasea directivă, care prevede scutirile de la obligația plății TVA la import, utilizează concepte care trebuie să fie definite, precum cel de import „temporar”. Din acest motiv, articolul 14 alineatul (2) stabilește că normele comunitare ar trebui să fie prevăzute ulterior și, până la intrarea în

vigoare a acestora, dispozițiile naționale ale statelor membre ar trebui să continue a fi aplicate. Rezultă că dispozițiile naționale care continuă să fie în vigoare trebuie să respecte limitele stabilite prin normele comunitare, a căror punere în aplicare o asigură.

24 În continuare, este necesar să se observe că, în conformitate cu articolul 14 menționat anterior, dispozițiile naționale în cauză trebuie să fie menținute în vigoare „în privința aspectelor care au legătură cu” exceptările stabilite prin normele comunitare și să fie adaptate reducerii cazurilor de dublă impozitare în materie de TVA în interiorul Comunității. Aceste cerințe se situează, la rândul lor, în perspectiva unuia dintre obiectivele de armonizare în materie de TVA, care este, după cum arată unul dintre considerentele din A șasea directivă, progresarea în ceea ce privește eliminarea efectivă a obstacolelor în calea liberei circulații a persoanelor și a bunurilor, precum și integrarea economiilor naționale.

25 Aceste considerente demonstrează că implementarea scutirilor prevăzute la articolul 14 din A șasea directivă nu este lăsată în totalitate la discreția autorităților din statele membre, acestea fiind obligate să respecte obiectivele fundamentale urmărite prin efortul de armonizare în materie de TVA, cum ar fi, în special, promovarea liberei circulații a persoanelor și a bunurilor, precum și prevenirea cazurilor de dublă impozitare.

26 Din cele de mai sus rezultă că, atunci când aplică dispozițiile naționale cu privire la scutirea de la obligația de plată a TVA pentru autoturismele utilizate de studenții care provin dintr-un alt stat membru, autoritățile fiscale ale unui stat membru sunt obligate să aplice conceptul de import temporar astfel încât să nu aducă atingere, prin dubla impozitare a vehiculelor în cauză, libertății resortisanților statelor membre de a urma efectua studiile în statul membru liber ales.

27 Simplul fapt că un student provenit dintr-un alt stat membru se căsătorește nu este de natură să modifice datele problemei. Situația ar fi fost diferită în cazul în care cuplul respectiv s-ar fi stabilit în statul membru gazdă, exprimându-și dorința de a nu se mai întoarce în statul membru de origine. Însă nu aceasta este situația vizată de hotărârea de trimitere, iar elementele din dosar nu sugerează că aceasta ar fi situația în cauza de față.

28 Prin urmare, răspunsul la întrebarea adresată este că normele de drept comunitar, în special cele prevăzute de A șasea directivă, interzic ca un stat membru să perceapă TVA la importul unui autoturism achiziționat în alt stat membru, în care a fost plătită TVA și a fost înmatriculat autoturismul, atunci când autoturismul respectiv este utilizat de un resortisant al celui de-al doilea stat membru, cu reședința în acel stat, însă care studiază în primul stat membru, în cazul în care, pe perioada studiilor este înscris în registrul străinilor. Faptul că persoana în cauză este sau nu căsătorită nu are nicio relevanță

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

29 Cheltuielile efectuate de către guvernul belgian și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental

față de procedura în fața instanței naționale, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a patra),

pronunțându-se cu privire la întrebarea care i-a fost adresată de Cour d'appel din Bruxelles, prin Hotărârea din 26 septembrie 1984, declară și hotărăște:

**1) TVA percepută de un stat membru la importul unui autoturism provenit dintr-un alt stat membru nu constituie un drept vamal la import sau o taxă cu efect echivalent unui astfel de drept, în sensul articolelor 12 și 13 din Tratatul CEE.**

**2) Normele de drept comunitar, în special cele prevăzute de A șasea Directivă 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: bază unitară de stabilire (JO L 145, p. 1), interzic ca un stat membru să perceapă TVA la importul unui autoturism achiziționat în alt stat membru, în care a fost plătită TVA și a fost înmatriculat autoturismul, atunci când autoturismul respectiv este utilizat de un resortisant al celui de-al doilea stat membru, cu reședința în acel stat, însă care studiază în primul stat membru, în cazul în care, pe perioada studiilor este înscris în registrul străinilor. Faptul că persoana în cauză este sau nu căsătorită nu are nicio relevanță.**

Bosco  
Koopmans

Bahlmann

Pescatore  
O'Higgins

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 3 octombrie 1985.

Grefier  
P. Heim

Președintele celei de-a patra camere  
G. Bosco