

HOTĂRÂREA CURȚII (ședință plenară)
din 9 decembrie 2003*

Comisia Comunităților Europene
împotriva
Republicii Italiene

„Neîndeplinirea obligațiilor de către stat – Interpretare contrară dreptului comunitar a unei legi naționale de către jurisprudența și practica administrativă – Condiții de recuperare a sumelor plătite necuvenit”

Cauza C-129/00

În cauza C-129/00,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnul E. Traversa, în calitate de agent, asistat de P. Biavati, avvocato, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Italiene, reprezentată de către domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârâtă,

având ca obiect constatarea faptului că, prin menținerea în vigoare a articolului 29 alineatul (2) din Legea nr. 428 din 29 decembrie 1990, intitulată „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” [Dispoziții pentru aplicarea obligațiilor care decurg din apartenența Italiei la Comunitățile Europene (Legea comunitară pentru anul 1990)] (*GURI* nr. 10 din 12 ianuarie 1991, supliment ordinar, p. 5), astfel cum este interpretat și aplicat de către autoritățile administrative și de instanțele judecătorești, care admite un probatoriu cu privire la impactul asupra unor terți al cuantumului taxelor percepute prin încălcarea normelor comunitare, care ar face astfel exercitarea dreptului de rambursare a taxelor practic imposibilă sau cel puțin extrem de dificilă pentru contribuabil, Republica Italiană nu a reușit să-și îndeplinească obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CE,

CURTEA (ședință plenară)

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J. N. Cunha Rodrigues și A. Rosas, președinți de cameră, domnii D. A. O.

Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (raportor) și R. Schintgen, doamnele F. Macken și N. Colneric și domnul S. von Bahr, judecători,

avocat general: domnul L. A. Geelhoed,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea susținerilor orale ale părților în ședința din 2 aprilie 2003,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 3 iunie 2003,

pronunță prezenta

Hotărâre

1. Prin cererea depusă la grefa Curții la 4 aprilie 2000, Comisia Comunităților Europene a introdus, în temeiul articolului 226 din Tratatul CE, un recurs pentru constatarea faptului că, prin menținerea în vigoare a articolului 29 alineatul (2) din Legea nr. 428 din 29 decembrie 1990, intitulată „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” [Dispoziții pentru îndeplinirea obligațiilor care decurg din apartenența Italiei la Comunitățile Europene (Legea comunitară pentru anul 1990)] (*GURI* nr. 10 din 12 ianuarie 1991, supliment ordinar, p. 5, denumită în continuare „Legea nr. 428/1990”), astfel cum este interpretat și aplicat de către autoritățile administrative și de instanțele judecătorești, care admite un probatoriu cu privire la impactul asupra unor terți al cuantumului taxelor percepute prin încălcarea normelor comunitare, care ar face astfel exercitarea dreptului de rambursare a taxelor practic imposibilă sau cel puțin extrem de dificilă pentru contribuabil, Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CE.

Dreptul național

2. Legea nr. 428/1990 a introdus în legislația fiscală norme speciale pentru „rambursarea impunerilor recunoscute ca fiind incompatibile cu normele comunitare”. Articolul 29 alineatul (2) din legea menționată anterior dispune în această privință:

„Taxele vamale la import, impozitele de producție, impozite pe consum, suprataxa pentru zahăr și drepturile de stat percepute în temeiul dispozițiilor naționale incompatibile cu legislația comunitară sunt rambursate, cu excepția cazului în care sarcina corespunzătoare a fost transferată asupra altor subiecte”.

3. Anterior, această problemă a fost reglementată de articolul 19 primul paragraf din Decretul-lege nr. 688 din 30 septembrie 1982 (*GURI* nr. 270 din 30 septembrie 1982, p. 7072), transformat în lege prin Legea nr. 873 din 27 noiembrie 1982 (*GURI* Nr. 328 din 29

noiembrie 1982, p. 8599, denumit în continuare „Decretul-lege nr. 688/1982”). Acesta dispunea:

„Orice persoană care a plătit în mod necuvenit drepturi vamale la import, impozite de producție, impozite pe consum sau drepturi de stat [...], are dreptul la rambursarea sumelor plătite dacă dovedește că obligația corespunzătoare nu a fost retransmisă, indiferent de mod, altor persoane, cu excepția cazului unor erori materiale”.

Antecedente

4. Articolul 19 din Decretul-lege nr. 688/1982 a generat două hotărâri ale Curții. Prima (Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio, cauza 199/82 Rec. p. 3595), în urma unei acțiuni pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, iar a doua (Hotărârea din 24 martie 1988, Comisia/Italia, cauza 104/86, Rec. p. 1799) în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor intentate de către Comisie împotriva Republicii Italiene.

5. În această ultimă hotărâre, Curtea a dispus:

„6 [...] în lipsa unei reglementări comunitare privind restituirea taxelor naționale percepute cu încălcarea dreptului comunitar, este de competența statelor membre să asigure rambursarea acestor impozite, în conformitate cu dispozițiile dreptului lor intern. Pe de altă parte, dreptul comunitar nu impune acordarea unei rambursări a taxelor percepute în mod necuvenit în condiții care ar duce la o îmbogățire fără justificare a titularilor de drepturi; astfel, acesta nu exclude ca să se țină seama de faptul că sarcina acestor impozite a putut fi transferată la alți operatori economici sau consumatori.

7 În cele din urmă, este necesar să se reamintească, astfel cum s-a pronunțat Curtea în hotărârea [San Giorgio], adoptată mai precis în legătură cu articolul 19 din decretul-lege respectiv, că sunt incompatibile cu dreptul comunitar orice mijloace de probă al căror efect este de a face practic imposibilă sau extrem de dificilă obținerea unei rambursări a taxelor percepute cu încălcarea dreptului comunitar și că același lucru este valabil în special pentru prezumțiile sau probatoriul care vizează transferarea asupra contribuabilului a sarcinii de a stabili că taxele plătite necuvenit nu au fost transferate asupra altor subiecți sau limitări speciale, în ceea ce privește forma dovezilor care trebuie aduse, precum excluderea oricărui alt mijloc de probă decât proba cu înscrisuri.

[...]

11 [...] Dispoziția în litigiu a legislației italiene impune operatorilor sarcina probei unui fapt negativ, în măsura în care aceștia trebuie să dovedească, doar împotriva afirmațiilor autorităților administrative, absența repercusiunilor asupra altor subiecți a sarcinii fiscale achitate în mod necuvenit, numai prin intermediul probelor cu înscrisuri. O astfel de dispoziție este contrară normelor de drept comunitar, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții.”

6. Articolul 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990 a dat naștere ulterior la întrebări preliminare, cărora Curtea le-a răspuns în Hotărârea din 9 februarie 1999, Dilexport (cauza

C-343/96 Rec. p. I-579). Instanța de trimitere a precizat că această dispoziție se aplică de către instanțele italiene în sensul că, pentru a se opune rambursării drepturilor vamale sau impozitelor plătite în mod necuvenit, autoritățile administrative se pot baza pe prezumția că aceste drepturi și impozite sunt, în mod normal, transmise către terți.

7. Curtea a hotărât următoarele:

„52 Dacă, după cum consideră instanța națională, există o prezumție de repercusiune asupra terților a drepturilor și taxelor pretinse în mod ilegal sau percepute în mod necorespunzător și dacă solicitantul este obligat să inverseze această prezumție pentru a obține rambursarea taxei, va fi necesar să se considere că dispozițiile în cauză sunt contrare dreptului comunitar.

53 Dacă, în schimb, după cum susține guvernul italian, este de competența autorităților administrative să demonstreze, prin toate mijloacele de probă admise, în general, de legislația națională, că taxa a fost transferată asupra altor persoane, va trebui să se considere, dimpotrivă, că dispozițiile în cauză nu sunt contrare dreptului comunitar.

54 Prin urmare, este necesar să se răspundă [...] că dreptul comunitar se opune ca un stat membru să supună rambursarea drepturilor vamale și a impozitelor care contravin dreptului comunitar unei condiții, cum ar fi lipsa repercusiunii acestor drepturi sau impozite asupra terților, a cărui îndeplinire trebuie să o demonstreze solicitantul.”

Procedura precontencioasă

8. Comisia consideră, în esență, precum instanța de trimitere în cauza care stă la originea Hotărârii Dilexport, menționată anterior, că, astfel cum sunt interpretate și aplicate de către autoritățile administrative și de instanțele italiene, dispozițiile articolului 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990 conduc la același rezultat ca și cele ale fostului articolul 19 din Decretul-lege nr. 688/1982.

9. După ce Republicii Italiene i s-a dat oportunitatea să își prezinte observațiile, Comisia, la data de 17 septembrie 1997, a emis un aviz motivat prin care solicita acestui stat membru să se conformeze obligațiilor sale care rezultă din tratat, în termen de două luni. Nemulțumită de răspunsul dat de către autoritățile italiene prin scrisoarea din 25 noiembrie 1997, Comisia a hotărât să introducă prezenta acțiune.

Argumentele părților

10. Comisia susține că, în Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (cauzele conexe C192/95 – C-218/95, Rec. P. I-165, punctul 25), Curtea a reamintit faptul că, în ceea ce privește taxele indirecte, nu se poate admite o prezumție conform căreia persoana plătitoare de impozit a transferat taxa în aval față de lanțul vânzătorilor, impunându-i acesteia să dovedească contrariul dacă vrea să obțină rambursarea unei astfel de taxe.

11. Cu toate acestea, Comisia susține că jurisprudența Corte Suprema di Cassazione (Italia) conduce la crearea unei astfel de prezumții, în detrimentul contribuabilului care solicită rambursarea taxelor incompatibile cu dreptul comunitar, prevăzute la articolul 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990. Motivațiile deciziilor adoptate în materie de această instanță sunt variabile, dar, în esență, sunt bazate pe analiza conform căreia societățile comerciale transferă taxele indirecte asupra clienților lor, cu excepția unor circumstanțe excepționale. Raționamentul cel mai elaborat pe care Corte Suprema di Cassazione l-a folosit pentru a ajunge la această concluzie, în special în hotărârea sa nr. 2844 din 28 martie 1996, se bazează pe următoarele considerente:

- importatorul nu este o persoană privată, ci o societate comercială sau industrială;
- întreprinderea prezintă o gestiune normală, care nu corespunde unor situații de deficit sau de insolvență, care ar fi permis să se presupună vânzările sub prețul de cost;
- impunerea necuvenită a fost făcută de către toate vamele italiene, fapt care ar fi putut contribui la crearea unui climat de încredere cu privire la legalitatea acesteia;
- impunerea necuvenită a fost aplicată pe o perioadă lungă de timp, fără a face obiectul unei contestații.

12. Conform Comisiei, Corte Suprema di Cassazione se bazează, de asemenea, pe ipoteza că întreprinderile comerciale transferă în mod normal asupra terților taxele indirecte pentru a considera că cererile judiciare formulate de autoritățile administrative pentru a obține producerea de documente contabile ale întreprinderilor în cauză sau inspectarea acestora nu au un caracter pur experimental, ceea ce le-ar face nelegitime, dar constituie o modalitate valabilă pentru a-i permite să aducă dovada faptului că a avut loc o astfel de repercusiune.

13. În plus, Corte Suprema di Cassazione a hotărât, în temeiul articolului 116 din Codul de procedură civilă italian, că neprezentarea documentelor contabile ca urmare a unei astfel de cereri, împreună cu prezumția conform căreia taxele sunt în mod normal transferate, stabilește dovada că acesta a fost într-adevăr cazul. Comisia indică faptul că aceeași soluție se aplică chiar dacă întreprinderea care nu prezintă aceste documente arată că acestea nu au fost păstrate ca urmare a expirării termenului de conservare obligatoriu de zece ani, prevăzut de Codul Civil italian. Ținând seama de termenele de mai mulți ani care se pot scurge între o cerere adresată instanței pentru prezentarea de documente contabile și hotărârea judecătorească în această privință, o obligație de păstrare a acestor documente după termenul legal de conservare ar fi excesivă pentru întreprinderi, în special din cauza costurilor ridicate și a problemelor de stocare pe care le generează. Aceasta ar constitui astfel un obstacol suplimentar pentru rambursarea efectivă a taxelor contrare dreptului comunitar.

14. Comisia indică faptul că numeroase instanțe de fond urmează aceste principii, precum și anumiți experți desemnați în procedurile judiciare pentru a examina documentele contabile ale persoanelor plătitoare de impozit și pentru a stabili dacă acestea din urmă au transferat sau nu taxele în cauză. În această privință aceasta furnizează exemple.

15. Această abordare ar institui de facto o prezumție de repercusiune asupra unor terți, din partea persoanelor plătitoare de impozit, a taxelor contrare dreptului comunitar a căror rambursare o solicită, prezumție pe care trebuie să o respingă prin aducerea probei contrare, prin nerespectarea a ceea ce Curtea a hotărât la punctul 52 din Hotărârea Dilexport, menționată anterior.

16. Comisia adaugă că raționamentul în cauză este ilogic, deoarece ar porni de la premisa conform căreia întreprinderile transferă în mod normal taxele indirecte pentru a stabili o prezumție având exact același conținut cu această premisă. Elementele utilizate uneori în acest raționament, referitoare la calitatea întreprinderii și la lipsa de insolabilitate a solicitantului, precum și punerea în aplicare generalizată și durabilă a impozitelor în litigiu, nu ar fi în niciun caz relevante. Astfel, un întreprinzător care nu transferă taxe asupra unor terți ar putea pur și simplu să realizeze un profit mai mic, dar nu ar deveni neapărat falit. Ar fi arbitrar să se deducă din lipsa de insolabilitate existența unei repercusiuni a taxelor.

17. Comisia precizează că administrația italiană nu respectă nici principiile aplicabile rambursării taxelor contrare dreptului comunitar. Circularele ministrului finanțelor nr. 21/2/VII din 11 martie 1994 și nr. 480/VIII din 12 aprilie 1995 indică, în esență, că repercusiunea taxelor asupra terților este stabilită dacă aceste taxe nu au fost contabilizate, încă din anul lor de plată, ca avans la Trezoreria publică pentru impozit necuvenit, în calitate de creanțe la activul bilanțului întreprinderii care solicită rambursarea. Lipsa unei astfel de contabilizări ar arăta că întreprinderea a luat în considerare taxele în cauză ca fiind costuri normale și le-a transferat obligatoriu. Comisia consideră că această abordare duce la impunerea unei obligații excesive pentru întreprinderi, în special în ceea ce privește anii anteriori constatării neconformității acestor taxe cu dreptul comunitar.

18. Comisia susține că, chiar dacă unii contribuabili ajung să câștige cauza în fața instanței de fond, în opinia sa, cu prețul unui proces lung și costisitor, această circumstanță nu este suficientă pentru a concluziona că trebuie respectat principiul efectivității, conform căruia normele procedurale naționale aplicate cererilor întemeiate pe drepturile care decurg pentru persoanele de drept privat din dreptul comunitar nu trebuie să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea acestor drepturi. În plus, recursurile încheiate cu succes ale unor contribuabili, care le-au permis, în opinia guvernului italian, să obțină rambursarea a 120 miliarde de ITL între 1992 și 2000, cu excepția dobânzilor și a cheltuielilor, ar fi neesențiale în raport cu sumele care fac obiectul litigiului în cauză. Comisia susține că principiul efectivității nu ar fi respectat decât dacă cazurile de respingere a cererilor de rambursare ar fi excepționale și susține că exercitarea drepturilor derivate din tratat nu poate fi împiedicată de măsuri generale, motivate de o prezumție de abuz de drept.

19. Guvernul italian reproșează Comisiei că se angajează în speculații și ignoră datele reale. Numai constatarea efectivă că acei contribuabili care au plătit taxe contrare dreptului comunitar nu reușesc sau reușesc foarte greu să obțină rambursarea acestora ar putea caracteriza o încălcare a principiului efectivității. În această privință, pe lângă quantumul sumelor rambursate în principal menționate la punctul precedent, guvernul italian invocă 17 sentințe sau hotărâri emise de diferite instanțe de fond, care au dat câștig de cauză contribuabililor și au trecut ca autoritate de lucru judecat.

20. În ceea ce privește eventualitatea unei măsuri de cercetare judecătorească a Curții care urmărește să cuantifice procentul de cereri de rambursare rezolvate în raport cu totalitatea

celor care au fost introduse, guvernul italian susține că punerea în aplicare a unei astfel de măsuri ar echivala cu transferarea către Curte a sarcinii probei de neîndeplinire a obligațiilor pretinsă de Comisie și că aceasta ar trebui să fie în măsură să demonstreze acest fapt la sfârșitul etapei precontencioase.

21. În subsidiar, guvernul italian analizează, în principiu, modalitățile de exercitare a dreptului la recuperarea sumelor plătite necuvenit, criticate de către Comisie și subliniază, în primul rând, că Comisia admite faptul că textul de la articolul 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990 este, în sine, compatibil cu dreptul comunitar. Conform acestuia, acest text impune autorităților administrative să demonstreze că contribuabilul a transferat taxa asupra unor terți pentru a se sustrage de la obligația de a rambursa suma acesteia.

22. Guvernul italian amintește, în al doilea rând, că la punctul 25 din Hotărârea Comateb și alții, menționată anterior, Curtea a decis că „repercusiunea efectivă, parțială sau totală [a unei taxe indirecte] depinde de mai mulți factori proprii fiecărei tranzacții comerciale și o diferențiază de alte cazuri din alte contexte” și că „[î]n consecință, în chestiunea existenței repercusiunii, în fiecare caz, a unei taxe indirecte este o chestiune de fapt care ține de competența instanței naționale care poate evalua în mod liber probele”. Guvernul italian susține că, în concluziile sale din cauza care a generat Hotărârea Dilexport, menționată anterior, avocatul general Ruiz-Jarabo Colomer a adăugat că instanța națională putea face apel la toate mijloacele de probă autorizate în dreptul intern pentru stabilirea faptelor. Acest guvern susține că Corte Suprema di Cassazione nu judecă pe fond, ci se limitează să stabilească anumite principii generale de administrare a probei, în funcție de circumstanțele procedurale care pot varia considerabil conform litigiilor. Instanța de fond ar putea reține perfect mecanismele deductive ca mijloace de probă. Hotărârile judecătorești favorabile contribuabililor menționate în prezentul proces constată pur și simplu că autoritățile administrative nu au demonstrat repercusiunea taxelor.

23. În ceea ce privește autoritățile administrative, asupra cărora cade sarcina acestei probe, este legitim ca acestea să solicite accesul la conturile solicitantului, pentru că numai această măsură de cercetare judecătorească le-ar permite să aducă această dovadă și, prin urmare, nu ar avea sub nicio formă un caracter de explorare. În cazul în care solicitantul nu își prezintă documentele contabile în mod spontan, este normal, dacă va continua cu pretențiile sale în justiție, ca autoritățile administrative să solicite această prezentare pe aceeași cale. Acesta este sensul celor două circulare ministeriale menționate la punctul 17 din prezenta hotărâre și criticate de către Comisie. Guvernul italian precizează că instanța nu consideră neprezentarea documentelor contabile un argument în favoarea autorităților administrative, cu excepția cazului în care cererea de prezentare a acestor documente a fost depusă înainte de expirarea termenului legal de conservare. În acest caz, chiar dacă instanța nu se pronunță asupra cererii menționate decât ulterior acestei expirări, datoria de loialitate procesuală impune contribuabilului să își păstreze documentele contabile și să le prezinte ca urmare a deciziei instanței de a accede la această cerere (Hotărârea Corte Suprema di Cassazione nr. 9797 din 18 noiembrie 1994).

24. Guvernul italian adaugă faptul că, deși uneori sunt necesare proceduri îndelungate pentru a obține o rambursare, dezavantajele asociate acestei durate sunt compensate prin acordarea de dobânzi pentru sumele datorate.

Constatările Curții

25. După cum amintește o jurisprudență constantă, în absența reglementărilor comunitare în materie de restituire a taxelor naționale percepute în mod necuvenit, este de competența ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să reglementeze modalitățile procedurale ale acțiunilor în justiție destinate să asigure salvagardarea drepturilor pe care persoanele de drept privat le întemeiază pe dreptul comunitar, cu condiția ca, pe de o parte, aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele care privesc acțiunile similare de natură internă (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, ca acestea să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară (principiul eficienței) (a se vedea, în special, Hotărârea din 16 decembrie 1976, Rewe, cauza 33/76, Rec. p. 1989, punctul 5 și Hotărârea din 24 septembrie 2002, Grundig Italiana, cauza C-255/00, Rec. p. I-8003, punctul 33).

26. În ceea ce privește articolul 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990, astfel cum se menționează la punctul 7 din prezenta hotărâre și ținând seama de diferențele de interpretare ale acestei dispoziții, Hotărârea Dilexport, menționată anterior, adoptată în contextul unei acțiuni pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare în care este de competența instanței naționale să soluționeze litigiul, a indicat faptul că, dacă a existat o prezumție de repercusiune asupra unor terți a drepturilor și taxelor pretinse în mod ilegal sau percepute în mod necuvenit și dacă s-ar impune solicitantului să contracareze această prezumție pentru a obține rambursarea taxei, ar fi necesar să se considere că dispoziția respectivă este contrară dreptului comunitar.

27. În cadrul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor este, în schimb, de competența Curții să stabilească dacă, ținând seama de elementele invocate de către Comisie, punerea în aplicare de către autoritățile italiene a articolului 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990 conduce efectiv la crearea unei astfel de prezumții sau, pe de altă parte, face ca exercitarea dreptului la rambursarea acestor taxe să fie practic imposibilă sau excesiv de dificilă, caz în care ar fi necesar să se constate neîndeplinirea obligațiilor de către Republica Italiană.

28. Motivul prezentat de către Comisie în sprijinul acțiunii sale prezintă trei aspecte. În primul rând, multe instanțe italiene, mai ales în mod constant Corte Suprema di Cassazione, consideră dovedită repercusiunea taxelor asupra unor terți prin simplul fapt că solicitantul este o întreprindere comercială, adăugând uneori motivele că întreprinderea nu este în stare de faliment și că taxa a fost percepută ani de zile pe întreg teritoriul național fără a fi contestată. În al doilea rând, autoritățile administrative solicită sistematic prezentarea documentelor contabile ale solicitantului. Instanțele sesizate în caz de opoziție a acestuia recurg la această solicitare, reținând același gen de motive precum cele invocate anterior și interpretează în mod defavorabil reclamantului neprezentarea documentelor, chiar dacă termenul legal de conservare a acestora din urmă ar fi expirat. În al treilea rând, autoritățile administrative consideră că lipsa contabilizării cuantumului taxelor în cauză, încă din anul plății acestora, în calitate de avans la Trezoreria publică pentru impozitul necuvenit, ca creanțe la activul bilanțului întreprinderii care solicită rambursarea, dovedește că taxele menționate au fost transmise către terți.

29. Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru poate să fie, în principiu, constatată în temeiul articolului 226 din Tratatul CE, oricare ar fi organul acestui stat a cărui acțiune

sau lipsă de acțiune este la originea neîndeplinirii obligațiilor, cu toate că este vorba de o instituție independentă din punct de vedere constituțional (Hotărârea din 5 mai 1970, Comisia/Belgia, cauza 77/69, Rec. p. 237, punctul 15).

30. Sfera de aplicare a actelor cu putere de lege sau a actelor administrative naționale trebuie evaluată ținând seama de interpretarea pe care o conferă instanțele naționale (a se vedea, în special, Hotărârea din 8 iunie 1994, Comisia/Regatul Unit, cauza C-382/92, Rec. p. I-2435, punctul 36).

31. În speță, este în cauză articolul 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990 care prevede că drepturile și taxele percepute în temeiul dispozițiilor naționale incompatibile cu legislația comunitară sunt rambursate, cu excepția cazului în care sarcina corespunzătoare a fost transferată asupra altor subiecți. O astfel de dispoziție este, în sine, neutră față de dreptul comunitar atât în ceea ce privește sarcina probei că taxa a fost transferată asupra altor persoane, cât și modalitățile de probă admisibile în acest scop. Sfera sa de aplicare trebuie să fie stabilită ținând seama de interpretarea pe care o dau instanțele naționale.

32. În această privință, nu pot fi luate în considerare hotărârile judecătorești izolate sau minoritare într-un context jurisprudențial marcat de o direcție diferită sau o interpretare respinsă de către instanța supremă națională. Situația este diferită atunci când este vorba de o interpretare jurisprudențială semnificativă care nu a fost negată de către instanța supremă menționată, ci, mai degrabă, a fost confirmată de către aceasta.

33. În cazul în care legislația națională face obiectul unor interpretări jurisprudențiale divergente care pot fi luate în considerare, unele dintre acestea conducând la punerea în aplicare a legislației menționate compatibile cu dreptul comunitar, în timp ce altele conduc la o aplicare incompatibilă cu aceasta, este necesar să se constate că, cel puțin, această legislație nu este suficient de clară pentru a asigura o aplicare compatibilă cu dreptul comunitar.

34. În acest caz, guvernul italian nu contestă faptul că o serie de hotărâri ale Corte Suprema di Cassazione ajung, pe baza unui raționament deductiv, la concluzia că, exceptând proba contrară, întreprinderile comerciale care se află într-o situație normală transferă în aval de lanțul vânzărilor o taxă indirectă, în special în cazul în care aceasta se percepe pe întreg teritoriul național pentru o perioadă semnificativă și fără contestații. Guvernul italian se limitează, de fapt, să expună că numeroase instanțe de fond nu se mulțumesc cu un astfel de raționament pentru a considera ca fiind stabilită dovada unei astfel de repercusiuni și să furnizeze exemple de contribuabili care au obținut rambursarea taxelor ce contravin dreptului comunitar, cazuri în care autoritățile administrative nu au reușit să demonstreze în fața instanței sesizate că au transferat taxele menționate.

35. Raționamentul urmărit în hotărârile evocate de Corte Suprema di Cassazione este bazat, la rândul său, pe o premisă care este doar o prezumție și anume că, în principiu, taxele indirecte au fost transferate în aval de lanțul vânzărilor de către operatorii economici, atunci când sunt în măsură să facă acest lucru. Celelalte elemente, luate în considerare după caz și anume caracterul comercial al activității contribuabilului și faptul că situația sa financiară nu este delicată, precum și perceperea taxei în cauză pe întreg teritoriul național pentru o perioadă semnificativă fără a face obiectul unor contestații, nu permite, în fapt, să se concluzioneze că o întreprindere care și-a exercitat activitatea într-un astfel de context a

transferat efectiv taxele în cauză, decât dacă se acceptă premisa că orice operator economic procedează astfel, cu excepția situațiilor speciale cum ar fi lipsa unuia dintre aceste elemente. Cu toate acestea, astfel cum a hotărât deja Curtea de Justiție (a se vedea Hotărârea San Giorgio, menționată anterior, punctele 14 și 15, Hotărârea din 25 februarie 1988, Bianco și Girard, cauzele conexe 331/85, 376/85 și 378/85, Rec. p. I-1099, punctul 17; Comisia/Italia, menționată anterior, punctul 7 și Hotărârea Comateb și alții, menționată anterior, punctul 25) și pentru motivele economice amintite de către avocatul general la punctele 73 - 80 din concluziile sale, o astfel de premisă nu se verifică într-un anumit număr de circumstanțe și constituie doar o prezumție, care este inadmisibilă în contextul examinării cererilor de rambursare a taxelor indirecte contrare dreptului comunitar.

36. În ceea ce privește cerința de a prezenta documentele contabile ale întreprinderii care solicită rambursarea taxelor contrare dreptului comunitar, impusă ca o condiție prealabilă pentru orice restituire, trebuie să fie luate în considerare următoarele considerente.

37. O astfel de cerință, în ceea ce privește anii pentru care se solicită rambursarea, este formulată în perioada în care documentele contabile în cauză trebuie neapărat să fie conservate și nu poate fi considerată o investiție în sine, în detrimentul persoanelor plătitoare de impozit din sarcina probei netransferării taxelor asupra unor terți. Într-adevăr, aceste documente furnizează informații de fapt neutre pornind de la care autoritățile administrative pot, în special, să încerce să dovedească faptul că taxele au fost transferate asupra altor persoane (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 2 octombrie 2003 Weber's Wine World și alții, cauza C-147/01, Rec. p. I-11365, punctul 115). În aceste condiții, cu excepția unor împrejurări excepționale, pe care le-ar putea invoca reclamanta, reprezentarea documentelor contabile atunci când sunt solicitate de către autoritățile administrative poate fi considerată de către acestea sau de către instanță ca fiind un element care trebuie luat în considerare în scopul de a demonstra faptul că taxele au fost transferate către terți. Cu toate acestea, acest element nu este suficient în sine pentru a presupune că taxele menționate au fost transferate către terți sau, mai mult, pentru a-i reveni reclamantului sarcina de a respinge o astfel de prezumție aducând proba contrară (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Weber's Wine World și alții, menționată anterior, punctul 116).

38. În orice caz, în situațiile în care autoritățile administrative solicită prezentarea acestor documente după expirarea termenului legal de conservare a acestora și persoana plătitoare de impozit nu reușește să le furnizeze, faptul de a concluziona că aceasta a transferat taxele în cauză asupra unor terți sau de a ajunge la aceeași concluzie, cu excepția cazului în care persoana plătitoare de impozit furnizează dovezi care să demonstreze contrariul, ar echivala cu stabilirea unei prezumții împotriva acesteia din urmă, care ar face excesiv de dificilă exercitarea dreptului la rambursarea taxelor contrare dreptului comunitar.

39. În ceea ce privește faptul că autoritățile administrative consideră dovedită repercusiunea unei taxe asupra terților în cazul în care quantumul acestei taxe nu a fost contabilizat, încă din anul plății sale în calitate de avans la Trezoreria publică pentru impozitul necuvenit, ca creanță la activul bilanțului întreprinderii care solicită rambursarea acestuia, este necesar să se constate următoarele.

40. Acest raționament conduce la instituirea unei prezumții nejustificate în detrimentul solicitantului. Într-adevăr, ținând seama de condițiile în care intervine o cerere de

rambursare a taxei, reflectarea sumei acestei taxe în activul bilanțului încă din anul plății sale presupune faptul că persoana plătitoare de impozit consideră că poate imediat să conteste cu mari șanse de succes plata acestuia, în timp ce, chiar în temeiul articolului 29 alineatul (1) din Legea nr. 428/1990, aceasta dispune de un termen de mai mulți ani pentru a prezenta această cerere. În afară de aceasta, persoana plătitoare de impozit poate foarte bine, chiar dacă contestă plata taxei, să considere că probabilitățile sale de succes sunt insuficient de sigure pentru a-și asuma riscul de a contabiliza suma corespunzătoare activului. În această privință, ținând seama de dificultățile de a obține un răspuns favorabil la o cerere de rambursare în condițiile descrise în prezenta cauză, o astfel de înregistrare s-ar putea dovedi chiar contrară principiilor unei contabilități corespunzătoare. De asemenea, faptul de a considera că repercusiunea taxei asupra unor terți pe motiv că cuantumul acesteia nu a fost înregistrat ca creanță la activ se bazează deja pe prezumția că taxele indirecte sunt, de obicei, transferate în aval de lanțul vânzărilor, prezumție care a fost declarată contrară dreptului comunitar, în contextul examinării primului aspect criticat de către Comisie.

41. Având în vedere considerațiile anterioare, este necesar să se constate că Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CE prin nemodificarea articolului 29 alineatul (2) din Legea nr. 428/1990, care este interpretat și aplicat de către autoritățile administrative și de o parte semnificativă a instanțelor, inclusiv Corte Suprema di Cassazione, într-un mod care face extrem de dificilă pentru contribuabil exercitarea dreptului la rambursarea taxelor percepute cu încălcarea normelor comunitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42. În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. În cazul de față, Republica Italiană a căzut în pretenții și Comisia a solicitat să fie obligată la plata cheltuielilor de judecată. Prin urmare, este necesar ca acest stat membru să fie obligat la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (ședință plenară)

declară și hotărăște:

1) Prin nemodificarea articolului 29 alineatul (2) din Legea nr. 428 din 29 decembrie 1990, intitulat „Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)” [Dispoziții pentru aplicarea obligațiilor care decurg din apartenența Italiei la Comunitățile Europene (Legea comunitară pentru anul 1990)], care este interpretat și aplicat de către autoritățile administrative și de o parte semnificativă a instanțelor judecătorești, inclusiv de către Curtea Supremă de Casație (Italia), într-un mod care ar face extrem de dificilă pentru contribuabil exercitarea dreptului la rambursarea taxelor percepute prin încălcarea normelor comunitare, Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CE.

2) Obligă Republica Italiană la plata cheltuielilor de judecată.

Skouris	Jann	Timmermans
Gulmann	Cunha Rodrigues	Rosas
Edward	La Pergola	Puissochet
Schintgen	Macken	Colneric
	von Bahr	

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, 9 decembrie 2003.

Grefier
R. Grass

Președinte
V. Skouris