

Cauzele conexate C-10/97- C-22/97

Ministero delle Finanze
împotriva
IN. CO. GE.'90 Srl ș.a.

(cereri pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare,
formulate de către Pretura circondariale di Roma)

„Recuperarea sumelor plătite necuvenit — Regimul unei impuneri naționale incompatibile cu
dreptul comunitar”

HOTĂRÂREA CURȚII

din 22 octombrie 1998*

În cauzele conexate C-10/97- C-22/97,

având ca obiect cererile adresate Curții în temeiul articolului 177 din Tratatul CE de către Pretura
circondariale di Roma (Italia) pentru pronunțarea, în litigiile pendinte în fața acestei instanțe,
între

Ministero delle Finanze

și

IN.CO.GE.'90 Srl (C-10/97),

Idelgard Srl (C-11/97),

Iris'90 Srl (C-12/97),

Camed Srl (C-13/97),

Pomezia Progetti Appalti Srl (PPA) (C-14/97),

Edilcam Srl (C-15/97),

A. Cecchini & C. Srl (C-16/97),

EMO Srl (C-17/97),

Emoda Srl (C-18/97),

Sappesi Srl (C-19/97),

* Limba de procedură: italiana.

Ing. Luigi Martini Srl (C-20/97),

Giacomo Srl (C-21/97),

Mafar Srl (C-22/97),

o hotărâre preliminară privind consecințele care decurg, în dreptul intern, din incompatibilitatea unei impuneri naționale cu dreptul comunitar,

CURTEA,

compusă din domnii G. C. Rodríguez Iglesias, președinte, P. J. G. Kapteyn, J.-P. Puissechet (raportor), G. Hirsch și P. Jann, președinți de cameră, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet, R. Schintgen și K. M. Ioannou, judecători,

avocat general: domnul Ruiz-Jarabo Colomer,

grefier: domnul H. von Holstein, grefier adjunct,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

-pentru guvernul italian, de către domnul profesor Umberto Leanza, șef al Serviciului de contencios diplomatic al Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent, asistat de către doamna Francesca Quadri, avvocato dello Stato,

-pentru guvernul francez, de către doamna Kareen Rispal-Bellanger, director adjunct la Direcția Juridică a Ministerului Afacerilor Externe și de către domnul Gautier Mignot, secretar al afacerilor externe în același minister, în calitate de agenți,

-pentru Guvernul Regatului Unit, de către doamna Lindsey Nicoll, de la Treasury Solicitor's Department, în calitate de agent, asistată de către domnul Rhodri Thompson, barrister apoi de către doamna Stephanie Ridley de la Treasury Solicitor's Department, în calitate de agent, asistată de către domnul Rhodri Thompson,

-pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul Enrico Traversa, membru al Serviciului juridic, în calitate de agent,

având în vedere raportul pentru ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale IN.CO.GE.'90 Srl, Idelgard Srl, Iris'90 Srl și Sappesi Srl, reprezentate de către Gianni Manca, avocat în baroul din Roma, ale guvernului italian, reprezentat de către Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato, ale guvernului francez, reprezentat de către Gautier Mignot, ale Guvernului Regatului Unit, reprezentat de către Rhodri Thompson, și ale Comisiei, reprezentată de către Enrico Traversa, în ședința din 19 martie 1998,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 mai 1998,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin treisprezece ordonanțe din 17 decembrie 1996, care au ajuns la Curte la 16 ianuarie 1997, Pretura circondariale di Roma a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, o întrebare preliminară cu privire la consecințele care decurg, în dreptul intern, din incompatibilitatea unei impuneri naționale cu dreptul comunitar.

2 Această întrebare a fost ridicată în cadrul litigiilor între Ministerul de Finanțe și IN.CO.GE.'90 și douăsprezece alte societăți cu răspundere limitată (denumite în continuare „IN.CO.GE.'90 ș.a.“) cu privire la modalitățile de rambursare a taxei registru guvernamentale plătită pentru înscrierea societăților în registrul întreprinderilor (denumită în continuare „taxă registru“).

3 Taxa registru a fost instituită prin Decretul nr. 641 al președintelui Republicii, din 26 octombrie 1972 (*GURI* nr. 292, din 11 noiembrie 1972, Suplimentul nr. 3, denumit în continuare „Decretul nr. 641/72“). Aceasta, în măsura în care se aplică înscrierii în registru a actului constitutiv al societăților, a făcut obiectul unor modificări succesive care privesc valorile și periodicitatea acesteia.

4 Valorile taxei registru au crescut în mod substanțial mai întâi prin Decretul-lege nr. 853 din 19 decembrie 1984 (*GURI* nr. 347, din 19 decembrie 1984), transformat în lege prin Legea nr. 17 din 17 februarie 1985 (*GURI* nr. 41 bis, din 17 februarie 1985), care a prevăzut, de asemenea, că taxa va trebui plătită nu numai la momentul înscrierii actului constitutiv al societății în registru, ci și la data de 30 iunie a fiecărui an calendaristic ulterior. Valorile taxei au fost modificate din nou în 1988 și în 1989. În 1989, acestea au atins 12 milioane LIT pentru societățile pe acțiuni și societățile în comandită pe acțiuni, 3,5 milioane LIT pentru societățile comerciale cu răspundere limitată și 500 000 LIT pentru celelalte societăți.

5 În Hotărârea din 20 aprilie 1993, Ponente Carni și Cispadana Costruzioni împotriva Amministrazione dello Stato (C-71/91 și C-178/91, Rec. p. I-1915), pronunțată cu privire la taxa registru, Curtea a hotărât că articolul 10 din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25), să fie interpretat în sensul în care interzice, sub rezerva dispozițiilor de derogare de la articolul 12, o impunere anuală datorată ca urmare a înmatriculării societăților de capitaluri, chiar dacă produsul acestei impuneri contribuie la finanțarea serviciului responsabil de ținerea registrului în care sunt înmatriculate societățile. De asemenea, Curtea a hotărât că articolul 12 din Directiva 69/335 trebuie să fie interpretat în sensul în care drepturile care au un caracter remuneratoriu, menționate la alineatul (1) litera (e) din această dispoziție pot fi retribuiți percepute în schimbul operațiunilor impuse prin lege într-un scop de interes general, precum înmatricularea societăților de capitaluri. Valorile acestor drepturi, care pot fi diferite în funcție de forma juridică a societății, trebuie să fie calculate pe baza costului operațiunii, acest cost putând fi evaluat în mod forfetar.

6 În urma acestei hotărâri, Decretul-lege nr. 331 din 30 august 1993 (*GURI* nr. 203, din 30 august 1993), transformat în lege prin Legea nr. 427 din 29 octombrie 1993 (*GURI* nr. 255, din 29 octombrie 1993), a redus taxa registru la 500 000 LIT pentru toate societățile și a eliminat perceperea anuală a acesteia.

7 IN.CO.GE.'90 ș.a. au introdus cereri, în temeiul articolului 633 și al următoarelor din Codul de procedură civilă italian, la Pretore di Roma privind emiterea unei somații de plată prin care acesta

din urmă să ordone Ministerului de Finanțe să le ramburseze sumele pe care acestea le-au achitat cu titlu de taxă registru în anii anteriori.

8 Cu toate acestea, Ministerul de Finanțe s-a opus cererilor privind emiterea unei somații de plată de la Pretore di Roma ridicând două excepții întemeiate, una pe lipsa de competență a acestuia din urmă pentru a judeca un litigiu de natură fiscală, și, cealaltă, pe decăderea din dreptul de restituire al reclamanților, care ar fi limitat la sumele plătite în termenul de trei ani care a precedat introducerea reclamațiilor acestora, în conformitate cu articolul 13 din Decretul nr. 641/72.

9 Din ordonanța de trimitere reiese că aceste excepții trebuie să fie admise sau respinse împreună, în măsura în care ambele sunt legate de natura fiscală sau civilă a litigiului. Într-adevăr, în cazul în care litigiul este de natură fiscală, Pretore nu este competent să judece și, în consecință, nu îi va reveni obligația de a examina motivul referitor la decădere. În schimb, în cazul în care litigiul nu este de natură fiscală, ci intră sub incidența regimului de recuperare a sumelor plătite necuvenit din dreptul civil, nu numai că este de competența instanței de trimitere de a-l soluționa dar și termenul de decădere trienal prevăzut la articolul 13 din Decretul nr. 641/72 nu este aplicabil.

10 Pretore di Roma adaugă, în această privință, că în Hotărârea nr. 3458 din 23 februarie 1996, Corte suprema di cassazione (camerele reunite) a hotărât că rambursarea taxei registru intră sub incidența acestei ultime dispoziții, din moment ce aceasta se aplică tuturor taxelor plătite cu titlu nedatorat, oricare ar fi cauza plății necuvenite.

11 Cu toate acestea, instanța de trimitere nu împărtășește această analiză. Aceasta amintește că, în conformitate cu jurisprudența Curții, instanța națională are obligația să nu pună în aplicare orice dispoziție din legislația națională, care contravine dreptului comunitar, chiar adoptată ulterior, fără a fi necesar să solicite sau să aștepte eliminarea prealabilă a acestei dispoziții pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional (Hotărârea din 4 iunie 1992, Debus, cauzele conexe C-13/91 și C-113/91, Rec. p. I-3617). În cazul de față, nepunerea integrală în aplicare a legii italiene care a instituit taxa registru a avut în mod necesar ca efect privarea de natura lor fiscală a raporturilor juridice stabilite între Ministerul de finanțe și societățile solicitante, cu ocazia plătirii sumelor în litigiu. Acestea au fost percepute în temeiul unei taxe care nu există și, în consecință, în absența oricărei creanțe fiscale a statului, rambursarea lor intră sub incidența regimului general al recuperării sumelor plătite necuvenit, care face obiectul unei perioade de prescripție de zece ani în temeiul Codului Civil.

12 În aceste condiții, Pretore di Roma a suspendat judecata și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Incompatibilitatea dintre articolul 3 alineatele (18) și (19) din Decretul-lege nr. 853 din 19 decembrie 1984, transformat în Legea nr. 17 din 17 februarie 1985 și articolul 10 din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969, astfel cum a fost interpretată prin Hotărârea Curții din 20 aprilie 1993 (în cauzele conexe C-71/91 și C-178/91), are drept consecință necesitatea ca, pe baza criteriilor de integrare a dreptului național și dreptului comunitar stabilite de către Curte, să se elimine în totalitate aplicarea alineatelor (18) și (19) menționate anterior și, în special, că instanța națională trebuie să nu ia în considerare legea națională menționată, chiar pentru a califica raportul juridic, în temeiul căruia un resortisant al unui stat membru solicită administrației fiscale restituirea sumelor plătite cu încălcarea articolului menționat anterior din Directiva 69/335/CEE?”

Cu privire la competența Curții

13 Guvernul Regatului Unit invocă lipsa de competență a Curții pentru a răspunde întrebării adresate de către Pretore di Roma în măsura în care aceasta privește interpretarea dreptului italian și nu a dreptului comunitar. Într-adevăr, revine fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să reglementeze normele procedurale pentru acțiunile în justiție, destinate să asigure apărarea drepturilor pe care justițiabilii le-au obținut în temeiul dreptului comunitar (a se vedea Hotărârea din 16 decembrie 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989 și Hotărârea Comet, 45/76, Rec. p. 2043).

14 În această privință, este necesar să se sublinieze că, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, fiecare stat membru are responsabilitatea de a desemna instanța competentă pentru a soluționa litigiile care pun sub semnul întrebării drepturile individuale, întemeiate pe ordinea juridică comunitară. Cu toate acestea, statele membre au responsabilitatea de a asigura, în fiecare caz, protecția efectivă a acestor drepturi. Sub această rezervă, Curtea nu poate să intervină în soluționarea problemelor de competență care pot fi ridicate, în planul sistemului juridic național, de calificarea anumitor situații întemeiate pe dreptul comunitar (Hotărârea din 9 iulie 1985, Bozzetti, 179/84, Rec. p. 2301, considerentul 17; Hotărârea din 18 ianuarie 1996, SEIM, C-446/93, Rec. p. I-73, considerentul 32, și Hotărârea din 17 septembrie 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Rec. p. I-4961, considerentul 40).

15 Cu toate acestea, Curtea este competentă pentru a indica instanței naționale elementele de drept comunitar care pot ajuta la soluționarea problemei de competență care i se adresează (Hotărârile, menționate anterior, Bozzetti, considerentul 18 și SEIM, considerentul 33). În acest scop, aceasta poate, după caz, să identifice elementele în cauză din formularea întrebării adresate și din datele prezentate de către instanța națională (a se vedea, în special, Hotărârea din 4 decembrie 1980, Wilner, 54/80, Rec. p. 3673, considerentul 4).

16 În această privință, reiese din ordonanța de trimitere că Pretore di Roma ridică întrebări cu privire la consecințele care decurg, în dreptul intern, din incompatibilitatea unei impuneri naționale cu dreptul comunitar. Într-adevăr, instanța de trimitere își întemeiază convingerea că în dreptul italian litigiile pendente în fața sa nu sunt de natură fiscală ci intră sub incidența regimului general al recuperării sumelor plătite necuvenit. O astfel de incompatibilitate determină, în mod inevitabil, privarea acesteia din urmă de caracterul său fiscal determinând neaplicarea integrală a dispozițiilor naționale în cauză și privând de existență juridică impunerea în cauză.

17 Rezultă că este de competența Curții să răspundă la întrebarea ridicată.

Cu privire la întrebarea adresată

18 Comisia amintește că, în Hotărârea din 9 martie 1978, Simmenthal (106/77, Rec. p. 629), Curtea a hotărât în special că dispozițiile din tratat și actele direct aplicabile ale instituțiilor au efect, în raporturile lor cu dreptul intern al statelor membre, nu numai că orice dispoziție națională contrară existentă devine inaplicabilă de drept, dar și că împiedică elaborarea valabilă de noi acte legislative naționale, care ar fi incompatibile cu normele comunitare. Comisia deduce din aceasta că un stat membru este lipsit de orice competență de a adopta o dispoziție fiscală incompatibilă cu dreptul comunitar astfel încât o astfel de dispoziție și obligația fiscală corespondentă trebuie să fie considerate drept inexistente.

19 Această interpretare nu poate fi acceptată.

20 Este necesar să se sublinieze că, în cazul Simmenthal, citat anterior, Curții i-au fost adresate în special întrebări cu privire la consecințele aplicabilității directe a unei dispoziții de drept comunitar în caz de incompatibilitate între aceasta și o dispoziție ulterioară din legislația unui stat membru. În jurisprudența sa anterioară (a se vedea, în special, Hotărârea din 15 iulie 1964, Costa, 6/64, Rec. p. 1141), Curtea a scos deja în evidență imposibilitatea pentru un stat membru de a determina să prevaleze norma națională asupra unei norme comunitare contrare, fără a face distincție între dreptul național preexistent și cel adoptat ulterior. În hotărârea Simmenthal, citată anterior, Curtea a hotărât în așa fel încât orice instanță națională, sesizată în cadrul competenței acesteia, are obligația de a aplica integral dreptul comunitar și de a proteja drepturile pe care acesta le conferă persoanelor de drept privat, lăsând neaplicată orice dispoziție care ar putea contraveni eventual dreptului național, fie că aceasta ar fi anterioară sau ulterioară normei comunitare (Hotărârea Simmenthal, citată anterior, considerentele 21 și 24). Această jurisprudență a fost reafirmată în numeroase ocazii (a se vedea, în special, Hotărârea Debus, citată anterior, considerentul 32; Hotărârea din 2 august 1993, Levy, C-158/91, Rec. p. I-4287, considerentul 9 și Hotărârea din 5 martie 1998, Solred, C-347/96, Rec. p. I-937, considerentul 30).

21 Contrar a ceea ce susține Comisia, nu s-ar putea deduce, prin urmare, din Hotărârea Simmenthal, citată mai sus, că incompatibilitatea cu dreptul comunitar a unei norme de drept național ulterioare are ca efect anularea acesteia. În fața unei asemenea situații, instanța națională este, din contră, obligată să elimine aplicarea acestei norme, înțelegându-se că această obligație nu limitează atribuțiile instanțelor naționale competente de a aplica, dintre diversele procedee de ordine juridică internă, pe acelea care sunt corespunzătoare pentru a apăra drepturile individuale conferite în temeiul dreptului comunitar (a se vedea Hotărârea din 4 aprilie 1968, Lück, 34/67, Rec. p. 359).

22 Rămâne întrebarea dacă neaplicarea, în urma unei hotărâri a Curții, a unei legislații naționale care a instituit o impunere contrară dreptului comunitar conduce la privarea, retroactiv, a acestei impuneri de calitatea sa de taxă și, prin urmare, privarea de caracterul lor fiscal a raporturilor juridice stabilite între administrația fiscală națională și societățile debitoare ale impunerii cu ocazia perceperii acesteia din urmă.

23 În conformitate cu jurisprudența constantă, în exercitarea competenței conferite prin articolul 177 din tratat, interpretarea dată de Curte a unei dispoziții de drept comunitar clarifică și precizează, în cazul în care este nevoie, semnificația și domeniul de aplicare al acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată din momentul intrării sale în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate fi și trebuie să fie aplicată de către instanța raporturilor juridice care se constituie și care s-au constituit înainte de hotărârea care se pronunță asupra cererii de interpretare, în cazul în care, în afară de aceasta, condițiile care permit aducerea în fața instanțelor competente a unui litigiu referitor la aplicarea normei menționate sunt îndeplinite (Hotărârea din 27 martie 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, punctul 16, și Hotărârea din 2 decembrie 1997, Fantask ș.a., C-188/95, Rec. p. I-6783, punctul 37).

24 Tot conform acestei jurisprudențe, dreptul de a obține rambursarea sumelor percepute cu încălcarea dreptului comunitar reprezintă consecința și completarea adusă drepturilor conferite justițiabililor prin intermediul dispozițiilor comunitare astfel cum sunt acestea interpretate de

către Curte. Statul membru este, în consecință, obligat să ramburseze taxele percepute cu încălcarea dreptului comunitar (Hotărârea Fantask ș.a., citată anterior, considerentul 38).

25 Cu toate acestea, în absența unei reglementări comunitare în domeniu, această rambursare poate fi solicitată numai cu respectarea condițiilor, de fond și formă, stabilite de către diferitele legislații naționale, înțelegându-se că aceste condiții nu ar putea fi mai puțin favorabile decât cele referitoare la reclamațiile asemănătoare de natură internă și nici nu ar face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară (a se vedea, în special, Hotărârea din 14 decembrie 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, punctul 12, și Hotărârea din 8 februarie 1996, FMC ș.a., C-212/94, Rec. p. I-389, considerentul 71).

26 Astfel, obligația ca instanța națională să asigure restituirea unei impuneri naționale percepute cu încălcarea dreptului comunitar trebuie, sub rezerva respectării celor două condiții prevăzute de jurisprudența Curții, să fie îndeplinită în conformitate cu dispozițiile dreptului său intern. Rezultă că stabilirea modalităților de rambursare aplicabile și calificarea, în acest scop, a raporturilor juridice stabilite între administrația fiscală a unui stat membru și societățile din acest stat în condițiile în cazul percepției unei astfel de impuneri intră sub incidența dreptului național.

27 De altfel, este necesar să se amintească faptul că, după cum Curtea a hotărât recent, dreptul comunitar nu se opune, în principiu, la ceea ce prevede legislația unui stat membru, pe lângă un termen de prescripție de drept comun aplicabil acțiunilor de recuperare a sumelor plătite necuvenit între persoane de drept privat, modalităților speciale de revendicare și de acțiune în justiție în ceea ce privește contestarea taxelor și a altor impuneri (Hotărârea din 15 septembrie 1998, Edis, C-231/96, considerentul 37, și Hotărârea Spac, C-260/96, considerentul 21, Rec. p. I-4997).

28 Însă, posibilitatea, recunoscută astfel de către Curte, de a aplica și aceste modalități speciale la rambursarea taxelor și a altor impuneri recunoscute contrare dreptului comunitar ar fi lipsită de orice efect în cazul în care, după cum susține Comisia, contradicția între o impunere națională și dreptul comunitar ar conduce în mod inevitabil la privarea acestei impuneri de calitatea sa de taxă și la privarea de caracterul lor fiscal a raporturilor juridice stabilite între administrația fiscală națională și contribuabili.

29 Prin urmare, la întrebarea adresată ar trebui să se răspundă că obligația pentru instanța națională de a elimina aplicarea unei norme din legislația națională prin care s-a instituit o impunere contrară dreptului comunitar trebuie să conducă instanța națională, în principiu, la a aproba cererile de rambursare a acestei impuneri. Această restituire trebuie să fie asigurată în conformitate cu dispozițiile dreptului său național înțelegându-se că acestea nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele care privesc acțiuni asemănătoare de natură internă și nici să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară. O eventuală recalificare a raporturilor juridice stabilite între administrația fiscală a unui stat membru și societățile din acest stat membru atunci când se percepe o impunere națională recunoscută ulterior drept contrară dreptului comunitar, intră sub incidența dreptului național.

Cu privire la cheltuielile de judecată

30 Cheltuielile efectuate de către guvernele italian, francez și de cel al Regatului Unit, precum și de către Comisie, 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,

pronunțându-se cu privire la întrebarea care i-a fost adresată de Pretura circondariale di Roma, prin Ordonanțele din 17 decembrie 1996, hotărăște:

Obligația pentru instanța națională de a elimina aplicarea unei norme din legislația națională prin care s-a instituit o impunere contrară dreptului comunitar trebuie să conducă instanța națională, în principiu, la aprobarea cererilor de rambursare a acestei impunerii. Această restituire trebuie să fie asigurată în conformitate cu dispozițiile dreptului său național, înțelegându-se că acestea nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât acelea care privesc acțiuni asemănătoare de natură internă și nici să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară. O eventuală recalificare a raporturilor juridice stabilite între administrația fiscală a unui stat membru și societățile din acest stat membru atunci când se percepe o impunere națională recunoscută ulterior drept contrară dreptului comunitar, intră sub incidența dreptului național.

Rodriguez Iglesias

Hirsch

Moitinho de Almeida

Edward

Wathelet

Kapteyn

Jann

Ragnemalm

Schintgen

Puissochet

Mancini

Sevon

Ioannou

Gulmann

Murray

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 22 octombrie 1998.

Grefier

R. Grass

Președinte

G. C. Rodríguez Iglesias