

HOTĂRÂREA CURȚII
21 septembrie 1988*

Comisia Comunităților Europene
împotriva
Republicii Franceze

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat – Articolele 17-20 din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 – Limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă imobilelor închiriate”

Cauza 50/87

În cauza 50/87,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de către domnul Johannes F. Buhl, consilierul juridic al Comisiei, în calitate de agent, și de domnul Alain Van Solinge, membru al serviciului juridic al acesteia, în calitate de co-agent, cu domiciliul ales la biroul domnului Georgios Kremis, membru al serviciului juridic al acesteia, clădirea Jean Monnet, Kirchberg, Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Franceze, reprezentată de domnii Régis de Gouttes și Bernard Botte, din cadrul Direcției Juridice a Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agenți, cu domiciliul ales la sediul Ambasadei Franței, 9, boulevard Prince-Henri, Luxemburg,

pârâtă,

având ca obiect o cerere vizând constatarea faptului că Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CEE prin instituirea și menținerea unui regim fiscal care limitează, pentru anumite persoane plătitoare de impozit, dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată plătite în avans la momentul în care taxa devine exigibilă,

CURTEA,

compusă din domnii A.J. Mackenzie Stuart, președinte, G. Bosco, J. C. Moitinho de Almeida și G. C. Rodríguez Iglesias, președinți de cameră, T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. N. Kakouris și F. A. Schockweiler, judecători,

avocat general: Sir Gordon Slynn
grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

având în vedere raportul de ședință și ca urmare a procedurii orale din 3 martie 1988,

după ce a ascultat concluziile avocatului general prezentate în ședința din 25 mai 1988,
pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

1 Prin cererea depusă la grefa Curții la 18 februarie 1987, Comisia Comunităților Europene a introdus, în temeiul articolului 169 din Tratatul CEE, o acțiune care viza recunoașterea faptului că prin instituirea și menținerea în vigoare a unui regim fiscal care limitează pentru anumite persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată plătite în avans în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă și prin nerespectarea Celei de-a șasea Directive 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: bază unitară de evaluare (JO L 145, p. 1) (denumită în continuare „A șasea Directivă”) și în special a articolelor 17-20, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul tratatului.

2 Republica Franceză a instituit, prin Decretul nr. 79-310 din 9 aprilie 1979 de stabilire a normelor speciale de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicată imobilelor închiriate, un regim fiscal în temeiul căruia întreprinderile care închiriază imobilele pe care le-au achiziționat sau construit, nu pot deduce decât o fracțiune din taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) care s-a aplicat achiziționării sau construcției respectivelor imobile, în cazul în care valoarea anuală a veniturilor provenind din închirierea acestora este mai mică de o cincisprezecime din valoarea acestor imobile. Dispozițiile decretului menționat anterior au fost incluse în Codul general al impozitelor la articolele 233 A- 233 E.

3 Considerând că legislația franceză era incompatibilă cu dispozițiile Celei de-a șasea Directive, Comisia a adresat Guvernului Republicii Franceze, prin scrisoarea din 27 martie 1985, o punere în întârziere, în temeiul articolului 169 paragraful (1) din Tratatul CEE.

4 Deoarece guvernul francez nu a dat curs scrisorii de punere în întârziere, Comisia i-a adresat la 14 mai 1986 un aviz motivat care a dat naștere unui refuz din partea Republicii Franceze de a se conforma. La 18 februarie 1987, Comisia a introdus, prin urmare, prezenta acțiune.

5 În ceea ce privește prezentarea detaliată a dispozițiilor în cauză ale legislației naționale, desfășurarea procedurii, precum și prezentarea concluziilor, a motivelor și argumentelor părților, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar nu sunt reluate în continuare decât în măsura necesară raționamentului Curții.

Cu privire la admisibilitate

6 Republica Franceză invocă inadmisibilitatea acțiunii susținând faptul că singurul motiv invocat de Comisie, în scrisoarea de punere în întârziere, ar fi vizat incompatibilitatea respectivului decret cu A șasea Directivă, în timp ce, în avizul motivat și în cererea introductivă de instanță, i se reproșează încălcarea articolelor 99 și 100 din Tratatul CEE prin adoptarea decretului menționat anterior și prin nerespectarea directivei vizate mai sus. Din această modificare a obiectului litigiului ar rezulta că Republica Franceză nu și-ar fi putut prezenta în mod util apărarea în cursul procedurii precontencioase.

7 Comisia susține că motivul formulat în scrisoarea de punere în întârziere este reluat integral în avizul motivat și în cerere. A șasea Directivă a fost adoptată în temeiul articolului 99 și 100 din tratat; Comisia s-ar fi limitat la a preciza, în avizul motivat și în cerere, domeniul de aplicare al motivului prezentat în scrisoarea de punere în întârziere, reproșând Republicii Franceze adoptarea unei legislații incompatibile cu directiva și neîndeplinirea obligațiilor care îi revin în temeiul dispozițiilor menționate mai sus în tratat.

8 În această privință, este necesar să se evidențieze că, atât din scrisoarea de punere în întârziere cât și din avizul motivat și din cerere, rezultă că litigiul vizează chestiunea de a ști dacă legislația franceză este contrară celei de-A șasea Directivă. Deoarece nu a avut loc nicio modificare a obiectului litigiului în cursul diferitelor etape ale procedurii, rezultă că dreptul la apărare al Republicii Franceze nu a fost ignorat.

9 În consecință, este necesar să se respingă excepția de inadmisibilitate ridicată de Republica Franceză.

Cu privire la fond

10 Comisia susține faptul că articolele 17-20 din A șasea Directivă impun statelor membre, care acordă persoanelor plătitoare de impozit dreptul de a opta pentru impozitare în materie de închiriere a bunurilor imobile, în conformitate cu articolul 13 partea C litera (a), obligația de a recunoaște, unor astfel de persoane plătitoare de impozit, dreptul la deducerea totală și imediată a taxei pe valoarea adăugată plătită în avans fără ca domeniul de aplicare al acestui drept să poată fi limitat în funcție de valoarea chiriei practicate.

11 Republica Franceză susține că legislația în cauză vizează chiriile mai mici decât cele practicate în general pe piață, fie de anumite întreprinderi în favoarea filialelor lor, fie de anumite colectivități locale, din motive de ordin social, în favoarea unor organisme cu vocație sportivă sau culturală sau a unor întreprinderi în scopul favorizării înființării acestora. Astfel de activități ar apărea în mod esențial ca donații, dar în aceste cazuri ar fi prea riguros să nu recunoaștem proprietarului niciun drept la deducere. Legislația în cauză ar fi conformă cu articolul 2 din Directiva 67/227 a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 1967, p. 1301) (denumită în continuare „Prima Directivă”), dispoziție care ar enunța principiul conform căruia prețul bunurilor dobândite trebuie să se repercuteze asupra prețurilor de cost ale bunurilor închiriate de persoana plătitoare de impozit.

12 În primul rând este necesar să se reamintească elementele și caracteristicile, relevante în speță, ale sistemului taxei pe valoarea adăugată.

13 Articolul 4 alineatul (1) din A șasea Directivă definește ca persoană plătitoare de impozit „orice persoană care desfășoară în mod independent, în orice loc, una dintre activitățile economice menționate la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele acestei activități”. Alineatul (2) al acestei dispoziții adăugă că „activitățile economice menționate la alineatul (1) includ orice activități desfășurate de producători, comercianți sau prestatori de servicii”. Se consideră în special ca activitate economică „o operațiune care presupune exploatarea unui bun corporal sau necorporal în scopul obținerii de venituri cu caracter permanent”.

14 Pe de altă parte, articolul 17 din A șasea Directivă prevede la alineatul (1) că „dreptul la deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă” și la alineatul (2) autorizează persoana plătitoare de impozit, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor sale impozitate, „să deducă, din taxa pe care este obligat să o plătească, taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru bunurile care îi sunt sau îi vor fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau îi vor fi prestate de o altă persoană plătitoare de impozit”.

15 Din caracteristicile taxei pe valoarea adăugată reamintite astfel se poate deduce, după cum a evidențiat Curtea în hotărârea sa din 14 februarie 1985 (268/83, Rompelman, Rec. p.655), că

regimul deducerilor vizează scutirea deplină a antreprenorului de sarcina taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. În consecință, sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată garantează perfecta neutralitate cu privire la sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate anterior să fie supuse taxei pe valoarea adăugată.

16 Rezultă din ansamblul normelor astfel amintite că în lipsa oricărei dispoziții care să permită statelor membre limitarea dreptului la deducere acordat persoanelor plătitoare de impozit, acest drept trebuie să se exercite imediat pentru toate taxele care s-au aplicat operațiunilor efectuate în avans.

17 Astfel de limitări ale dreptului la deducere au o incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în mod similar în toate statele membre. În consecință, se permit derogări numai în cazurile prevăzute în mod expres de directivă.

18 Fiind vorba mai precis de impozitarea chiriei bunurilor imobile, este necesar să se sublinieze faptul că A șasea Directivă le permite statelor membre fie scutirea unei astfel de chirii [articolul 13 partea B litera (b)], fie să acorde persoanelor plătitoare de impozit dreptul de a opta pentru impozitare [articolul 13 partea C litera (a)]. În acest ultim caz, cel în speță, atunci când se exercită dreptul de a opta pentru impozitare, întreprinderile care închiriază imobile, fiind plătitoare de impozit în sensul articolului 4 citat anterior, beneficiază de regimul deducerilor menționat mai sus.

19 Legislația franceză referitoare la deducerea taxei pe valoarea adăugată care se aplică imobilelor închiriate nu permite deducerea totală și imediată în cazul în care valoarea cumulată a impozitelor provenind din închirierea imobilului este mai mică de o cincisprezecime din valoarea acestuia. O astfel de legislație este altfel incompatibilă cu normele mai sus amintite din A șasea Directivă.

20 Este adevărat, astfel cum subliniază Republica Franceză, că o astfel de legislație este necesară în special pentru a face față unor închirieri la prețuri mici, acceptate de colectivități locale pentru asociații cu scop social sau întreprinderi care doresc să se înființeze pe teritoriul acestora. Aceste practici ar conduce la a permite colectivităților locale să acorde subvenții care ar fi suportate parțial de către stat dacă s-ar admite, în aceste cazuri, principiul deducerii totale și imediate.

21 Totuși, în această privință, este necesar să se constate că, pentru a face față unor situații precum cele menționate de Republica Franceză, articolul 20 din A șasea Directivă prevede un regim de regularizare. În cazul în care, datorită valorii chiriei, închirierea se consideră donație și nu o activitate economică în sensul directivei, deducerea efectuată inițial face obiectul unei regularizări al cărei termen poate ajunge la zece ani.

22 În ceea ce privește necesitatea de a preveni fraudă fiscală invocată de Republica Franceză, ar trebui să se evidențieze faptul că o astfel de necesitate nu poate justifica măsuri de derogare de la directivă decât în cadrul procedurii prevăzute la articolul 27 și la care Republica Franceză nu a recurs.

23 În cele din urmă, ar trebui observat că articolul 2 din Prima Directivă, conform căruia „în cazul fiecărei tranzacții, taxa pe valoarea adăugată, calculată în funcție de prețul bunului sau al serviciului la rata aplicabilă acestui bun sau serviciu, este exigibilă după aplicarea deducerii pentru taxa pe valoarea adăugată aplicată direct costului diverselor elemente constitutive ale

prețului”, nu ar putea fi folosită ca bază pentru legislația franceză în cauză. De fapt, această dispoziție se limitează la enunțarea principiului dreptului la deducere, al cărei regim face obiectul dispozițiilor menționate anterior din A șasea Directivă.

24 Din cele menționate anterior rezultă că prin instituirea și menținerea în vigoare, prin ignorarea dispozițiilor celei de-A șasea Directive a Consiliului din 17 mai 1977, a unui regim fiscal care limitează, pentru întreprinderile care închiriază imobilele pe care acestea le-au achiziționat sau construit, dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată plătită în avans, în cazul în care valoarea veniturilor care provin din închirierea acestor imobile este mai mică decât o cincisprezecime din valoarea acestora, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul tratatului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica Franceză a căzut pretenții, aceasta trebuie obligată la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

declară și hotărăște:

1) Prin instituirea și menținerea în vigoare, prin ignorarea dispozițiilor celei de-A șasea Directive a Consiliului din 17 mai 1977, a unui regim fiscal care limitează, pentru întreprinderile care închiriază imobilele pe care acestea le-au achiziționat sau construit, dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată plătită în avans, în cazul în care valoarea veniturilor care provin din închirierea acestor imobile este mai mică de o cincisprezecime din valoarea acestora, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul tratatului.

2) Obligă Republica Franceză la plata cheltuielilor de judecată.

Mackenzie Stuart	Bosco	Moitinho de Almeida	Rodríguez Iglesias
Koopmans	Everling	Galmot	Kakouris
Schockweiler			

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, la 21 septembrie 1988.

Grefier
J.-G. Giraud

Președinte
A. J. Mackenzie Stuart