

62010CJ0524

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

8 martie 2012 (*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolele 296-298 — Regim comun forfetar pentru producătorii agricoli — Procent zero de compensare în cotă forfetară”

În cauza C-524/10,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de către un stat membru în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 11 noiembrie 2010,

Comisia Europeană, reprezentată de M. Afonso, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Portugheze, reprezentată de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți, pârâtă,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnii K. Schieman și L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnul E. Jarași (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 septembrie 2011,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 septembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin aplicarea în privința producătorilor agricoli a unui regim special care nu respectă regimul instituit de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), ca urmare a faptului că îi scutește de la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), și prin aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară, efectuând în paralel o compensare negativă substanțială a resurselor proprii ale Uniunii Europene datorate în raport cu perceperea TVA-ului, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul

articolelor 296-298 din directiva menționată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2

Directiva TVA prevede, la articolele 295-305, normele privind regimul comun forfetar al producătorilor agricoli (denumit în continuare „regimul forfetar agricol”). Acest regim era reglementat, până la 1 ianuarie 2007, de articolul 25 din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1 denumit în continuare „Așasea directivă”).

3

Potrivit articolului 295 alineatul (1) punctele (1)-(5) din Directiva TVA, acest regim privește, în esență, livrările de bunuri (produse agricole) realizate în cadrul întreprinderilor agricole, forestiere sau de pescuit, precum și prestările de servicii agricole, enumerate în anexele VII și respectiv VIII la aceeași directivă, care sunt efectuate de un producător agricol, expresia „producător agricol forfetar” desemnând un producător agricol căruia i se aplică regimul forfetar agricol.

4

Articolul 295 punctul 7 din Directiva TVA prevede că „procente[le] de compensare în cotă forfetară” înseamnă „procentele stabilite de statele membre în conformitate cu articolele 297, 298 și 299 și aplicate de aceste state în cazurile menționate la articolul 300 pentru a permite producătorilor agricoli forfetari să beneficieze de compensarea forfetară a TVA impusă anterior”. Această taxă corespunde, potrivit punctului 6 din articolul menționat, „valo[r]ii TVA total[e] pentru bunurile și serviciile cumpărate de toate întreprinderile agricole, forestiere și de pescuit din fiecare stat membru, supuse regimului forfetar, în măsura în care această taxă este deductibilă în conformitate cu articolele 167, 168 și 169 și cu articolele 173-177 pentru un producător agricol supus regimului normal de TVA”.

5

Articolele 296-298 din Directiva TVA prevăd:

„Articolul 296

(1) În cazul în care aplicarea regimului normal de TVA asupra producătorilor agricoli sau a regimului special [al întreprinderilor mici] prevăzut la capitolul 1 întâmpină dificultăți, statele membre pot aplica producătorilor agricoli, în conformitate cu prezentul capitol, un regim forfetar având scopul de a compensa TVA aplicat achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de producătorii agricoli forfetari.

(2) Fiecare stat membru poate exclude de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producători agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 nu întâmpină dificultăți administrative.

(3) Fiecare producător agricol forfetar poate opta, sub rezerva regulilor și condițiilor stabilite de fiecare stat membru, pentru aplicarea regimului normal de TVA sau, după caz, a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281.

Articolul 297

După caz, statele membre stabilesc procentele de compensare în cotă forfetară. Statele membre pot fixa procente diferite pentru domeniul forestier, pentru diversele subdiviziuni ale agriculturii și pescuitului.

Comisiei îi sunt comunicate de către statele membre procentele de compensare în cotă forfetară stabilite în conformitate cu primul paragraf înainte de aplicarea acestora.

Articolul 298

Procentele de compensare în cotă forfetară se calculează pe baza statisticilor macroeconomice realizate exclusiv asupra producătorilor agricoli forfetari pentru cei trei ani anteriori.

Procentele se pot rotunji cu o jumătate de punct în sus sau în jos. Statele membre pot, de asemenea, reduce aceste procente până la zero.”

6

Articolul 299 din Directiva TVA prevede că procentele de compensare în cotă forfetară nu pot avea efectul de a genera pentru producătorii agricoli forfetari rambursări mai mari decât TVA-ul impus anterior.

7

Potrivit articolului 300 din Directiva TVA, procentele de compensare în cotă forfetară se aplică, în esență, prețurilor, exclusiv TVA, ale bunurilor și serviciilor agricole livrate sau prestate de producători agricoli forfetari altor persoane impozabile decât cele supuse regimului forfetar.

8

Articolul 301 din aceeași directivă prevede:

„(1) În cazul livrării de produse agricole sau al prestării de servicii agricole menționate la articolul 300, statele membre stabilesc că fie clientul, fie autoritățile publice au obligația de a efectua plățile compensării în cotă forfetară.”

(2) În ceea ce privește orice livrare de produse agricole sau prestare de servicii agricole, altele decât cele prevăzute la articolul 300, se consideră că este clientul cel care are obligația de a efectua plata compensării în cotă forfetară.”

9

Articolul 302 din Directiva TVA prevede că, în cazul în care un producător agricol forfetar are dreptul la o compensare în cotă forfetară, acesta nu are dreptul la deducerea TVA pentru activitățile reglementate de respectivul regim forfetar.

10

Articolul 303 alineatul (1) din directiva menționată precizează în esență că, în cazul în care un

client persoan? impozabil? pl?te?te compensarea forfetar? în temeiul articolului 301 alineatul (1) men?ionat, acesta are dreptul de a deduce valoarea compens?rii din TVA-ul pe care are obliga?ia de a-l pl?ti în statul membru în care efectueaz? opera?iunile impozitate. Potrivit alineatului (2) al acestui articol 303, clientul poate de asemenea, în anumite condi?ii, s? ob?in? rambursarea acestei sume din partea administra?iei fiscale.

11

A ?asea directiv? prevedea în plus, la articolul 25 alineatul (12), c?, dac? aplic? regimul forfetar agricol pe teritoriul lor, statele membre stabilesc baza unitar? de evaluare a taxei pe valoarea ad?ugat? pentru aplicarea sistemului resurselor proprii ale Uniunii folosind metoda comun? de calcul din anexa C la aceea?i directiv?. Aceast? dispozi?ie ?i aceast? anex? nu sunt preluate în Directiva TVA, dar sunt acoperite de articolul 5 alineatul (2) din Regulamentul (CEE, Euratom) nr. 1553/89 al Consiliului din 29 mai 1989 privind regimul unitar definitiv de colectare a resurselor proprii provenite din taxa pe valoarea ad?ugat? (JO L 155, p. 9, Edi?ie special?, 01/vol. 1, p. 80).

12

Potrivit articolului 272 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, statele membre pot scuti persoanele impozabile care beneficiaz? de regimul forfetar agricol de anumite sau de toate obliga?iile prev?zute în titlul XI, capitolele 2-6, din directiva men?ionat?, ?i anume, printre altele, obliga?ia de declarare c?tre autorit??ile fiscale a oric?rei activit??i ca persoan? impozabil? în vederea identific?rii, de a emite facturi cu TVA, de a ?ine eviden?e contabile ?i de a depune declara?ii de TVA.

13

Potrivit articolului 395 din Actul privind condi?iile de aderare a Regatului Spaniei ?i a Republicii Portugheze ?i adapt?rile tratatelor (JO 1985, L 302, p. 23), coroborat cu anexa XXXVI la acela?i act, Republica Portughez? a putut s? amâne, pân? la 1 ianuarie 1989, deplina aplicare a normelor care constituie sistemul comun de TVA.

Dreptul na?ional

14

Decretul-lege nr. 195/89 din 12 iunie 1989 (Diário da República, seria întâi, nr. 133, din 12 iunie 1989) a introdus în Codul privind taxa pe valoarea ad?ugat? (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, denumit în continuare „CIVA”), aprobat prin Decretul-lege nr. 394-B/84 din 26 decembrie 1984 (Diário da República, seria întâi, nr. 297, din 26 decembrie 1984), modificat ?i republicat prin Decretul-lege nr. 102/2008 din 20 iunie 2008 (Diário da República, seria întâi, nr. 118, din 20 iunie 2008), declara?ie rectificativ? nr. 44-A/2008 din 13 august 2008 (Diário da República, seria întâi, nr. 156, din 13 august 2008), mai multe dispozi?ii care urm?resc s? pun? legisla?ia portughez? privind TVA-ul în conformitate cu A ?asea directiv?. Printre modific?rile aduse acestei legisla?ii figureaz? dispozi?iile care stabilesc regimul specific aplicabil produc?torilor agricoli (denumit în continuare „regimul portughez în cauz?”).

15

În temeiul articolului 9 punctul 33 din CIVA, „livr?rile de bunuri realizate în cadrul activit??ilor men?ionate în anexa A la prezentul cod, precum ?i prest?rile de servicii agricole men?ionate în anexa B sunt scutite de TVA în m?sura în care acestea sunt realizate în mod subsidiar de c?tre un produc?tor agricol cu ajutorul for?ei sale de munc? ?i cu echipamentul normal al întreprinderii sale

agricole sau forestiere”. Anexele A și B la CIVA corespund, în esență, anexelor VII și VIII la Directiva TVA.

16

Rezultat dintr-o lectură coroborată a articolului 9 punctul 33 menționat și a articolului 20 alineatul (1) din CIVA că, în schimbul scutirii menționate mai sus, producătorii agricoli nu pot efectua deducerea sau obține rambursarea sumelor pe care le-au plătit cu titlu de TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării livrărilor și prestațiilor menționate.

17

Conform articolului 29 alineatul 3 din CIVA, producătorii agricoli care realizează exclusiv operațiuni scutite de TVA sunt scutiți de asemenea de obligațiile în materie de percepere a acestei taxe și de repercutarea acesteia asupra clienților lor, de a emite facturi, de a depune declarațiile și de a ține evidența contabilă, care revin persoanelor impozabile care intră sub incidența regimului normal de TVA.

Procedura precontencioasă

18

Printr-o scrisoare de punere în întârziere din 6 iunie 2008, Comisia a comunicat autorităților portugheze că, în opinia sa, regimul portughez în cauză era incompatibil cu prevederile regimului forfetar agricol prevăzut de Directiva TVA, în special de articolele 296-298 din aceasta, întrucât legislația portugheză nu prevede că producătorii agricoli care intră sub incidența regimului național menționat primesc o compensare cu titlu de TVA aferent intrărilor achitate, ci se limitează să instituie o scutire pentru activitățile agricole, însoțită de imposibilitatea deducerii taxei aferente intrărilor achitate.

19

Prin răspunsul din 20 august 2008 la scrisoarea menționată, Republica Portugheză a contestat existența unei încălcări, arătând că articolul 298 al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA (denumită în continuare „dispoziția în cauză”) permite statelor membre în mod expres să stabilească procente zero de compensare în cotă forfetară, fără ca această posibilitate să aibă legătură cu valoarea taxei plătite de producătorii agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză. Republica Portugheză a susținut că legislația portugheză produce un rezultat compatibil cu obiectivele urmărite de regimul forfetar agricol, în special cel al simplificării, și că tratamentul fiscal prevăzut de un asemenea regim, atunci când este însoțit de o compensare de nivel zero, este echivalent cu cel căruia îi sunt supuse activitățile scutite de TVA care nu dau drept de deducere. Statul menționat a concluzionat că, întrucât revine fiecărui stat membru să aleagă forma și mijloacele pe care intenționează să le utilizeze pentru a pune în aplicare în propria ordine juridică internă directivele al căror destinatar este, regimul portughez în cauză poate să facă parte din lista activităților scutite care figurează la articolul 9 din CIVA.

20

Întrucât argumentarea prezentată nu a convins Comisia, aceasta a adresat Republicii Portugheze, la 26 iunie 2009, un aviz motivat în care și-a reiterat poziția potrivit căreia regimul portughez în cauză nu este conform cu prevederile articolelor 296-298 din Directiva TVA.

21

Prin scrisoarea din 31 august 2009, Republica Portugheză a informat Comisia că refuza să adopte măsurile necesare pentru a se conforma avizului motivat menționat și și-a extins și și-a detaliat argumentația pe care o prezentase în scrisoarea de punere în întârziere.

22

Menținându-și poziția potrivit căreia legislația portugheză nu este compatibilă cu articolele 296-298 din Directiva TVA, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

23

În primul rând, Comisia arată că regimul forfetar agricol urmărește un obiectiv de simplificare, producătorii agricoli forfetari putând fi scutiți de respectarea anumitor obligații proprii regimurilor normal sau simplificat al TVA-ului, precum și un obiectiv de compensare a taxei aferente intrărilor achitate, urmărind să evite ca aceasta să contribuie la formarea prețului producătorilor agricoli ca „TVA ascuns”.

24

În momentul în care decide să aplice regimul menționat pe teritoriul său, un stat membru ar fi obligat, în temeiul articolului 297 primul paragraf prima teză din Directiva TVA, să stabilească, în măsura în care este necesar, procente de compensare în cotă forfetară. Or, regimul portughez în cauză nu ar fi conform obligației de a prevedea o compensare în beneficiul producătorilor agricoli care intră sub incidența acestui regim cu titlu de TVA aferent intrărilor pe care aceștia îl achită.

25

Argumentele invocate de Republica Portugheză pentru a justifica regimul portughez în cauză nu ar putea fi admise. Primo, dispoziția în cauză nu ar avea sfera de aplicare pe care acest stat membru i-o atribuie. Lucrurile pregătitoare referitoare la A șasea directivă nu ar permite să se rețină interpretarea prezentată de acesta din urmă.

26

Secundo, caracteristicile agriculturii portugheze nu ar permite să se considere că o compensare de nivel zero, întrucât ar rămâne avantajoasă pentru producătorii agricoli portughezi care intră sub incidența regimului portughez în cauză, ar fi în orice caz compatibilă cu dispozițiile Directivei TVA.

27

Tertio, obligația de a stabili o compensare forfetară a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitate nu ar fi supus condiției ca producătorii agricoli forfetari să se afle, în ansamblu, într-o situație de credit fiscal față de statul membru în cauză.

28

Quarto, ar fi lipsit de relevanță faptul că Comisia ar fi întârziat să pună în discuție regimul portughez în cauză, deși acesta ar fi fost instituit, în esență, din anul 1992. Cu privire la acest aspect, Comisia subliniază în special că abia în urma unei misiuni de control al resurselor proprii desfășurate în Portugalia în luna noiembrie 2007 a rezultat că valoarea TVA-ului nededus de

producătorii agricoli supuși regimului special se ridică la aproximativ 5,3 % din vânzări în 2004 și, respectiv, la 7,9 % în 2005. Considerând că valoarea TVA-ului perceput în sectorul agricol era excesiv, autoritățile portugheze au aplicat astfel o compensare negativă de aproximativ 70 de milioane de euro în 2004 în calculul bazei de evaluare a resurselor proprii.

29

Quinto, recuperarea invocată a TVA-ului aferent intrărilor achitate prin intermediul unor subvenții sau ajutoare publice în favoarea activităților agricole nu s-ar putea substitui unei aplicări corecte a regimului forfetar agricol astfel cum este prevăzut de Directiva TVA.

30

Sexto, nici Directiva TVA, nici expunerea de motive a celei de A șasea directive, nici jurisprudența Curții nu ar permite să se considere că compensarea în cotă forfetară în cauză ar prezenta un caracter extrafiscal.

31

În al doilea rând, Comisia susține că legislația portugheză se limitează să scutească de la plata TVA-ului și, prin urmare, să excludă din sistemul comun al TVA-ului toți producătorii agricoli care nu sunt supuși regimului normal, care ar reprezenta o parte semnificativă a sectorului agricol portughez, și anume 27 % în 2004 și 29 % în 2005. Regimul portughez în cauză ar aduce, așadar, o atingere gravă principiului generalității TVA-ului.

32

Republica Portugheză contestă, în primul rând, temeinicia argumentelor prezentate de Comisie. La momentul adoptării celei de A șasea directive, cota zero nu ar fi fost aplicată decât în mod foarte rezidual și tranzitoriu. Prin urmare, nu s-ar putea considera că aplicarea unei cote de compensare zero ar fi legată de aplicarea unei taxe în cotă zero achizițiilor aferente intrărilor, cu excepția situației în care ar trebui să se admită că posibilitatea conferită statelor membre de articolul 25 alineatul (3) din A șasea directivă, dispoziție care figurează în prezent la articolul 298 al doilea paragraf din Directiva TVA, era, de la început, practic inaplicabilă.

33

În plus, primo, Consiliul Uniunii Europene ar fi decis să modifice propunerea pentru A șasea directivă elaborată de Comisie adugând la aceasta posibilitatea menționată. Totuși, întrucât această propunere prevedea deja posibilitatea de a rotunji procente în jos sau în sus și, prin urmare, posibilitatea de a le rotunji la zero atunci când ar fi apropiate de această cifră, modificarea adusă de Consiliu ar fi mers în mod necesar mai departe decât propunerea menționată. În expunerea de motive atașată la aceasta, Comisia ar fi indicat de asemenea că statele membre ar trebui să poată stabili procente de compensare în cotă forfetară și că procente care rezultă din calcule macroeconomice pertinente nu ar constitui decât limite maxime. Adugarea termenului „de asemenea” în dispoziția în cauză, care nu se regăsea în dispoziția corespunzătoare din A șasea directivă și ar constitui o modificare pur formală, ar confirma că statele membre pot stabili un procent zero de compensare în cotă forfetară oricare ar fi împrejurările.

34

Or, potrivit jurisprudenței Curții, nu poate fi imputat unui stat membru, a cărui reglementare națională este conformă cu textul clar și precis al unei dispoziții din Directiva TVA, faptul că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin tocmai în temeiul acestei dispoziții. Acțiunea nu poate fi,

a?adar, admis?.

35

Secundo, a admite interpretarea re?inut? de Comisie ar contraveni principiilor certitudinii ?i securit??ii juridice, precum ?i obiectivului de aplicare simpl? ?i uniform? a normelor sistemului comun al TVA-ului.

36

Tertio, ?n cadrul regimului forfetar agricol, singurul rol al Comisiei ar fi de a asigura c? nivelul de compensare stabilit de un stat membru nu ajunge la o compensare prea ridicat?. Aceasta nu ar avea posibilitatea de a solicita unui stat membru s? aplice un procent de compensare superior celui pe care a decis s? ?l instituie.

37

Aceste diferite elemente ar confirma interpretarea literal? a dispozi?iei ?n cauz?. Interpretarea sus?inut? de Republica Portughez? nu ar fi, pe de alt? parte, contrar? nici cerin?ei aplic?rii uniforme a dreptului Uniunii, nici principiului egalit??ii de tratament ?i celui al neutralit??ii fiscale. ?n aceast? privin??, statul membru men?ionat sus?ine c? regimul forfetar agricol este ?n sine de natur? s? compromit? aceast? neutralitate, ?n m?sura ?n care admite aplicarea de procente de compensare ?n cot? forfetar? stabilite ?n temeiul unei simple estim?ri.

38

Cu titlu suplimentar, Republica Portughez? sus?ine c? alegerea sa de a nu efectua compensarea TVA-ului aferent intr?rilor achitat de produc?torii agricoli care intr? sub inciden?a regimului portughez ?n cauz? este coerent? din punct de vedere fiscal.

39

?n primul r?nd, ?mprejur?rile care existau ?n Portugalia la data intr?rii ?n vigoare a celei de A ?asea directive ?n acest stat membru nu ar fi suferit, din acel moment, nicio modificare important?, situa?ia actual? ?n materie de TVA av?nd caracteristici echivalente cu cele care existau la 1 ianuarie 1989. ?n plus, presupun?nd chiar c? ar fi avut loc modificarea ?mprejur?rilor invocate de Comisie, aceasta s-ar fi produs ?n urm? cu aproape 17 ani, cota zero fiind suprimat? ?n legisla?ia portughez? ?n luna martie 1992.

40

Astfel, faptul c? procentele de compensare ?n cot? forfetar? sunt stabilite „?n m?sura ?n care este necesar” ar presupune c? exist? situa?ii ?n care stabilirea unor astfel de procente nu se justific?. Acesta ar fi ?n special cazul atunci c?nd produc?torii agricoli ?n ansamblu nu se afl? ?ntr-o situa?ie de credit de TVA fa?? de stat. ?n plus, ar rezulta ?n special din jurispruden?a Cur?ii c? ?n calculul limitei maxime de compensare trebuie s? se ?in? seama de TVA-ul colectat ?n conformitate cu regimul normal ?i c? regimul forfetar agricol nu poate permite statelor membre s? ramburseze produc?torilor agricoli forfetari sume superioare TVA-ului la care ace?tia ar avea dreptul dac? ar intra sub inciden?a regimului normal, ?n caz contrar constituind ajutor de stat.

41

Or, ?n Portugalia, at?t la 1 ianuarie 1989, c?t ?i la ora actual?, valorile TVA-ului legat de achizi?iile de bunuri ?i de servicii destinate activit??ilor agricole ?i care ar fi deductibile ?n cadrul regimului

normal ar fi inferioare valorilor TVA-ului datorat statului care ar rezulta din colectarea și din repercutarea acestuia asupra clienților bunurilor și serviciilor agricole. Producătorii agricoli nu s-ar afla, așadar, în ansamblu, într-o situație de credit de TVA față de stat. Astfel, stabilirea la zero a procentului de compensare a TVA-ului aferent intrărilor achitat ar fi, în cazul Republicii Portugheze, singura soluție fiscală adaptată și coerentă.

42

În această privință, Republica Portugheză susține că Comisia nu a demonstrat nici în cursul etapei precontencioase, nici în cererea sa introductivă în ce mod a ajuns la cotele de 5,3 % și de 7,9 % și că, în plus, Comisia nu ține seama de originea acestora. Statul membru menționat nu ar fi, așadar, în măsură să combată aceste cote, care nu ar putea fi utilizate astfel de Comisie pentru a-l obliga să acorde producătorilor agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză o compensare egală sau apropiată de acestea. În orice caz, acestea ar reprezenta doar un plafon maxim.

43

În al doilea rând, Republica Portugheză arată că regimul portughez în cauză este conform cu domeniul de aplicare al regimului astfel cum este prevăzut de Directiva TVA, precum și cu obiectivul de simplificare a regulilor și procedurilor, legislația națională scutind producătorii agricoli care intră sub incidența regimului menționat de orice obligație în materie de emitere de facturi, de colectare, de declarare, de ținere a evidențelor contabile, de repercutare și de plată de TVA. În plus, numai stabilirea unui procent zero de compensare ar permite să se realizeze o adevărată simplificare, deoarece ar fi completă. Regimul menționat ar respecta astfel și condițiile care guvernează obligația de transpunere a dreptului derivat în dreptul intern.

44

Pe de altă parte, recuperarea valorilor TVA-ului achitat pentru achizițiile de bunuri și de servicii destinate activităților agricole ar fi asigurată aproape întotdeauna prin intermediul ajutoarelor sau al altor subvenții acordate de stat și de alte entități publice.

45

În al treilea rând, Republica Portugheză arată că obiectivul de compensare, în favoarea producătorilor agricoli forfetari, a TVA-ului aferent intrărilor pe care aceștia l-au achitat pentru achizițiile menționate nu a fost invocat în scrisoarea de punere în întârziere sau în avizul motivat. Având în vedere toate acestea, chiar dacă acest obiectiv de compensare s-ar adeveri, eventuala compensare nu ar avea natură fiscală. Așasea directivă și Directiva TVA nu puteau, așadar, să fi impus obligația de plată a acesteia.

46

În ultimul rând, Republica Portugheză subliniază că Comisia respinge ea însăși, în cererea introductivă, problema pretenției datoriei portugheze în materie de resurse proprii ale Uniunii legate de regimul forfetar agricol. Aceasta arată totuși că, chiar dacă Curtea ar admite poziția Comisiei, aceasta nu ar putea implica o creștere a participării portugheze cu titlu de resurse ale Uniunii provenind din TVA.

Aprecierea Curții

47

În susținerea acțiunii, Comisia invocă două motive distincte, unul privind aplicarea în privința producătorilor agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză a unui regim special care îi scutește de la plata TVA-ului și presupune aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară, celălalt referitor la compensarea negativă a resurselor proprii datorate de Republica Portugheză în raport cu perceperea TVA-ului.

Cu privire la primul motiv, referitor la exonerare și la aplicarea unui procent zero de compensare în cotă forfetară

48

Astfel cum reiese din articolul 272 alineatul (1) litera (e) și din articolul 296 alineatul (1) din Directiva TVA, regimul forfetar agricol urmărește să permită statelor membre să scutească producătorii agricoli, pentru care aplicarea regimului normal sau a regimului special al întreprinderilor mici întâmpină dificultăți, de anumite sau de toate obligațiile pe care le au în mod normal persoanele impozabile care intră sub incidența regimului normal de TVA, acordându-le în același timp o compensare forfetară a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitate de acești producători agricoli. Acest regim urmărește, așadar, în același timp un obiectiv de simplificare (Hotărârea din 26 mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Rec., p. I-4491, punctul 28) și un obiectiv de compensare a valorii TVA-ului aferent intrărilor achitate (Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 29). Întrucât, pe de altă parte, Comisia a făcut trimitere, astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, la acest din urmă obiectiv atât în scrisoarea de punere în întârziere, cât și în avizul motivat, Republica Portugheză nu ar fi în niciun caz îndreptățită să pretindă că respectivul obiectiv nu îi poate fi opus în cadrul prezentei acțiuni.

49

De asemenea, trebuie amintit de la început că, pe de o parte, regimul forfetar agricol este un regim derogatoriu, care constituie o excepție de la regimul general al Directivei TVA, și nu trebuie, prin urmare, să fie aplicat decât în măsura necesară pentru a-și atinge obiectivul. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, orice derogare sau excepție de la o regulă generală trebuie interpretată restrictiv (Hotărârile Harbs, punctul 27, și Stadt Sundern, punctul 27, citate anterior). Pe de altă parte, scutirea de TVA pentru activitățile agricole nu este prevăzută de Directiva TVA. Dimpotrivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 46-48 din concluzii, deși nu se percepe TVA pe vânzările producătorilor agricoli forfetari, regimul forfetar agricol nu a fost conceput în mod precis ca regim de scutire, deoarece un asemenea regim nu ar fi permis să se elimine valoarea TVA-ului aferent intrărilor achitate și, prin urmare, să se garanteze neutralitatea sistemului comun al TVA-ului. Reiese de altfel din articolul 296 alineatul (1) din directiva menționată că producătorii agricoli sunt în principiu supuși fie regimului normal, fie regimului special al întreprinderilor mici, fie regimului forfetar menționat.

50

În plus, de?i simplificarea obliga?iilor administrative pe care le au produc?orii agricoli forfetari figureaz? efectiv printre obiectivele urm?rite de regimul forfetar agricol, obiectivul de simplificare nu poate justifica instituirea unei scutiri neprev?zute de Directiva TVA (a se vedea în acest sens ?i prin analogie Hot?rârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria, C-128/05, Rec., p. I-9265, punctul 25). Acest lucru este confirmat de faptul c? obiectivul de simplificare trebuie, în spe??, s? fie conciliat cu cel de compensare a valorii TVA-ului aferent intr?rilor achitat de produc?orii agricoli în cauz?, care presupune în mod necesar ca un num?r minim de obliga?ii administrative s? fie impuse produc?torilor agricoli forfetari în special pentru colectarea datelor necesare pentru stabilirea procentelor de compensare în cot? forfetar? aplicabile.

51

Or, din moment ce produc?orii agricoli forfetari suport? efectiv o valoare a TVA-ului care nu este neglijabil?, ar fi contrar acestui din urm? obiectiv s? nu se acorde acestora compensarea unei asemenea valori.

52

În plus, potrivit considerentului (7) al Directivei TVA, sistemul comun privind TVA este necesar s? conduc?, chiar ?i în cazul în care cotele ?i scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concuren?ei, astfel încât, pe teritoriul fiec?rui stat membru, bunurile ?i serviciile similare s? suporte aceea?i sarcin? fiscal?, indiferent de lungimea lan?ului de produc?ie ?i de distribu?ie. Astfel cum a ar?tat avocatul general la punctele 45-48 din concluzii, regimul forfetar agricol urm?re?te de asemenea s? se p?streze în cea mai mare m?sur? posibil? neutralitatea TVA-ului, compensarea vizând s? evite ca valoarea TVA-ului aferent intr?rilor achitat s? fie repercutat? asupra opera?iunilor aferente ie?irilor ?i s? antreneze astfel un supliment de pre? care ar fi la rândul s?u grevat de această tax? ?i ar cre?te în cascad? pe tot parcursul lan?ului de produc?ie ?i de distribu?ie care integreaz? produse ?i servicii furnizate de produc?orii agricoli forfetari. În consecin??, prin interpretarea dispozi?iei în cauz? ca l?șând statele membre libere s? reduc? procentele de compensare în cot? forfetar? pân? la zero atunci când produc?orii agricoli forfetari suport? o valoare a TVA-ului aferent intr?rilor care nu este neglijabil? s-ar aduce atingere neutralit??ii men?ionate.

53

Cu siguran??, plata unei simple compens?ri cu caracter pur forfetar nu ajunge, prin defini?ie, s? asigure o neutralitate perfect? a TVA-ului. Aceasta permite totu?i s? se asigure cea mai bun? neutralitate posibil? ?inând seama de necesitatea de a concilia neutralitatea men?ionat? ?i obiectivul de compensare cu obiectivul de simplificare a regulilor la care sunt supu?i produc?orii agricoli forfetari, care constituie de asemenea unul dintre obiectivele regimului forfetar agricol, astfel cum s-a ar?tat deja la punctul 48 din prezenta hot?râre.

54

În acest context, numai modalit??ile de stabilire a procentului de compensare în cot? forfetar? astfel cum sunt prev?zute la articolul 298 din Directiva TVA nu pot fi considerate ca repunând în discu?ie aceste obiective. Prin urmare, nu se poate admite c? o simpl? scutire a activit??ilor agricole, întrucât ar fi, din punct de vedere func?ional, echivalent? cu aplicarea unui procent zero de compensare în cot? forfetar?, poate fi considerat? ca o transpunere adecvat? a normelor Directivei TVA referitoare la regimul forfetar agricol ?i, în special, a articolelor 296-298 din aceasta.

În această privință, trebuie să se constate deopotrivă că posibilitatea de a reduce până la zero procentele de compensare în cotă forfetară constituie o posibilitate suplimentară celei de a rotunji aceste procente cu o jumătate de punct în sus sau în jos, prevăzută la articolul 298 al doilea paragraf prima teză din Directiva TVA. Cu toate acestea, având în vedere considerațiile care preced, această posibilitate de reducere până la zero este oferită statelor membre numai dacă procentajele care rezultă din calculele efectuate în conformitate cu primul paragraf al aceluiași articol 298, chiar dacă ar depăși 0,5 %, nu ar fi mai puțin neglijabile și, prin urmare, dacă valoarea totală a TVA-ului aferent intrărilor achitat de producătorii agricoli forfetari poate fi considerată ea însăși neglijabilă.

Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 20-33 și 56-58 din concluzii, pe de o parte, nici textul dispoziției în cauză, nici lucrările pregătitoare ale celei de A șasea directive nu se opun acestei interpretări a articolelor 296-298 din Directiva TVA și, pe de altă parte, Republica Portugheză nu poate invoca în mod util Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit (C-582/08, Rep., p. I-7195), pentru a susține că această interpretare nu îi poate fi opusă.

Trebuie subliniat de asemenea că, contrar celor susținute de Republica Portugheză, tocmai faptul de a interpreta dispoziția în cauză ca permițând statelor membre să stabilească procente zero de compensare în cotă forfetară oricare ar fi împrejurările ar contraveni securității juridice și aplicării uniforme a normelor sistemului comun al TVA-ului în Uniune.

În speță, fără să fie nevoie să se pronunțe cu privire la admisibilitatea sau la pertinența argumentației Comisiei întemeiate pe cotele de 5,3 % și de 7,9 % pe care le invocă, este suficient să se arate că Republica Portugheză admite că cota zero de TVA a fost abrogată în legislația sa în cursul anului 1992 și că bunurile și serviciile achiziționate în general de producătorii agricoli pentru exercitarea activităților lor sunt supuse de la acea dată, după caz, unei cote de TVA de 6 % sau de 13 %. Producătorii agricoli forfetari portughezi suportă astfel în mod necesar o valoare a TVA-ului aferent intrărilor care nu este neglijabilă și care, prin urmare, trebuie compensată. În consecință, acest stat membru nu este îndreptățit să aplice producătorilor agricoli care intră sub incidența regimului portughez în cauză un procent zero de compensare în cotă forfetară.

Pe de altă parte, trebuie să se arate, mai întâi, că argumentul Republicii Portugeze potrivit căruia nu ar trebui să se stabilească un procent de compensare în cotă forfetară peste zero decât dacă producătorii agricoli se află într-o situație de credit de TVA față de stat nu are nicio susținere în textul Directivei TVA. Dimpotrivă, Curtea a precizat deja că, deși datele macroeconomice referitoare numai la producătorii agricoli forfetari, la care face trimitere articolul 298 din Directiva TVA, cuprind, astfel cum a indicat Republica Portugheză, intrările (consumul intermediar și formarea brută a capitalului fix) și ieșirile (producția finală, inclusiv autoconsumul), precum și valoarea totală a taxelor referitoare la intrări, procentele de compensare în cotă forfetară sunt obținute prin divizarea acestei valori totale a taxelor aferente intrărilor prin ieșiri (Hotărârea din 28 iunie 1988, Comisia/Italia, 3/86, Rec., p. 3369, punctul 8). TVA-ul aferent ieșirilor eventual datorat și, prin urmare, situația eventuală de credit fiscal a producătorilor agricoli, în special a celor care

intr? sub inciden?a regimului forfetar, nu este, a?adar, luat? ?n considerare ?n cadrul stabilirii procentului de compensare ?n cot? forfetar? aplicabil.

60

?n continuare, reiese dintr-o jurispruden?? constant? a Cur?ii c? existen?a unei ne?ndepliniri a obliga?iilor trebuie apreciat? ?n func?ie de situa?ia din statul membru astfel cum se prezenta aceasta la momentul expir?rii termenului stabilit ?n avizul motivat (a se vedea ?n special Hot?r?rea din 11 octombrie 2001, Comisia/Austria, C-110/00, Rec., p. I-7545, punctul 13, ?i Hot?r?rea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 34). ?n plus, normele prev?zute la articolul 258 TFUE trebuie s? ?i g?seasc? aplicarea f?r? s? existe o obliga?ie a Comisiei de a respecta un termen determinat. Aceasta dispune astfel de puterea de a aprecia data la care trebuie formulat? o ac?iune, iar controlul unei astfel de aprecieri nu este, ?n principiu, de competen?a Cur?ii (Hot?r?rea din 4 martie 2010, Comisia/Italia, C-297/08, Rep., p. I-1749, punctul 87 ?i jurispruden?a citat?).

61

Rezult? c?, din moment ce Republica Portughez? nu contest? faptul c?, la expirarea termenului stabilit ?n avizul motivat, valoarea total? a TVA-ului care greveaz? factorii de produc?ie agricol? ?i suportat? de produc?torii agricoli care intr? sub inciden?a regimului portughez ?n cauz? nu este neglijabil?, astfel cum s-a constatat la punctul 58 din prezenta hot?r?re, faptul, chiar presupun?nd c? este dovedit, c? ?mprejur?rile care prevaleaz? ?n Portugalia ?n aceast? privin?? sunt ?n esen?? acelea?i ?ncep?nd din 1992, mai exact, ?ncep?nd din 1989, este lipsit de inciden?? asupra analizei temeiniciei ac?iunii Comisiei.

62

?n sfâr?it, pe de o parte, Directiva TVA prevede ?n mod expres, la articolul 296 alineatul (1), c? regimul forfetar agricol urm?re?te s? compenseze valoarea TVA-ului aferent intr?rilor achitat de produc?torii agricoli forfetari. Prin urmare, nu se poate admite c? aceast? compensare prive?te ?n mod general costuri inerente exploata?rii agricole ?i ar prezenta astfel un caracter extrafiscal, iar plata acesteia nu poate fi impus? ?n temeiul Directivei TVA. Pe de alt? parte, aceasta prevede, la articolele 300 ?i 301, modalit??ile principale potrivit c?rora compensarea efectiv? la care are dreptul un anumit agricultor forfetar trebuie stabilit? ?i pl?tit? acestuia din urm?. Prin urmare, nu se poate admite c? valoarea TVA-ului aferent intr?rilor achitat de produc?torii agricoli care intr? sub inciden?a regimului portughez ?n cauz? poate fi compensat? ?n beneficiul lor prin intermediul altor m?suri dec?t plata unei compens?ri forfetare astfel cum este prev?zut? de directiva men?ionat?.

63

?n aceste condi?ii, primul motiv invocat de Comisie ?n sus?inerea ac?iunii sale trebuie considerat ?ntemeiat.

Cu privire la al doilea motiv, referitor la compensarea negativ? a resurselor proprii datorate ?n raport cu perceperea TVA-ului

64

Potrivit unei jurispruden?e constante, Curtea poate analiza din oficiu dac? sunt îndeplinite condi?iile prev?zute la articolul 226 TFUE pentru introducerea unei ac?iuni în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor (Hot?rârea din 31 martie 1992, Comisia/Italia, C-362/90, Rec., p. I-2353, punctul 8, ?i Hot?rârea Comisia/Spania, citat? anterior, punctul 70).

65

Din articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii ?i din jurispruden?a referitoare la acesta rezult? c? orice cerere introductiv? de instan?? trebuie s? cuprind? obiectul litigiului ?i expunerea sumar? a motivelor ?i c? aceast? men?iune trebuie s? fie suficient de clar? ?i de precis? pentru a permite pârâtului s? î?i preg?teasc? ap?rarea, iar Cur?ii s? î?i exercite controlul. Rezult? c? elementele esen?iale de fapt ?i de drept pe care se întemeiaz? o ac?iune trebuie s? rezulte în mod coerent ?i comprehensibil din chiar textul cererii (Hot?rârea din 9 ianuarie 2003, Italia/Comisia, C-178/00, Rec., p. I-303, punctul 6, ?i Hot?rârea din 15 iunie 2010, Comisia/Spania, C-211/08, Rep., p. I-5267, punctul 32).

66

În spe??, al doilea motiv prezentat de Comisie nu îndepline?te aceste condi?ii. Astfel, prin intermediul acestui motiv, Comisia repro?eaz? Republicii Portugheze c? a efectuat o compensare negativ? substan?ial? a resurselor proprii datorate în raport cu perceperea TVA-ului. Cu toate acestea, în expunerea de motive, Comisia se limiteaz? la a indica faptul c?, în cazul în care se dovede?te o înc?lcare a Directivei TVA care are drept rezultat o reducere a resurselor proprii ale Uniunii, Comisia ar fi îndrept??it? s? primeasc? valoarea total? a resurselor proprii în cauz?, plus dobânzile de întârziere aferente. Comisia omite astfel s? explice în mod precis care este obliga?ia care revenea acestui stat membru ?i pe care acesta nu ar fi îndeplinit-o prin efectuarea unei asemenea compens?ri. În plus, Comisia afirm? în cererea introductiv? c? „prezenta procedur? în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor nu [are] drept obiect s? se stabileasc? în ce m?sur? Portugalia ?i-a îndeplinit obliga?iile referitoare la perceperea resurselor proprii”, contrazicând astfel al doilea motiv enun?at în concluziile pe care aceasta le-a prezentat Cur?ii.

67

Rezult? c? acest al doilea motiv trebuie respins ca inadmisibil.

68

Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se constate c?, prin aplicarea în privin?a produc?torilor agricoli a unui regim special care derog? de la regimul instituit de Directiva TVA, în temeiul c?ruia ace?tia sunt scuti?i de la plata TVA-ului ?i li se aplic? un procent zero de compensare în cot? forfetar?, Republica Portughez? ?i-a înc?lcat obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 296-298 din directiva men?ionat?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

69

Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. În temeiul alineatului (3) primul paragraf al aceluia?i articol, Curtea poate s? repartizeze cheltuielile de judecat? sau s? decid? ca fiecare parte s? suporte propriile cheltuieli de judecat?, în special în cazul în care p?r?ile cad în preten?ii cu privire la unul sau mai multe capete de cerere. Având în vedere c? ac?iunea formulat? de Comisie este admis? numai în parte, se impune s? se decid? ca fiecare parte s? suporte propriile

cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărâște:

1)

Prin aplicarea în privința producătorilor agricoli a unui regim special care derogă de la regimul instituit de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în temeiul căruia aceștia sunt scutiți de la plata taxei pe valoarea adăugată și li se aplică un procent zero de compensare în cotă forfetară, Republica Portugheză și-a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 296-298 din directiva menționată.

2)

Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.

3)

Comisia Europeană și Republica Portugheză suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături

(*) * Limba de procedură: portugheza.