

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

25 februarie 1988*

**Procedura penală
împotriva
Rainer Drexl**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Corte d'appello din Genova)

„Impozitul pe cifra de afaceri la importul de mărfuri de către persoane de drept privat”

Cauza 299/86

În cauza 299/86,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Corte d'appello din Genova pentru pronunțarea, în procedura penală inițiată în fața acestei instanțe

împotriva

Rainer Drexl

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 95 din Tratatul CEE,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnii O. Due, președinte de cameră, T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris și T. F. O'Higgins, judecători,

avocat general: domnul M. Darmon

grefier: domnul J. A. Pompe, grefier adjunct

după examinarea observațiilor prezentate:

- domnul Drexl, parte reclamantă în acțiunea principală, de către domnii Giuseppe Conte și Giuseppe Michèle Giacomini, avocați în Baroul din Genova,

– pentru Guvernul Republicii Italiene, de către domnul Luigi Ferrari Bravo, șef Serviciu Contencios Diplomatic, în calitate de agent, asistat de domnul M. Marcello Conti, avvocato dello Stato,

- pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnii Giuliano Marengo și Johannes Føns Buhl, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință și în urma procedurii orale din 27 octombrie 1987,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 8 decembrie 1987,

pronunță prezenta

Hotărâre

* Limba de procedură: italiana.

1 Prin ordonanța din 12 noiembrie 1986, primită la Curte la 1 decembrie 1986, Corte d'appello din Genova a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, trei întrebări preliminare privind interpretarea articolului 95 din tratat, în vederea determinării compatibilității cu această dispoziție a legislației italiene în materie de aplicarea taxei pe valoarea adăugată produselor importate dintr-un alt stat membru de către o persoană de drept privat.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unei urmăriri penale împotriva domnului Rainer Drexl, resortisant german, cu reședința în Loano, Italia, acuzat de contrabandă sau import ilicit al unui automobil din Republica Federală Germania, prin introducerea și utilizarea acestui vehicul pe teritoriul italian fără a respecta dispozițiile în materie de import temporar.

3 Rezultă din ordonanța de trimitere că acuzatul a cumpărat din Republica Federală Germania o mașină de ocazie marca Volkswagen Golf înmatriculată în această țară în timp ce acesta are în continuare domiciliul în Italia unde își exercită profesia de tehnician-dentist.

4 Pretore din Albenga, judecător în primă instanță, a evaluat fraudă de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare: „TVA”) la 1 134 000 LIT, adică la 18 % din valoarea necontestată a vehiculului de ocazie. Acesta l-a condamnat pe acuzat, acordându-i circumstanțe atenuante, la plata unei amenzi de 1 600 000 LIT cu amânare și la confiscarea vehiculului.

5 În fața Curții de Apel, acuzatul a invocat, printre altele, faptul că respectivul vehicul a fost cumpărat și înmatriculat legal în Republica Federală Germania unde taxa pe valoarea adăugată a fost achitată la o rată de 13%, adică la o valoare de 2 148,57 DM.

6 În aceste condiții, Corte d'appello din Genova a suspendat judecata pentru a adresa Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile comunitare în materie de armonizare a legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (articolul 95 din Tratatul de la Roma) interzic statelor membre aplicarea unei taxe pe valoarea adăugată (TVA) importurilor de automobile provenind dintr-un stat membru, care au fost cumpărate și pentru care s-a plătit taxa pe valoarea adăugată și care au fost înmatriculate în respectivul stat, fără a ține seama de valoarea reziduală a taxei pe valoarea adăugată plătită în statul membru exportator, care este încă inclusă în valoarea mărfii la momentul importului?

2) Taxa pe valoarea adăugată percepută de un stat membru la import, fără a ține seama de valoarea reziduală a taxei inclusă încă în valoarea mărfurilor, reprezintă, în cazul în care nu se efectuează recuperarea acestei valori în cadrul vânzărilor aceluiași mărfuri efectuate între persoane de drept privat în interiorul statului, un impozit intern superior celui aplicat produselor naționale similare, care este interzis ca atare în temeiul articolului 95 din tratat?

3) Dispozițiile de ordin juridic comunitar care aplică aceeași rată de impozitare importurilor și vânzărilor aceluiași produse în interiorul statului membru se opun unei dispoziții naționale care, în caz de neplată a taxei la import, prevede un regim de sancțiuni diferite din punct de vedere al naturii și gravității acestora de cele prevăzute în caz de neplată a taxei aferente schimburilor desfășurate în interiorul țării. În special, dispozițiile comunitare referitoare la armonizarea sistemului fiscal și la eliminarea drepturilor vamale în interiorul Comunității, împreună cu principiul proporționalității și cel al nediscriminării elaborate de Curtea de Justiție, se opun unei dispoziții naționale (articolul 70 din Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972) care, considerând infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată la importul de bunuri provenind din state membre ca infracțiuni de contrabandă, prevede sancțiuni pentru acestea,

chiar penale, sancțiuni prevăzute de legislația vamală privind drepturile vamale, spre deosebire de infracțiunile analoge care vizează, dimpotrivă, vânzările acelorași bunuri în interiorul statului (articolul 50 din Decretul Președintelui Republicii)?” »

7 Pentru o prezentare mai amplă a cadrului juridic și a faptelor din acțiunea principală, precum și a observațiilor prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar nu sunt reluate în continuare decât în măsura în care acest lucru este necesar pentru raționamentul Curții.

8 Primele două întrebări, pe care este necesar să le examinăm împreună, vizează suma taxei pe valoarea adăugată la import pe care un stat membru o poate impune unei persoane de drept privat care a importat un bun folosit dintr-un alt stat membru. Cea de-a treia întrebare vizează o chestiune diferită, și anume cea a sancțiunilor aplicate infracțiunilor legate de plata taxei pe valoarea adăugată, mai severe în cazul importurilor decât în cazul tranzacțiilor desfășurate în interiorul țării.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

9 Trebuie amintit în primul rând că, în temeiul articolelor 99 și 100 din tratat, directivele comunitare au instituit un sistem comun al taxei pe valoarea adăugată. A șasea Directivă a Consiliului din 17 martie 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1) prevede la articolul 2 că se aplică TVA nu doar livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate cu titlu oneros în interiorul țării de către o persoană plătitoare de impozit, ci și importurilor de bunuri, fie de către o persoană plătitoare de impozit fie de către o persoană de drept privat. Taxa pe valoarea adăugată la import vizează, în scopul garantării neutralității sistemului comun cu privire la originea bunurilor, punerea produselor importate în aceeași situație ca și produsele naționale similare din punct de vedere al sarcinilor fiscale suportate de aceste două categorii de mărfuri.

10 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, aplicarea taxei pe valoarea adăugată la import nu poate avea drept consecință ca un produs importat să fie impozitat de două ori, un astfel de rezultat fiind contrar articolului 95 din tratat. Această problemă apare în special în cazul în care o persoană de drept privat importă un bun dintr-un alt stat membru, fără a beneficia de o scutire fiscală, având în vedere că unui astfel de bun i se aplică deja taxa pe valoarea adăugată din respectivul stat membru, cu excepția cazului în care acesta este scutit la export, ca atunci când exportatorul este o persoană plătitoare de impozit.

11 Curtea a dedus că importul de bunuri dintr-un alt stat membru de către o persoană plătitoare de impozit, în măsura în care acest bun nu a fost degrevat cu ocazia exportului, nu poate genera perceperea taxei pe valoarea adăugată la import decât în măsura în care se ia în considerare partea reziduală a taxei pe valoarea adăugată plătită în statul membru de export care este încorporată încă în valoarea produsului la momentul importului său.

12 În hotărârea sa din 21 mai 1985 (Gaston Schul, 47/84, Rec. p. 1491), Curtea a precizat că, într-un astfel de caz, valoarea taxei pe valoarea adăugată la import trebuie calculată ținând seama de valoarea taxei pe valoarea adăugată plătită în statul membru exportator și încorporată în valoarea produsului, astfel încât această valoare să nu facă parte din baza de impozitare și să fie de asemenea dedusă din taxa pe valoarea adăugată datorată la import.

13 Având în vedere considerațiile anterioare, trebuie să răspundem la prima și la a doua întrebare că articolul 95 trebuie interpretat în sensul că, în cazul importului unui bun dintr-un alt stat membru de către o persoană de drept privat, care nu a generat nicio degrevare la export, nicio scutire fiscală

în statul membru de import, aplicarea taxei pe valoarea adăugată la import trebuie să ia în considerare partea reziduală a taxei pe valoarea adăugată plătită în statul membru de export și încă încorporată în valoarea bunului la momentul importului, astfel încât valoarea acesteia să nu fie inclusă în baza de impozitare și, de asemenea, să fie dedusă din taxa pe valoarea adăugată datorată la import.

Cu privire la cea de-a treia întrebare

14 Prin această întrebare instanța națională dorește să afle dacă un regim de sancțiuni care prevede sancțiuni mai severe pentru infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată la import decât pentru cele legate de plata taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor efectuate în interiorul țării nu contravine articolului 95 din tratat, egalității de tratament, precum și principiului proporționalității.

15 Reiese din dosar că legislația italiană face distincție între cele două categorii de infracțiuni. De fapt, pentru infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată la import, se aplică dispozițiile legislației vamale, în timp ce un alt regim se aplică încălcărilor obligațiilor referitoare la plata taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de bunuri și pentru prestările de servicii în interiorul țării. Este cunoscut faptul că sancțiunile prevăzute în cadrul acestui din urmă regim sunt, în general, mai puțin severe decât cele care rezultă din aplicarea legislației vamale.

16 În această privință, guvernul italian a observat, cu titlu introductiv, că statele membre dețin în continuare competența exclusivă în materie de sancțiuni pentru infracțiunile legate de încălcarea legislației lor fiscale și că această competență nu este nici limitată de articolul 95 din tratat și de principiile nediscriminării și proporționalității, nici afectată de armonizarea în materie de taxă pe valoarea adăugată, aceasta vizând doar dispozițiile materiale ale legislațiilor naționale cu excepția chestiunilor de natură penală.

17 Acest argument nu poate fi acceptat având în vedere generalitatea sa. Dacă este adevărat că legislația penală și regimul sancțiunilor, chiar și în materie fiscală, sunt de competența statelor membre, dreptul comunitar stabilește limite în cazul în care legislația națională poate avea un impact asupra neutralității impozitelor interne care vizează schimburile intracomunitare astfel cum prevede articolul 95 din tratat, precum și asupra bunei funcționări a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum rezultă din directivele comunitare.

18 Astfel cum a susținut deja Curtea într-un alt context, cel al liberei circulații a persoanelor, un sistem de sancțiuni nu poate avea ca efect compromiterea libertăților prevăzute de tratat. Acesta este cazul atunci când o sancțiune este atât de disproporționată în raport cu gravitatea infracțiunii încât devine un obstacol pentru libertatea garantată de dreptul comunitar (a se vedea Hotărârea din 3 iulie 1980, Stanislau Pieck, 157/79, Rec. p. 2171).

19 În consecință, trebuie analizată, din acest punct de vedere, compatibilitatea cu tratatul a unui sistem echivalent de sancțiuni pentru infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată de tipul celui prevăzut de legislația italiană.

20 Reclamantul în acțiunea principală invocă faptul că neplata taxei pe valoarea adăugată trebuie considerată tot ca o infracțiune, fie că intervine la import sau în cadrul schimburilor interne și că, în consecință, o diferențiere la nivelul sancțiunilor este contrară dreptului comunitar. Comisia apără un punct de vedere similar, susținând că o legislație națională care duce la sancționarea sistematică a neplății taxei pe valoarea adăugată la import prin sancțiuni mai severe decât cele aplicate în cazul neplății taxei pe valoarea adăugată pentru livrările efectuate în interiorul țării este incompatibilă cu articolul 95 din tratat.

21 În schimb, guvernul italian consideră că cele două categorii de infracțiuni nu sunt comparabile nici din punctul de vedere al elementelor constitutive ale infracțiunilor nici din cel al textelor care li se aplică. În ceea ce privește ultimul punct, acest guvern atrage atenția asupra articolului 10 alineatul (3) din A șasea Directivă (citată anterior), conform căreia dispozițiile referitoare la drepturile vamale se pot aplica în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea TVA la momentul importului; directiva recunoaște astfel justificarea unui regim de TVA la import aliniat cu cel al drepturilor vamale. În ceea ce privește elementele constitutive ale infracțiunii, guvernul italian invocă faptul că infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată constau în introducerea unui bun în interiorul țării fără plata taxei, în timp ce infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată în interior nu pot fi comise decât de persoane plătitoare de impozit cărora li se aplică o serie de obligații referitoare la ținerea compatibilității, la facturare, la declarații etc.

22 În această privință, trebuie să constatăm că cele două categorii de infracțiuni în cauză se diferențiază prin diferite circumstanțe care vizează atât elementele constitutive ale infracțiunii cât și cea mai mare sau mai mică ușurință de identificare a acesteia. De fapt, taxa pe valoarea adăugată se percepe cu ocazia simplei intrări fizice a bunului pe teritoriul respectivului stat membru, mai degrabă decât cu ocazia unei tranzacții. Aceste diferențe indică în special faptul că statele membre nu sunt obligate să prevadă un regim identic pentru cele două categorii de infracțiuni.

23 Cu toate acestea, diferențele menționate anterior nu pot justifica o diferență evident disproporționată în ceea ce privește severitatea sancțiunilor prevăzute pentru cele două categorii de infracțiuni. Un astfel de caracter disproporționat există în cazul în care sancțiunea prevăzută pentru un import vizează, ca regulă generală, pedeapsa cu închisoarea și confiscarea mărfurilor în temeiul normelor prevăzute pentru eliminarea contrabandei, în timp ce sancțiuni similare nu pot fi prevăzute sau aplicate în mod general, în cazul unei infracțiuni legate de plata taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor interne. O astfel de situație poate avea ca efect compromiterea efectivă a libertății circulației mărfurilor în interiorul Comunității și este astfel incompatibilă cu articolul 95 din tratat.

24 De fapt, astfel cum a considerat Curtea în Hotărârea din 15 mai 1982 (Gaston Schul, 15/81, Rec. p. 1409), interpretarea articolului 95 trebuie să țină seama de finalitățile tratatului astfel cum au fost enunțate la articolele 2 și 3, printre care se numără, în primul rând, stabilirea unei piețe comune în cadrul căreia se elimină toate obstacolele în calea schimburilor în vederea fuziunii piețelor naționale într-o piață unică, creând condiții cât mai apropiate posibil de cele ale unei piețe interne reale. Curtea a adăugat că este important ca avantajele acestei piețe să fie asigurate, în afara comerțului profesional, și pentru persoanele particulare care se află în situația de a efectua operațiuni economice dincolo de frontierele naționale.

25 Prin urmare, trebuie să răspundem la cea de-a treia întrebare că o legislație națională care sancționează mai sever infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată la import decât pe cele legate de plata taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri în interiorul țării este incompatibilă cu articolul 95 din tratat în măsura în care această diferență este disproporționată în raport cu diferențierea celor două categorii de infracțiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

26 Cheltuielile efectuate de către Guvernul Republicii Italiene 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 din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a șasea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Corte d'appello din Genova, prin Ordonanța din 12 noiembrie 1986, declară:

1) Articolul 95 trebuie interpretat în sensul că, în cazul importului unui bun dintr-un alt stat membru de către o persoană de drept privat, care nu a generat nicio scutire a taxelor vamale la export și nicio scutire fiscală în statul membru de import, aplicarea taxei pe valoarea adăugată la import trebuie să ia în considerare partea reziduală a taxei pe valoarea adăugată și încă încorporată în valoarea bunului la momentul importului, astfel încât valoarea acesteia să nu fie inclusă în baza de impozitare și, de asemenea, să fie dedusă din taxa pe valoarea adăugată datorată la import.

2) O legislație națională care sancționează mai sever infracțiunile legate de plata taxei pe valoarea adăugată la import decât pe cele legate de plata taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri în interiorul țării este incompatibilă cu articolul 95 din tratat în măsura în care această diferență este disproporționată în raport cu diferențierea celor două categorii de infracțiuni.

Bahlmann
Due

Kakouris

Koopmans
O'Higgins

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 25 februarie 1988.

Grefier
J.-G. Giraud

Președintele Celei de-a șasea Camere
O. Due