

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 18 septembrie 2007¹(1)

Cauza C-368/06

Cedilac SA

împotriva

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de tribunal administratif de Lyon (Franța)]

„Impozitare – TVA – Drept de deducere – Directiva 77/388/CEE a Consiliului – Articolele 17 și 18, articolul 28 alineatul (3) litera (d) și articolul 28 alineatul (4) – Abrogarea de către Franța a «regulii decalajului cu o lună» – Transformare în creanță față de autoritățile fiscale – Rambursare în rate“

1. Prin această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea articolelor 17 și 18, a articolului 28 alineatul (3) litera (d) și a articolului 28 alineatul (4) din A șasea directivă 77/388/CE 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 evaluare²(2) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

I – Dreptul comunitar aplicabil

2. Articolul 17 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că „[d]reptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă” [traducere neoficială].

3. Articolul 18 din A șasea directivă, intitulat „Normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, prevede:

„[...]”

(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut. [...]

[...]

(4) Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în

perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

[...]” [traducere neoficială]

4. În titlul XVI al Celei de a șasea directive, articolul 28 instituie anumite dispoziții tranzitorii prin care statele membre pot continua să acorde scutiri și derogări în vederea eventualei eliminări a acestora. Astfel, articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă prevede că, pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4), statele membre pot „continua să aplice dispozițiile de derogare de la principiul deducerii imediate, conform articolului 18 alineatul (2) primul paragraf” [traducere neoficială].

5. Potrivit articolului 28 alineatul (4) din A șasea directivă „[p]erioda de tranziție este inițial de cinci ani, începând de la 1 ianuarie 1978. Cel târziu la șase luni înainte de sfârșitul acestei perioade și ori de câte ori este necesar în continuare, Consiliul revizuieste situația derogărilor prevăzute la alineatul (3) pe baza unui raport al Comisiei și hotărăște în unanimitate, la propunerea Comisiei, dacă unele dintre sau toate aceste derogări se elimină” [traducere neoficială].

II – Dreptul național aplicabil

6. În temeiul excepției conținute la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă, Franța a continuat să aplice după intrarea în vigoare a acestei directive regula denumită „a decalării cu o lună”. Potrivit regulii decalării cu o lună, persoanele impozabile nu aveau posibilitatea să deducă imediat din taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care o datorau, TVA-ul plătit pentru bunurile care nu reprezentau imobilizări și pentru servicii, în temeiul articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă. Deducerea nu putea fi efectuată decât luna următoare.

7. Franța a abrogat regula decalării cu o lună prin adoptarea, la 22 iunie 1993, articolului 2.ºI din Legea nr. 937859 de modificare a bugetului pentru anul 1993(3). Astfel, persoanele impozabile aveau posibilitatea să deducă TVA-ul deja plătit pentru bunuri și servicii din TVA-ul datorat pentru luna în cursul căreia a luat naștere dreptul de deducere, în temeiul articolului 271 paragraful 3 din Codul general al impozitelor (le code général des impôts, denumit în continuare „CGI”), introdus prin articolul 2.ºI din Legea nr. 937859 de modificare a bugetului.

8. Odată cu abrogarea regulii decalării cu o lună, a fost introdus în CGI, prin articolul 2.ºII din Legea nr. 937859 de modificare a bugetului pentru anul 1993, o dispoziție tranzitorie. Aceasta figurează la articolul 271 A din CGI.

9. Articolul 271 A alineatul 1 din CGI prevede scderea unei „deduceri de referință” din taxa deductibilă în ceea ce privește persoanele impozabile care și-au început activitatea înainte de 1 iulie 1993. În general, deducerea de referință este calculată pe baza mediei lunare a drepturilor de deducere dobândite în cursul lunii iulie 1993 și în cursul celor 11 luni anterioare.

10. Articolul 271 A alineatul 2 din CGI prevede, *inter alia*, că atunci când deducerea de referință nu a putut fi efectuată în totalitate din valoarea taxei deductibile, diferența rămasă se deduce lunile următoare. În cazul în care valoarea taxei deductibile obținute după scderea deducerii de referință este inferioară față de taxa deductibilă aferentă lunii anterioare, diferența rămasă din deducerea de referință este raportată în declarațiile fiscale următoare.

11. În temeiul articolului 271 A alineatul 3 din CGI, valoarea drepturilor de deducere neexercitate de o persoană impozabilă în conformitate cu articolul 271 A alineatul 1, fiind cont

de normele prevăzute la articolul 271 A alineatul 2, constituie o creanță a persoanei impozabile față de autoritățile fiscale. Această creanță nu poate fi cesionată sau înstrăinat. Totuși, poate fi utilizat drept gaj sau garanție. Mai mult, creanța poate fi transmisă, *inter alia*, în caz de fuziune sau de vânzare a întreprinderii. În ceea ce privește rambursarea creanței, se prevede, printre altele, că aceasta trebuie să intervină într-un termen de maximum 20 de ani.

12. În temeiul articolului 271 A alineatul 5 din CGI, atunci când valoarea deducerii de referință nu depășește 10 000 FRF, persoanele impozabile nu sunt obligate în principiu să efectueze această deducere în condițiile prevăzute la articolul 271 A alineatul 1 din CGI.

13. Potrivit Decretului nr. 93/1078 din 14 septembrie 1993(4), Decretului nr. 94/296 din 6 aprilie 1994(5) și Decretului nr. 2002/179 din 13 februarie 2002(6), creanțele ai căror titulari erau persoanele impozabile în temeiul articolului 271 A din CGI au fost rambursate în modul următor:

- în 1993, creanțele a căror valoare nu depășea 150 000 FRF (22 867,35 euro) au fost rambursate în întregime. În cursul aceluiași an, creanțele care depășeau această valoare au făcut obiectul unei rambursări în limita a 25 %, cu o plată minimă de 150 000 FRF;
- în 1994, creanțele restante au făcut obiectul unei înscrieri în cont și au fost rambursate în limita a 10 % din valoarea lor inițială;
- în fiecare dintre anii următori, creanțele au fost rambursate în limita a 5 % din valoarea lor inițială;
- în 2002, toate creanțele restante au fost rambursate în întregime în mod anticipat.

14. Aceste creanțe erau purtătoare de dobânzi la rata de 4,5 % pentru dobânzile scadente în 1993, de 1 % pentru dobânzile scadente în 1994 și de 0,1 % pentru dobânzile aferente fiecăruia dintre anii următori.

III – Procedura principală și decizia de trimitere

15. La 26 decembrie 2002, societatea Cedilac SA (denumită în continuare „reclamanta”) a solicitat statului francez plata, *inter alia*, a sumei de 1 524 806,62 euro, majorată cu dobânzi, cu titlu de reparare a prejudiciului suferit în perioada 1993-2002 ca urmare a aplicării măsurilor care au însoțit abrogarea regulii decalării cu o lună.

16. Întrucât ministrul economiei, finanțelor și industriei (le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) nu a dat niciun răspuns la cererea reclamantei, respingând astfel implicit această cerere, reclamanta a introdus o acțiune la tribunal administrativ de Lyon (Tribunalul Administrativ din Lyon) (Franța) împotriva acestei decizii implicite.

17. Prin Hotărârea din 15 noiembrie 2005, tribunal administrativ de Lyon a solicitat opinia Conseil d'État (Consiliul de Stat) în temeiul articolului L.113/1 din Codul de procedură administrativă (le Code de justice administrative) cu privire la aspectul dacă „dispozițiile adoptate de Franța pentru a însoți abrogarea regulii decalării cu o lună, prevăzute la articolul 271 A din Codul general al impozitelor și în decretele de aplicare subsecvente, sunt compatibile cu articolul 17 și cu articolul 18 alineatul (4) din [Așasea directivă]”.

18. Prin Avizul din 14 iunie 2006, Conseil d'État a apreciat că această întrebare prezenta o dificultate de natură să justifice o trimitere preliminară la Curte.

19. Prin Decizia din 5 septembrie 2006, tribunal administrativ de Lyon a decis să suspende

judicarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile adoptate de Franța pentru a însoți abrogarea regulii decalării cu o lună sunt compatibile cu dispozițiile articolului 17 și ale articolului 18 alineatul (4) din [Așeza directivă]?”

20. În Decizia din 5 septembrie 2006, instanța de trimitere a solicitat de asemenea Curții examinarea întrebării preliminare potrivit procedurii accelerate, în temeiul articolului 104a din Regulamentul de procedură al Curții, „având în vedere numărul acțiunilor deja formulate și miza financiară considerabilă pentru bugetul statului [...]”.

21. Prin Ordonanța din 25 septembrie 2006, președintele Curții a respins cererea de judecare a cauzei potrivit procedurii accelerate, formulată de instanța de trimitere.

22. Reclamanta, guvernul francez și Comisia au depus observații scrise. Nu au fost solicitate audieri și nu s-a ținut nicio ședință.

IV – Principalele argumente ale părților

23. Reclamanta consideră că măsurile adoptate pentru a însoți abrogarea regulii decalării cu o lună în temeiul articolului 271 A din CGI și care au avut drept efect împiedicarea deducerii imediate a TVA-ului încalcă principiul neutralității sistemului TVA-ului și articolele 17 și 18 din Așeza directivă.

24. Reclamanta invocă în special Hotărârea Curții Comisia/Italia⁷(7). În această cauză, Curtea a reținut că Italia a încălcat obligațiile care îi reveneau în temeiul articolelor 17 și 18 din Așeza directivă întrucât acest stat membru prevăzuse rambursarea excedentului de TVA prin emiterea de titluri de stat în beneficiul unei categorii de persoane impozabile. În această cauză, Curtea a apreciat că respectivele condiții de rambursare instituite de un stat membru în temeiul articolului 18 alineatul (4) din Așeza directivă trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de taxă. În opinia reclamantei, aceasta înseamnă că rambursarea trebuie să fie efectuată într-un termen rezonabil și prin plată în lichiditate sau într-un mod echivalent. Indiferent de situație, modul de rambursare adoptat nu trebuie să implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă.

25. În plus, reclamanta subliniază faptul că în prezenta cauză, spre deosebire de situația existentă în cauza Comisia/Italia, în care titlurile de stat italiene emise pentru rambursarea excedentului de TVA erau cotate la bursa de valori, creanța față de autoritățile fiscale nu putea fi cesionată sau înstrăinată. Mai mult, creanței i se aplica o rată a dobânzii nesemnificativă, iar persoana impozabilă trebuia să suporte riscul aproape cert de devalorizare a creanței pentru o perioadă de 20 de ani. Reclamanta adaugă că măsurile în discuție au încălcat principiul egalității persoanelor impozabile. Astfel, în opinia reclamantei, Curtea ar trebui să răspundă în mod negativ la întrebarea adresată de instanța națională.

26. Guvernul francez consideră că întrebarea adresată de instanța națională ar trebui reformulată. Franța susține că instanța de trimitere ridică de fapt problema dacă măsurile adoptate pentru a însoți abrogarea regulii decalării cu o lună sunt contrare articolului 28 alineatul (3) litera (d) din Așeza directivă. Franța consideră că trebuie să se răspundă negativ la întrebare, astfel cum a fost reformulată.

27. Comisia consideră că nu revine Curții sarcina de a stabili, în cadrul unei proceduri a întrebărilor preliminare, dacă prevederile dreptului intern sunt compatibile cu dreptul comunitar. Această competență aparține instanțelor naționale, eventual, după ce au obținut din partea Curții, pe calea unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, clarificările necesare cu

privire la domeniul de aplicare și la interpretarea dreptului comunitar.

28. Franța susține că regula decalării cu o lună, care a derogat de la principiul deducerii imediate a TVA-ului prevăzut la articolul 18 alineatul (2) din A șasea directivă, a fost autorizată în temeiul articolului 28 alineatul (3) litera (d) din această directivă. În urma abrogării începând din luna iulie a anului 1993 a regulii decalării cu o lună, persoanele impozabile aveau posibilitatea să își exercite în luna iulie a anului 1993 drepturile de deducere care au apărut în cursul lunilor iunie și iulie ale anului 1993. Această reformă ar fi însemnat o sarcină pentru bugetul statului de 80-100 de miliarde FRF. Din acest motiv a fost adoptat un mecanism pentru egalizarea în timp a pierderii excepționale cauzate finanțelor statului. Franța adaugă că acest mecanism nu afecta toate persoanele impozabile. În temeiul articolului 271 A alineatul 5 din CGI, atunci când valoarea deducerii de referință a unei întreprinderi nu depășește 10 000 FRF, mecanismul rambursării egalizate nu se aplică. Astfel, acest mecanism nu era aplicabil în ceea ce privește 82 % dintre întreprinderi.

29. Franța și Comisia consideră că măsurile care au însoțit abrogarea regulii decalării cu o lună sunt conforme cu jurisprudența Curții referitoare la articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă. Acestea consideră că raționamentul Curții din Hotărârea Norbury Developments⁸(8) ar trebui aplicat prin analogie în prezenta cauză. Astfel, Franța și Comisia consideră că un stat membru nu poate extinde o derogare existentă, prevăzută la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din A șasea directivă, dar poate renunța la această derogare în parte sau progresiv.

30. Comisia afirmă că abrogarea regulii decalării cu o lună și măsurile contestate de reclamant în acțiunea principală au fost adoptate prin același act legislativ. Măsurile erau menite să faciliteze tranziția spre normele prevăzute la articolele 17 și 18 din A șasea directivă și dreptul de deducere imediată a TVA-ului.

31. În opinia Franței și a Comisiei, circumstanțele din prezenta cauză nu sunt similare cu acelea din cauza Comisia/Italia⁹(9).

32. În cauza respectivă, Curtea a reținut că Italia, care prevedea rambursarea excedentului de TVA prin emiterea de titluri de stat în beneficiul unei categorii de persoane impozabile creditorii fața de stat, nu își îndeplinise obligațiile care îi reveneau în temeiul articolelor 17 și 18 din A șasea directivă. Cu toate acestea, în cauza respectivă, raționamentul Curții era întemeiat pe faptul că Italia, spre deosebire de Franța în prezenta cauză, nu beneficiase de nicio derogare prevăzută de A șasea directivă.

33. Comisia adaugă că situația persoanelor impozabile este în mod clar mai favorabilă după abrogarea regulii decalării cu o lună, în pofida conținutului articolului 271 A din CGI.

V – **Aprecieri**

34. Instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă dispozițiile adoptate de Franța pentru a însoți abrogarea regulii decalării cu o lună sunt compatibile cu articolul 17 și cu articolul 18 alineatul (4) din A șasea directivă.

35. Trebuie să se aibă în vedere că, în aplicarea articolului 234 CE, Curtea nu este competentă să se pronunțe cu privire la probleme legate de compatibilitatea dispozițiilor dreptului național cu dreptul comunitar. Cu toate acestea, Curtea poate deduce din modul de redactare a întrebării adresate de instanța națională, în lumina situației de fapt constatate de aceasta, problemele care implică interpretarea dreptului comunitar¹(10)0.

36. În consecință, conchidem din modul de redactare a întrebării și din raționamentul deciziei

prin care aceasta a fost adresat?, c? instan?a na?ional? solicit? s? se stabileasc? dac? articolele 17 ?i 18, articolul 28 alineatul (3) litera (d) ?i articolul 28 alineatul (4) din A ?asea directiv? interzic m?suri precum cele în discu?ie în ac?iunea principal?.

37. Curtea s-a pronun?at în mod constant în sensul c? dreptul de deducere prev?zut la articolul 17 ?i urm?toarele din A ?asea directiv? face parte din regimul TVA?ului ?i, în principiu, nu poate fi limitat. Dreptul de deducere trebuie exercitat imediat pentru totalitatea taxelor aplicate opera?iunilor aferente intr?rilor¹⁽¹¹⁾1. În plus, orice limitare a dreptului de deducere a TVA?ului afecteaz? nivelul sarcinii fiscale ?i trebuie aplicat? în mod asem?n?tor în toate statele membre. În consecin??, derog?rile sunt permise numai în cazurile prev?zute expres în A ?asea directiv?¹⁽¹²⁾2.

38. Anterior intr?rii în vigoare a Celei de a ?asea directive, Fran?a aplica regula decal?rii cu o lun?. Potrivit observa?iilor p?r?ilor, în temeiul acestei reguli, persoanele impozabile în Fran?a nu aveau posibilitatea s? deduc? din TVA?ul pe care îl datorau TVA?ul pl?tit pentru bunuri decât în luna urm?toare celei în care a ap?rut dreptul de deducere. Fran?a a fost autorizat? s? men?in?, dup? intrarea în vigoare a acestei directive, regula decal?rii cu o lun? care era anterioar? Celei de a ?asea directive, în temeiul unei excep?ii exprese con?inute la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din aceast? directiv?.

39. Excep?ia expres? prev?zut? la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din aceast? directiv? continua s? fie în vigoare la 1 iulie 1993¹⁽¹³⁾3, când Fran?a a abrogat regula decal?rii cu o lun? ?i a adoptat m?suri tranzitorii care s? înso?easc? aceast? abrogare. A?adar, consider?m c? reformele instituite în Fran?a prin adoptarea la 22 iunie 1993 a articolului 2 alineatele I ?i II din Legea nr. 93?859 de modificare a bugetului pentru anul 1993 au avut loc din proprie ini?iativ?, în sensul c? acestui stat membru nu i s-a impus s? renun?e la excep?ia de care beneficia în temeiul articolului 28 alineatul (3) litera (d) din A ?asea directiv? prin efectul dreptului comunitar.

40. Din sus?inerile guvernului francez, s-ar p?rea c? în urma aplic?rii regulii decal?rii cu o lun?, autorit??ile fiscale datorau în mod constant o anumit? sum? persoanelor impozabile. Valoarea crean?ei în discu?ie varia de la o lun? la alta, în func?ie de TVA?ul pe care o persoan? impozabil? avea dreptul s? îl deduc? într-o anumit? lun?. Aparent, crean?a nu era purt?toare de dobânzi.

41. Instan?a de trimitere precizeaz? c? prin adoptarea Legii nr. 93?859 de modificare a bugetului pentru anul 1993, Fran?a a abrogat regula decal?rii cu o lun? ?i, în acela?i timp, a adoptat m?surile tranzitorii con?inute la articolul 271 A din CGI. Din legisla?ia na?ional? pertinent?, ar reie?i, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a na?ional?, c? abrogarea în discu?ie a însemnat c? persoanelor impozabile care ?i-au început activitatea dup? 1 iulie 1993 nu li s-a aplicat regula decal?rii cu o lun? ?i astfel TVA-ul pl?tit de aceste persoane impozabile a fost deductibil imediat în conformitate cu normele prev?zute la articolele 17 ?i 18 din A ?asea directiv?.

42. Totu?i Fran?a nu s-a limitat doar s? abroge regula decal?rii cu o lun? întrucât, în opinia guvernului francez ?i a instan?ei de trimitere, aceasta ar fi avut implica?ii bugetare semnificative. În opinia guvernului francez ?i a Comisiei, aceste implica?ii au ap?rut din cauza faptului c? persoanele impozabile ale c?ror activit??i erau anterioare datei de 1 iulie 1993 puteau, în principiu, s? deduc? în iulie 1993 TVA?ul pl?tit atât în iunie 1993, cât ?i în iulie 1993, iar în lunile urm?toare puteau s? deduc? TVA?ul imediat, astfel cum se prevedea în temeiul articolelor 17 ?i 18 din A ?asea directiv?.

43. Instan?a de trimitere a precizat c? m?surile care au înso?it abrogarea regulii decal?rii cu o lun? au fost m?suri excep?ionale ?i au fost adoptate în scopul de a permite ca reforma fiscal? s? aib? loc în condi?ii suportabile pentru bugetul de stat. Într-adev?r, dup? cum reiese din observa?iile guvernului francez, sumele generate de abrogarea regulii decal?rii cu o lun? par a fi

considerabile¹⁽¹⁴⁾4. În opinia instanței de trimitere, articolul 271 A din CGI era menit, așadar, să eșaloneze de-a lungul mai multor ani implicațiile financiare ale abrogării în discuție.

44. Din contextul legislativ național, astfel cum l-au descris părțile în observațiile pe care le-au prezentat, ar reieși că articolul 271 A din CGI impune persoanelor impozabile să calculeze o deducere de referință care, în general, era stabilită pe baza mediei lunare a TVA-ului pe care îl puteau deduce în cursul lunii iulie a anului 1993 și în cursul celor 11 luni anterioare. În cazul în care deducerea de referință depășea 10 000 FRF, era transformată în creanță față de autoritățile fiscale. Potrivit instanței naționale, creanța era purtătoare de dobânzi și urma să fie rambursată persoanei impozabile în discuție de-a lungul unei perioade de 20 de ani, redus ulterior la 10 ani. Guvernul francez a precizat că datorită sumei-limită de 10 000 FRF, măsurile care au însoțit abrogarea regulii decalării cu o lună, au afectat aproximativ 18 % dintre persoanele impozabile¹⁽¹⁵⁾5.

45. Reclamanta susține că măsurile care au însoțit abrogarea regulii decalării cu o lună au împiedicat deducerea imediată a TVA-ului și sunt contrare principiului neutralității sistemului TVA-ului, care impune deducerea totalității TVA-ului aferent intrărilor, și articolelor 17 și 18 din Așasea directivă. În plus, în observațiile sale, reclamanta invocă pe larg Hotărârea Curții în cauza Comisia/Italia, în care s-a considerat că un regim asemănător introdus de Republica Italiană încalcă articolele 17 și 18 din Așasea directivă.

46. În opinia noastră, deși, într-adevăr, există anumite similitudini de fapt între procedura principală de pe rolul instanței de trimitere și cauza Comisia/Italia, cadrul juridic aplicabil în aceste cauze este, în esență, diferit. În cauza Comisia/Italia, statul membru a prevăzut rambursarea excedentului de TVA prin emiterea de titluri de stat în beneficiul anumitor persoane impozabile. Însă Italia nu beneficia de o derogare asemănătoare cu derogarea franceză prevăzută la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din Așasea directivă și, așadar, nu putea deroga în mod legal de la prevederile articolelor 17 și 18 din Așasea directivă, prin adoptarea unor norme care împiedicau deducerea imediată a TVA-ului de către persoanele impozabile. În consecință, reclamanta nu poate invoca, în susținerea argumentelor sale, hotărârea pronunțată în cauza respectivă.

47. În plus, deși Franța a fost autorizată în mod clar și fără ambiguități, să continue să aplice regula decalării cu o lună după intrarea în vigoare a Celei de așasea directive, în temeiul articolului 28 alineatul (3) litera (d) din această directivă, nu a fost totuși autorizată, în temeiul acestei prevederi, să adopte o nouă derogare sau să extindă derogarea existentă.

48. În plus, invocând prin analogie raționamentul Curții în Hotărârea Norbury Developments, considerăm că Așasea directivă nu interzice unui stat membru să restrângă domeniul de aplicare al unei derogări, precum derogarea prevăzută la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din Așasea directivă, întrucât eliminarea acestor derogări este obiectivul urmărit la articolul 28 alineatul (4) din Așasea directivă¹⁽¹⁶⁾6. În cauza Norbury Developments, Regatul Unit restrânse domeniul de aplicare al unei scutiri de care beneficia în temeiul Celei de așasea directive¹⁽¹⁷⁾7. În cauza respectivă, Curtea a considerat că o interpretare restrictivă a articolului 28 alineatul (3) litera (b) din Așasea directivă ar fi contrară acestui obiectiv, astfel încât un stat membru poate să mențină o scutire existentă, dar nu o poate elimina parțial. În opinia Curții, o astfel de interpretare ar avea efecte nefavorabile pentru aplicarea uniformă a Celei de așasea directive, deoarece un stat membru ar putea fi constrâns să mențină o scutire, deși ar considera posibil, adecvat și recomandabil să pună în aplicare progresiv sistemul prevăzut în directivă pentru domeniul în discuție.

49. În cauza Comisia/Franța¹⁽¹⁸⁾8, Curtea a considerat că în cazul în care legislația unui stat membru este modificată în sensul de a se restrânge domeniul de aplicare al unei scutiri și astfel devine conformă cu obiectivul Celei de așasea directive, această legislație trebuie să fie

acoperit? de derogarea prev?zută la al doilea paragraf al articolului 17 alineatul (6) din A ?asea directiv?. În cauza respectiv?, care avea ca obiect o ac?iune în temeiul articolului 226 CE, Curtea a considerat c? în ceea ce prive?te Fran?a, care restrânsese domeniul de aplicare al unei scutiri existente prin înlocuirea unei excluderi totale a autovehiculelor private de la dreptul de deducere a TVA?ului cu o excludere mai restrâns? care autoriza deducerea TVA?ului pentru autovehiculele utilizate exclusiv la cursurile practice de conducere, nu a existat o neîndeplinire a obliga?iilor care îi reveneau în temeiul articolului 17 alineatul (2) din A ?asea directiv?.

50. Din decizia instan?ei de trimitere ar reie?i c?, spre deosebire de restrângerea domeniului de aplicare al scutirii adoptat? de legiuitorul francez în cauza Comisia/Fran?a ?i care pare a fi mai curând precis? ?i clar?, dispozi?iile legale care au înso?it abrogarea regulii decal?rii cu o lun? erau deosebit de complexe ?i afectau persoanele impozabile, dac? le afectau, într-o m?sur? diferit?, în func?ie de valoarea deducerii lor de referin??. În consecin?ă, în pofida regulii decal?rii cu o lun? începând cu 1 iulie 1993, autorit??ile fiscale franceze au continuat s? datoreze sume de bani c?tre anumite persoane impozabile până în 2002.

51. Totu?i, din observa?iile Comisiei, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a na?ional?, ar reie?i c? reformele legislative adoptate de Fran?a din proprie ini?iativ?1(19)9 care au determinat abrogarea regulii decal?rii cu o lun? ?i m?surile care au înso?it această abrogare au avut drept consecin?ă eliminarea treptat? a efectelor acestei reguli. În plus, efectele m?surilor care au înso?it abrogarea regulii decal?rii cu o lun? par de asemenea a fi reduse treptat ?i în final eliminate în 2002. Acest proces pare s? fi condus, în perioada 1993-2002, la o reducere a sarcinii care greva toate persoanele impozabile în temeiul normelor în materie de TVA.

52. În consecin?ă, am putea concluziona, pe baza observa?iilor Comisiei ?i ale guvernului francez, c? efectul reformei adoptate de Fran?a a fost s? reduc?, de-a lungul unei perioade de 10 ani, disparit??ile existente între, pe de o parte, regimul s?u fiscal rezultat din aplicarea regulii decal?rii cu o lun? ?i, pe de alt? parte, articolele 17 ?i 18 din A ?asea directiv?, permi?ând acestui stat membru s? se alinieze unuia dintre principiile?cheie ale Celei de a ?asea directive, ?i anume deducerea imediat? a TVA?ului.

53. În plus, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a na?ional?, s-ar p?rea c? aceste disparit??i au fost deja complet eliminate în 1993, în primul rând, în ceea ce prive?te persoanele impozabile care ?i-au început activitatea după 1 iulie 1993, în al doilea rând, în cazul în care deducerea de referin?? era mai mic? de 10 000 FRF ?i, în al treilea rând, în cazul în care crean?a datorat? de autorit??ile fiscale unei persoane impozabile nu dep??ea 150 000 FRF (22 867,35 euro). Într-adev?r, ar reie?i din reformele legislative, astfel cum au fost explicate de p?r?i, c? înc? din 1993, anul în care au fost adoptate reformele, a fost rambursat? o valoare considerabil? din deducerea de referin??, mai precis 25 %, tuturor persoanelor impozabile afectate de m?surile tranzitorii care înso?eau abrogarea regulii decal?rii cu o lun?. În 1994, a trebuit s? se ramburseze înc? 10 % din deducerea de referin??. În decizia de trimitere formulat?, instan?a na?ional? men?ioneaz? de asemenea c? această crean?? fa?? de autorit??ile fiscale era purt?toare de dobânzi.

54. În consecin?ă, consider?m c? articolele 17 ?i 18, articolul 28 alineatul (3) litera (d) ?i articolul 28 alineatul (4) din A ?asea directiv? nu interzic în principiu m?surile de natura celor în discu?ie în ac?iunea principal?.

VI – Concluzie

55. În consecin?ă, consider?m c? la întrebarea adresat? de tribunal administrativ de Lyon Curtea ar trebui s? r?spund? în modul urm?tor:

„Articolele 17 ?i 18, articolul 28 alineatul (3) litera (d) ?i articolul 28 alineatul (4) din A ?asea

directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugata?: baza unitar? de evaluare nu interzic în principiu m?surile de natura celor în cauz? în procedura principal?.”

1 – Limba original?: engleza.

22 – JO 1977, L 145, p. 1.

33 – JORF nr. 143 din 23 iunie 1993, p. 8815.

44 – JORF nr. 214 din 15 septembrie 1993, p. 12883.

55 – JORF nr. 89 din 16 aprilie 1994, p. 5646.

66 – JORF nr. 39 din 15 februarie 2002, p. 2968.

77 – Hot?rârea din 25 octombrie 2001 (C?78/00, Rec., p. I?8195).

88 – Hot?rârea din 29 aprilie 1999 (C?136/97, Rec., p. I?2491, punctul 19).

99 – Citat? la nota de subsol 7.

1010 – A se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 14 iulie 1971, Muller ?i al?ii (10/71, Rec., p. 723, punctul 7).

1111 – A se vedea Hot?rârea din 8 ianuarie 2002, Metropol ?i Stadler (C?409/99, Rec., p. I?81, punctul 42).

1212 – A se vedea în special Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Ampafrance ?i Sanofi (C?177/99 ?i C?181/99, Rec., p. I?7013, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

1313 – În pofida perioadei tranzitorii ini?iale de cinci ani începând de la 1 ianuarie 1978, prev?zut? la articolul 28 alineatul (4) din A ?asea directiv?, excep?ia formulat? la articolul 28 alineatul (3) litera (d) din aceast? directiv? nu a fost abrogat? de legiuitorul comunitar. De?i acest aspect nu este relevant din punct de vedere cronologic pentru prezenta cauz?, s?ar p?rea c? excep?ia respectiv? a fost men?inut? în directiva denumit? „prelucrat?” privind TVA?ul [a se vedea articolul 372 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugata? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7)].

1414 – A se vedea punctul 28 din prezentele concluzii.

1515 – *Ibidem*.

1616 – A se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 iulie 2000, Idéal tourisme (C?36/99, Rec., p. I?6049, punctul 32), ?i Hot?rârea din 7 decembrie 2006, Eurodental (C?240/05, Rec., p. I?11479, punctul 52).

1717 – Punctul 20 din hot?râre (cit? la nota de subsol 8).

1818 – Hot?rârea din 14 iunie 2001 (C?345/99, Rec., p. I?4493).

1919 – A se vedea punctul 39 de mai sus.