

REFLECTAREA PRINCIPIILOR DE DREPT AL UNIUNII EUROPENE ÎN JURISPRUDENȚA RECENTĂ A CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE - DOMENIUL FISCALITĂȚII -

Camelia TĂTARU – Consilier juridic
Direcția Generală Juridică
Ministerul Finanțelor

I. Chestiuni introductive. Universul cererilor preliminare. Principiile generale de drept

Prezentul articol își propune să prezinte jurisprudența relativ recentă a Uniunii Europene în materie de fiscalitate, în special de TVA, abordările Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE/Curtea de Justiție/Curtea) în chestiunile de drept deduse interpretării și, mai mult decât atât, principiile de drept pe care instanța unională le valorizează în cadrul judecăților sale de valoare.

Pentru atingerea acestui scop, vom evidenția acele aspecte din jurisprudența Curții mai sus relevată, care sunt de natură a reflecta importanța principiilor, universalitatea lor, ingerința în dreptul UE și chiar și în cel intern și, în mod prioritar, modalitatea de înțelegere, de interpretare a normelor unionale.

Important de subliniat în acest context ar fi faptul că ordinea juridică a Uniunii Europene, pe care se întemeiază de altfel UE, poate supraviețui atât timp cât aplicabilitatea directă a dreptului Uniunii și supremația acestuia față de dreptul național asigură respectarea și apărarea acestei ordini juridice.¹

Aceste două principii primordiale, centrale, putem afirma, a căror existență și menținere este susținută permanent de Curtea de Justiție, asigură aplicarea uniformă și cu prioritate a dreptului Uniunii în toate statele membre.

Întorcându-ne la principiile generale de drept, din literatura de specialitate rezultă că acestea sunt reguli care reflectă conceptele fundamentale de drept și de justiție, care trebuie să fie respectate de orice sistem juridic.

Întrebarea legitimă care se naște cu privire la principiile de drept care guvernează dreptul UE se referă la izvorul acestora. Răspunsul la această întrebare, în mod previzibil, trimite la principiile comune ale ordinilor juridice ale statelor membre.

Creuzetul principiilor generale de drept UE reprezintă, inclusiv, cadrul general în care se pot elabora normele UE care guvernează spațiul juridic al Uniunii, respectiv raporturile juridice care se nasc, se modifică sau se sting în domeniul de acțiune al dreptului UE. Astfel că principiile generale de drept reprezintă una dintre principalele surse ale dreptului Uniunii. Acestea permit remedierea lacunelor și soluționarea chestiunilor de interpretare a legislației unionale în cel mai corect mod posibil.

În ceea ce privește modul în care acționează principiile, considerăm necesar să subliniem că principiile de drept produc efecte depline prin intermediul jurisprudenței Curții de Justiție care, în cadrul competențelor ce îi sunt încredințate prin dreptul primar, asigură interpretarea uniformă a legislației UE și respectarea acestei legislații de către statele membre și instituțiile UE.

Pe acest palier al discuției, merită să remarcăm instrumentul fundamental creat de dreptul UE și de care uzează Curtea în exercitarea competențelor sale, respectiv procedura cererilor preliminare.

¹ <https://op.europa.eu/webpub/com/abc-of-eu-law/ro/>

Vă veți întreba, cu siguranță, cum acționează CJUE în definirea, în dezvoltarea principiilor?

În mod esențial, prin această procedură a întrebărilor preliminare - procedură de cooperare între instanțele naționale și Curte - se urmărește clarificarea interpretării și valabilității dreptului Uniunii (articolul 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene - TFUE²).

Prin intermediul acestui instrument de cooperare creat de dreptul UE se asigură, deci, interpretarea dreptului Uniunii cu scopul declarat de atingere a dezideratului suprem al aplicării uniforme în spațiul juridic UE al dreptului său.

II. Studii de caz din jurisprudența CJUE. Sinteză. Concluziile Curții

A. Jurisprudența CJUE în contextul interpretării Directivei 90/435/CEE³ privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (abrogată prin Directiva 2011/96/UE⁴ a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre)

Impozitare directă. Eliminarea dublei impuneri sau diminuarea dublei impozitări economice a dividendelor

Cauza C-556/20, Schneider Electric SE și alții⁵

Directiva 90/435/CEE - Regim fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite - articolul 4 și articolul 7 alineatul (2) - Evitarea dublei impozitări economice a dividendelor

Litigiul principal și cererea preliminară:

Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435⁶ trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost

² Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO C 202/7.6.2016)

³ Directiva Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (90/435/CEE), (JO L 225/20.8.1990), abrogată prin Directiva 2011/96/UE

⁴ Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 345/29.12.2011)

⁵ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=259149&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=536646>

⁶ Articolul 4 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevedea:

“(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

- fie nu impozitează aceste profituri;
- fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5% din beneficiile repartizate de filială.”

supuse impozitului pe profit la cota de dreptul comun și, eventual, dacă această reglementare intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din această directivă⁷.

Considerente care au legătură cu procedura cererii preliminare. Condițiile de redeschidere a fazei orale după ascultarea avocatului general:

“33 Desigur, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 83 din Regulamentul de procedură, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților ori a persoanelor interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.”

Principii și reguli de impact relevate de Curte:

✎ dreptul de a obține restituirea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 71 și jurisprudența citată) - punctul 58;

✎ principiul neutralității; evitarea dublei impozitări a profiturilor distribuite de filială societății-mamă în sarcina acesteia din urmă (punctul 45);

✎ principiul aplicării retroactive a interpretărilor Curții în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE - *norma interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea normei respective* (punctul 55);

✎ dreptul de opțiune al statului membru în temeiul directivei (punctul 38).

Considerentele Curții de importanță în misiunea de interpretare a dispozițiilor dreptului UE relevant în speță:

«37 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că din cuprinsul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 reiese că, atunci când o societate-mamă primește, în calitate de asociată a filialei sale, profituri distribuite, statul membru al societății-mamă fie nu impozitează aceste profituri, fie autorizează societatea-mamă să deducă din impozitul datorat fracțiunea din impozitul plătit de filială aferentă acestor profituri și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, încasată de statul membru în care filiala are reședința, în limita valorii impozitului național corespunzător.

38 Directiva 90/435 lasă astfel în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul de scutire și sistemul de deducere, prevăzute la prima și, respectiv, la a doua liniuță a articolului 4 alineatul (1) din aceasta (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 31).

39 Potrivit indicațiilor care figurează în cererea de decizie preliminară, astfel cum sunt menționate la punctul 21 din prezenta hotărâre, legiuitorul francez a optat, la articolele 145 și 216 din CGI, pentru sistemul de scutire, prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435. Prin urmare, aceasta este dispoziția în lumina căreia trebuie să se răspundă la întrebarea adresată.

⁷ Potrivit articolului 7 din această directivă:

“(1) În sensul prezentei directive, sintagma «taxă reținută la sursă» nu include o plată anticipată sau în avans (précompte) a impozitului pe profit către statul membru al filialei, efectuată în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea-mamă.

(2) Prezenta directivă nu afectează aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor fiscale către beneficiarii dividendelor.”

40 În această privință, trebuie să se țină seama nu numai de textul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, ci și de obiectivele și de sistemul directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

41 În primul rând, trebuie arătat că textul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 este în esență identic cu cel al articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96⁸, în legătură cu care Curtea a statuat că, întrucât prevede că statul membru al societății-mamă și statul membru al sediului său permanent “nu impozitează profiturile respective”, această dispoziție interzice statelor membre să impoziteze societatea-mamă sau sediul permanent al acesteia pentru profiturile distribuite de filială societății-mamă, fără a distinge dacă impozitarea societății-mamă are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor (Hotărârea din 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 79).

[...]

45 Pentru a atinge acest obiectiv de neutralitate, Directiva 90/435 intenționează să evite în special prin regula prevăzută la articolul său 4 alineatul (1) prima liniuță, o dublă impozitare a acestor profituri în termeni economici, și anume să evite ca profiturile distribuite să fie impozitate, prima oară, la nivelul filialei și, a doua oară, la nivelul societății-mamă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 36 și jurisprudența citată).

46 În consecință, întrucât articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 are un domeniu de aplicare în esență identic cu cel al articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, iar aceste două directive urmăresc aceleași obiective, jurisprudența Curții referitoare la prima dispoziție este aplicabilă și celei de a doua dispoziții [a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 aprilie 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punctul 34].

[...]

55 Desigur, este adevărat că interpretarea pe care Curtea o dă unei norme de drept al Uniunii în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE lămurește și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea normei respective [Hotărârea din 14 mai 2020, B și alții (Integrare fiscală verticală și orizontală), C-749/18, EU:C:2020:370, punctul 60, precum și jurisprudența citată].

[...]

⁸ *Articolul 4 alineatele (1) și (3) din Directiva 2011/96 prevede: “(1) În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:*

(a) să nu impoziteze profiturile respective sau

(b) să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să îndeplinească condițiile enunțate în definițiile prevăzute la articolul 2 și să respecte cerințele prevăzute la articolul 3, până la limita quantumului reprezentând impozitul aferent datorat. [...]

(3) Fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și orice pierderi care rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă.

Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5% din beneficiile repartizate de filială.”

57 Deși instanța de trimitere arată că, în urma pronunțării Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), o societate care a primit dividende de la o filială stabilită într-un alt stat membru decât cel în cauză are dreptul la un credit fiscal pentru a beneficia de același tratament fiscal ca o societate care primește dividende de la o filială stabilită în Franța, este totuși cert că nu a fost adoptată nicio măsură de natură legislativă sau administrativă pentru a preciza condițiile de acordare a acestui credit fiscal. Instanța de trimitere nu susține, de altfel, cu argumente modalitățile practicate de instanțele naționale pentru calcularea creditului fiscal menționat.

58 Potrivit unei jurisprudențe constante, **dreptul de a obține restituirea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte** (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 71 și jurisprudența citată).

[...]

63 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că alegerea între sistemul scutirii și sistemul deducerii nu conduce în mod necesar la același rezultat pentru societatea beneficiară a dividendelor și că un stat membru care a optat, cu ocazia transpunerii unei directive, pentru unul dintre sistemele alternative prevăzute de aceasta nu poate invoca efectele sau limitările care ar fi putut decurge din punerea în aplicare a celui alt sistem (Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 48 și 50).»

Pentru motivele expuse în hotărâre, Curtea a declarat:

“Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, dacă sumele datorate în temeiul acestui impozit anticipat depășesc plafonul de 5% prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din această directivă. O asemenea reglementare nu intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din directiva menționată.”

B. Jurisprudența CJUE în contextul interpretării Directivei 2006/112/CE⁹ a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) - Directiva 2006/112/CE - Cote - Dispoziții temporare pentru anumite servicii cu un mare aport de forță de muncă - Anexa IV punctul 2 - Renovarea și repararea locuințelor private - Aplicarea unei cote reduse de TVA serviciilor de reparare și întreținere ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe

1. Cauza C-218/21, Autoridade Tributária e Aduaneira¹⁰

Cererea a fost formulată în cadrul unui litigiu între Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia, denumită în continuare “administrația fiscală”), pe de o parte, și DSR - Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, denumită în continuare “DSR”), pe de altă parte, în legătură cu cota taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă serviciilor de reparare și întreținere ale ascensoarelor, efectuate de această societate.

Principii și reguli care rezultă din considerentele hotărârii:

☑ modalitatea de interpretare a unei norme (punctul 29);

⁹ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347/11.12.2006)

¹⁰ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=258878&pageIndex=0&doclang=RO&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=172022>

- ☑ excepțiile sunt de strictă interpretare (punctul 40);
- ☑ principiul neutralității fiscale (punctul 44);
- ☑ criterii de transpunere a directivei; exigențe legate de calitatea normelor de transpunere (punctul 46).

Litigiul principal și cererea preliminară:

Din litigiul principal rezultă că o societate care își desfășoară activitatea în sectorul fabricării de ascensoare, elevatoare și benzi transportoare și prestează de asemenea servicii de reparare și întreținere ale ascensoarelor a aplicat în anul 2007 o cotă redusă de TVA pentru serviciile pe care le prestează, referitoare la recondiționarea și repararea ascensoarelor, facturând totodată materialele încorporate în aceste servicii la cota standard de TVA. În urma unei inspecții fiscale efectuate în cursul anului 2011, administrația fiscală a constatat că societatea a aplicat în mod eronat cota redusă de TVA în cazul acestor servicii.

Curtea Administrativă Supremă a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

“1) O aplicare a punctului [2.24] din lista I care figurează în anexa la Codul privind TVA-ul, interpretat în sensul că include serviciile de reparații și întreținere a ascensoarelor prestate de întreprinderea la care se referă situația de fapt sintetizată anterior și în sensul că presupune aplicarea cotei reduse [de TVA], este compatibilă cu dreptul Uniunii, în special cu anexa IV la [Directiva TVA]?

2) O aplicare a dispoziției respective din Codul privind TVA-ul, care ia în considerare de asemenea alte dispoziții naționale - articolul 1207, articolul 204 alineatul 1 litera e) și alineatul 3, articolul 1421 alineatul 2 litera b) din Codul civil (dispoziții referitoare la noțiunile de «lucrări» și de «bun imobil» și la prezumția că ascensorul constituie o parte comună a clădirilor aflate în proprietate comună), - este compatibilă cu dreptul Uniunii, în special cu anexa IV la [Directiva TVA]?”

Extrase din hotărâre, importante în raționamentul Curții:

“29 În lipsa unei trimiteri la dreptul statelor membre și a unei definiții relevante în Directiva TVA, termenii care figurează în anexa IV punctul 2 la această directivă trebuie interpretați în conformitate cu sensul lor obișnuit în limbajul curent, ținând seama în același timp de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2020, AJPF Caraș-Severin și DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punctul 30, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 42).

[...]

39 Prin urmare, din modul de redactare a anexei IV punctul 2 la Directiva TVA trebuie să se concluzioneze că intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții serviciile de reparare și renovare ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe, cu excepția serviciilor de întreținere a unor asemenea ascensoare.

40 În ceea ce privește contextul în care se înscrie anexa IV punctul 2 la Directiva TVA, această dispoziție, în măsura în care permite aplicarea unei cote reduse de TVA, constituie o derogare de la principiul aplicării cotei standard și, prin urmare, trebuie interpretată în mod strict [a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Staatssecretaris van Financiën (Cotă redusă de TVA pentru afrodisiace), C-331/19, EU:C:2020:786, punctul 30 și jurisprudența citată].

44 În aceste condiții, astfel cum subliniază guvernul portughez, Curtea a statuat că statele membre au posibilitatea să recurgă la o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA, sub rezerva, pe de o parte, să izoleze, în scopul aplicării cotei reduse, numai aspecte concrete și specifice ale categoriei de servicii în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

46 Or, întrucât dispozițiile unei directive trebuie să fie puse în aplicare cu o forță de constrângere incontestabilă, precum și cu specificitatea, precizia și claritatea care se impun, un stat membru nu poate invoca simple practici administrative, care, prin natura lor, pot fi modificate în funcție de voința administrației și care sunt lipsite de o publicitate adecvată, pentru a demonstra transpunerea selectivă a unei dispoziții a Directivei TVA care autorizează aplicarea unei cote reduse de TVA unei categorii de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).”

Pentru motivele inserate în hotărâre, Curtea a declarat:

«Anexa IV punctul 2 la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, în sfera noțiunii “renovarea și repararea locuințelor private”, potrivit acestei dispoziții, întră serviciile de reparare și renovare ale ascensoarelor din imobile cu destinația de locuințe, cu excepția serviciilor de întreținere a unor asemenea ascensoare.»

2. Cauza C-570/20 BV¹¹

“Trimitere preliminară - Taxă pe valoarea adăugată (TVA) - Directiva 2006/112/CE - Disimulare frauduloasă a taxei datorate - Sancțiuni - Legislație națională care prevede o sancțiune administrativă și o sancțiune penală pentru aceleași fapte - Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene - Articolul 49 - Articolul 50 - Principiul *ne bis in idem* - Articolul 52 alineatul (1) - Restrângeri impuse principiului *ne bis in idem* - Cerința de a prevedea norme clare și precise - Posibilitatea de a lua în considerare interpretarea legislației naționale de către instanțele naționale - Necesitatea de a prevedea norme care să asigure proporționalitatea ansamblului sancțiunilor aplicate - Sancțiuni de natură diferită”

Litigiul principal care a generat cererea preliminară a instanței naționale:

Administrația fiscală a depus o plângere la procureur de la République d’Annecy (procurorul Republicii din Annecy, Franța) împotriva lui BV, imputându-i acestuia că a ținut o contabilitate nelegală, că a depus declarații de TVA reduse prin disimularea majorității veniturilor încasate, că a depus declarații de beneficii necomerciale reduse și că a depus declarații reduse pentru totalitatea veniturilor, prin indicarea unui beneficiu comercial mai mic decât cel încasat efectiv. Potrivit plângerii menționate, quantumul TVA-ului eludat se ridica la 82.507 euro, iar quantumul impozitului pe venit eludat la 108.883 euro. În urma unei anchete preliminare efectuate de procureur de la République (procurorul Republicii), BV a fost citat în fața Tribunal correctionnel d’Annecy (Tribunalul Corecțional din Annecy, Franța) pentru a fi judecat pentru infracțiunile de fraudă fiscală prin disimularea unor sume impozabile și de omitere a unor înscrisuri într-un document contabil. Această jurisdicție l-a declarat pe BV vinovat pentru infracțiunile care îi erau imputate, l-a condamnat la 12 luni de închisoare și a dispus publicarea deciziei pe cheltuiala sa.

BV a declarat apel susținând că sancționarea încălca principiul *ne bis in idem* garantat la articolul 50 din cartă, pentru motivul că făcuse deja obiectul unei proceduri de rectificare fiscală care a condus la aplicarea unor sancțiuni fiscale definitive în quantum de 40% din taxele eludate.

În acest context procesual, Curtea de Casație a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

“1) Cerința clarității și previzibilității circumstanțelor în care omisiunile privind obligația de declarare în materie de TVA pot face obiectul unei cumulări de proceduri și de sancțiuni de natură penală este îndeplinită de norme naționale precum cele descrise mai sus?

¹¹ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=258873&pageIndex=0&doclang=RO&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=905687>

2) Cerința necesității și a proporționalității cumulării unor astfel de sancțiuni este îndeplinită de norme naționale precum cele descrise mai sus?”

Principii relevante în hotărâre:

- ☒ precizarea domeniului dreptului UE (punctul 26);
- ☒ principiul proporționalității (punctele 29, 30);
- ☒ principiul legalității infracțiunilor și pedepselor (punctele 38, 41, 42);
- ☒ previzibilitatea normei juridice (punctul 43).

Considerentele Curții de importanță în misiunea de interpretare a dispozițiilor dreptului UE relevant în speță:

«26 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, sancțiunile administrative aplicate de autoritățile fiscale naționale și procesele penale inițiate pentru infracțiuni în materie de TVA constituie o punere în aplicare a articolelor 2 și 273 din Directiva 2006/112, precum și a articolului 325 TFUE și, așadar, a dreptului Uniunii, în sensul articolului 51 alineatul (1) din cartă și trebuie, prin urmare, să respecte dreptul fundamental garantat la articolul 50 din cartă (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 21 și jurisprudența citată).

27 Potrivit acestei dispoziții, nimeni nu poate fi judecat sau condamnat pentru o infracțiune pentru care a fost deja achitat sau condamnat în cadrul Uniunii, prin hotărâre judecătorească definitivă, în conformitate cu legea.

[...]

29 Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante, o restrângere a dreptului fundamental garantat la articolul 50 din cartă poate fi justificată în temeiul articolului 52 alineatul (1) din aceasta (Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524/15, C 2018/197, punctul 40 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 22 martie 2022, Nordzucker și alții, C-151/20, EU:C:2022:203, punctul 49).

30 Conform articolului 52 alineatul (1) prima teză din cartă, orice restrângere a exercițiului drepturilor și libertăților recunoscute de aceasta trebuie să fie prevăzută de lege și să respecte substanța acestor drepturi și libertăți. Potrivit celei de a doua teze a alineatului menționat, pentru respectarea principiului proporționalității, pot fi impuse restrângeri ale drepturilor și libertăților menționate numai în cazul în care acestea sunt necesare și numai dacă răspund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesității protejării drepturilor și libertăților celorlalți.

[...]

38 Or, în ceea ce privește principiul legalității infracțiunilor și pedepselor, Curtea a statuat că, dacă acest principiu presupune ca legea să definească cu claritate infracțiunile și pedepsele pe care le reprimă, această condiție este îndeplinită atunci când justițiabilul poate ști, plecând de la textul dispoziției pertinente precum și, la nevoie, cu ajutorul interpretării care este dată acestuia de instanțe, care sunt acțiunile și omisiunile care angajează răspunderea sa penală (Hotărârea din 22 octombrie 2015, AC-Treuhand/Comisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punctul 40 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 iunie 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, punctul 49).

[...]

40 În ceea ce privește recurgera de către legiuitorul național la noțiuni generale pentru a determina acțiunile care pot conduce la un cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală, trebuie amintit că, la punctele 52 și 53 din Hotărârea din 20 martie 2018, Garlsson Real Estate și alții (C-537/16, EU:C:2018:193), Curtea a considerat că reglementarea națională în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre era suficient de clară și de precisă, deși reglementarea națională respectivă făcea ca acest cumul să depindă de aspectul dacă acțiunile în discuție erau susceptibile să determine o “modificare sensibilă” a valorii instrumentelor financiare și, prin urmare, a interpretării unei noțiuni generale care necesită o apreciere atentă din partea instanțelor naționale.

41 Astfel, din jurisprudența referitoare la principiul legalității infracțiunilor și pedepselor rezultă că acest principiu nu poate fi interpretat în sensul că interzice clarificarea progresivă a normelor privind răspunderea penală prin interpretarea judiciară de la o cauză la alta, cu condiția ca rezultatul să fie în mod rezonabil previzibil la momentul săvârșirii încălcării, având în vedere în special interpretarea reținută la acel moment în jurisprudența referitoare la dispoziția legală în cauză (Hotărârea din 22 octombrie 2015, AC-Treuhand/Comisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punctul 41 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 11 iunie 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, punctul 50).

42 Astfel și sub rezerva aceluiași condiții, împrejurarea că jurisprudența națională se referă, în cadrul interpretării sale cu privire la dispozițiile legislative relevante, la noțiuni generale care trebuie clarificate progresiv nu împiedică, în principiu, ca reglementarea națională să poată fi considerată ca prevăzând norme clare și precise care să permită justițiabilului să prevadă care acte și omisiuni pot face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală.

43 În acest context, trebuie amintit de asemenea că sfera previzibilității astfel impuse depinde într-o mare măsură de conținutul textului în discuție, de domeniul pe care îl acoperă, precum și de numărul și de calitatea destinatarilor acestuia. Previzibilitatea legii nu se opune ca persoana în cauză să fie determinată să recurgă la consiliere adecvată pentru a evalua la un nivel rezonabil în împrejurările cauzei consecințele care pot rezulta dintr-un anumit act. O asemenea situație se regăsește în special în cazul profesioniștilor, obișnuiți să facă dovada unei mari prudențe în exercitarea profesiei lor. Pentru acest motiv, este de așteptat ca aceștia să manifeste o atenție specială în evaluarea riscurilor pe care le presupune această exercitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2005, Dansk Rørindustri și alții/Comisia, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P-C-208/02 P și C-213/02 P, EU:C:2005:408, punctul 219 și jurisprudența citată, Hotărârea din 22 octombrie 2015, AC-Treuhand/Comisia, C-194/14 P, EU:C:2015:717, punctul 42, precum și Hotărârea din 28 martie 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punctul 166).»

Pentru motivele expuse în hotărâre, Curtea a declarat că:

“Dreptul fundamental garantat la articolul 50 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborat cu articolul 52 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că:

- nu se opune ca limitarea cumulului de proceduri și de sancțiuni de natură penală prevăzut de o reglementare națională în cazul disimulărilor frauduloase sau al omisiunilor în declarațiile privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) la cazurile cele mai grave să rezulte doar dintr-o jurisprudență consacrată care interpretează în mod restrictiv dispozițiile legale care definesc condițiile de aplicare a acestui cumul, cu condiția ca el să fie previzibil în mod rezonabil, la momentul săvârșirii infracțiunii, că aceasta poate face obiectul unui cumul de proceduri și de sancțiuni de natură penală, dar că

- se opune unei reglementări naționale care nu garantează, în cazul cumulului unei sancțiuni pecuniare și al unei pedepse privative de libertate, prin norme clare și precise, dacă este cazul astfel cum au fost interpretate de instanțele naționale, că ansamblul sancțiunilor aplicate nu depășește gravitatea infracțiunii constatate.”

3. C-714/20, U.I. Srl¹²

“Trimitere preliminară - Uniunea vamală - Taxa pe valoarea adăugată (TVA) - Directiva 2006/112/CE - Articolul 201 - Persoane obligate la plata taxei - TVA la import - Codul vamal al

¹² <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=259146&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=529863>

Uniunii - Regulamentul (UE) nr. 952/2013¹³ - Articolul 77 alineatul (3) - Răspundere solidară a reprezentantului vamal indirect și a societății importatoare - Taxe vamale”

Chestiuni legate de litigiul principal și întrebările preliminare:

Prin două decizii de impunere notificate către U.I., societate cu sediul în Milano (Italia), Agenția Vamală a rectificat 45 și, respectiv, 115 declarații de import și a stabilit cuantumul corespunzător ale TVA-ului la import datorat, majorate cu dobânzi. Aceasta a considerat de asemenea că U.I., în calitate de reprezentantă vamală indirectă a societăților importatoare A. SpA și U.C. Srl, cu sediul în Roma, prima făcând obiectul unei proceduri de faliment, era răspunzătoare în solidar cu societățile respective pentru plata acestei taxe, în special în temeiul articolelor 77 și 84 din Codul vamal.

În cadrul operațiunilor sale de verificare, Agenția Vamală a apreciat astfel că declarațiile de intenție anexate la aceste declarații de import nu erau fiabile, în măsura în care erau întemeiate pe afirmația eronată potrivit căreia aceste societăți importatoare erau exportatori obișnuiți. Or, din moment ce acestea din urmă nu au efectuat operațiuni susceptibile să intre în contingentul de cumpărare cu scutire de TVA, operațiunile de import verificate nu erau scutite de TVA în temeiul legislației naționale italiene.

U.I. a introdus acțiuni împotriva acestor două decizii de impunere la instanța de trimitere.

U.I. a recunoscut că a efectuat, în calitate de reprezentant vamal indirect, operațiunile vamale în cauză în numele său și pe seama societăților importatoare menționate, pe baza unor mandate de reprezentare, și că a prezentat în vamă declarațiile corespunzătoare. Aceasta a arătat totuși că normele în temeiul cărora fuseseră adoptate deciziile de impunere menționate, în special articolele 77 și 84 din Codul vamal, nu erau susceptibile să se aplice TVA-ului. Aceasta a adăugat că, în ordinea juridică italiană, nicio dispoziție nu prevedea răspunderea solidară a reprezentantului vamal indirect cu societatea importatoare pentru plata TVA-ului la import și că recunoașterea unei astfel de răspunderi solidare ar încălca articolul 201 din Directiva TVA.

Instanța de trimitere arată că, potrivit jurisprudenței Curții de Casație din Italia, obligația de a achita TVA-ul la import ia naștere în momentul prezentării mărfurilor în vamă pentru intrarea pe teritoriul Uniunii, la fel ca taxele vamale. Ar fi vorba despre aceeași taxă ca și TVA-ul intracomunitar, astfel cum ar reieși în special din Hotărârea din 17 iulie 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Or, deși TVA-ul la import nu se numără printre aceste taxe și nici printre taxele percepute la frontieră în sens strict, ci printre taxele care intră sub incidența dreptului național, aceasta ar avea în comun cu taxele vamale momentul impozitării, astfel cum este prevăzut în legislația italiană, așa încât, în măsura în care reprezentantul vamal indirect prezintă declarația de intenție autorității vamale, preluând-o pe seama sa, acesta ar fi răspunzător în solidar pentru plata TVA-ului.

Această instanță menționează un alt curent național de jurisprudență potrivit căruia, în lipsa unei dispoziții exprese în dreptul național care să prevadă, conform articolului 201 din Directiva TVA, persoanele “desemnate” ca fiind obligate la plata TVA-ului la import, nu poate fi efectuată o aplicare extensivă a normelor dreptului Uniunii referitoare la datorile vamale care reglementează răspunderea în solidar a importatorului și a reprezentantului său vamal indirect.

În aceste condiții, se adresează Curții următoarele întrebări preliminare:

“1) Articolul 201 din Directiva [TVA], în măsura în care prevede că «la import, TVA-ul este datorată de orice persoane desemnate sau recunoscute ca persoane obligate la plata taxei de către statul membru de import», trebuie interpretat în sensul că acesta din urmă are obligația să emită o normă națională privind TVA-ul la import (taxă de drept intern: [cauză care a condus la pronunțarea Hotărârii din 17 iulie 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) care să identifice în mod expres persoanele obligate la plata taxei?

¹³ Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO L 269/10.10.2013)

2) Articolul 77 alineatul (3) din [Codul vamal], potrivit căruia, pentru datoriile vamale la import, «în caz de reprezentare indirectă, persoana pe seama căreia se face declarația vamală este, de asemenea, debitor», trebuie interpretat în sensul că reprezentantul indirect este responsabil nu numai pentru taxele vamale, ci și pentru TVA-ul la import pentru simplul fapt că este «declarant vamal» în nume propriu?”

Prin urmare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească:

× prin intermediul primei întrebări, dacă articolul 201 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că răspunderea reprezentantului vamal indirect pentru plata TVA-ului la import, în solidar cu cea a importatorului, poate fi reținută în lipsa unor dispoziții naționale care să îl desemneze sau care să îl recunoască în mod expres ca persoană obligată la plata acestei taxe.

× dacă articolul 77 alineatul (3) din Codul vamal trebuie interpretat în sensul că, potrivit acestei dispoziții, reprezentantul vamal indirect datorează taxele vamale pentru mărfurile pe care le-a declarat în vamă, precum și TVA-ul la import pentru aceleași mărfuri.

Principii relevante în hotărâre, considerații statuate prin jurisprudență:

- ✓ criterii de inadmisibilitate/admisibilitate a cererilor preliminare (punctele 33 și 34);
- ✓ interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii în lumina contextului său și a obiectivelor urmărite de reglementarea din care face parte (punctul 39);
- ✓ stabilirea răspunderii în vamă a declarantului; răspunderea solidară (punctele 40-43, 46);
- ✓ configurarea noțiunii de “datorie vamală”, TVA la import (punctele 47-49);
- ✓ exigențe legate de transpunerea directivelor în legislația națională (punctele 58-60);
- ✓ principiul securității juridice (punctele 59-63);
- ✓ interpretarea dreptului național este prerogativa exclusivă a instanței naționale (punctul 64).

Considerentele Curții de importanță în misiunea de interpretare a dispozițiilor dreptului UE relevant în speță:

«33 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituită prin articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punctul 24 și jurisprudența citată).

34 În consecință, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii, adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice, beneficiază de o prezumție de relevanță. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punctul 25 și jurisprudența citată).

[...]

39 Conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punctul 39 și jurisprudența citată).

40 Trebuie amintit că, în temeiul articolului 18 alineatul (1) din Codul vamal, reprezentantul vamal indirect acționează în nume propriu, dar pe seama unei alte persoane. Astfel, atunci când acesta din urmă depune “declarația vamală”, astfel cum este definită la articolul 5 punctul 12 din acest cod, face acest lucru în nume propriu, dar pe seama persoanei care i-a acordat un mandat de reprezentare și pe care o reprezintă, astfel încât, după cum arată în mod întemeiat instanța de trimitere, el acționează în calitate de “declarant”, în sensul articolului 5 punctul 15 din acest cod.

41 În primul rând, potrivit articolului 77 alineatul (3) din Codul vamal, declarantul este debitorul, iar, în caz de reprezentare indirectă, persoana pe seama căreia se face declarația vamală este de asemenea debitor.

42 Din modul de redactare a acestei dispoziții rezultă că atât reprezentantul în vamă indirect, în calitate de declarant, cât și importatorul pe seama căruia depune declarația respectivă au calitatea de debitori.

43 În al doilea rând, contextul și obiectivele reglementării în care se înscrie dispoziția menționată arată că aceasta privește exclusiv datoria vamală, iar nu și TVA-ul la import.

[...]

46 De altfel, articolul 84 din același cod vizează în mod explicit datoria vamală, prevăzând că, în cazul în care mai multe persoane sunt responsabile pentru plata sumei reprezentând taxe la import sau la export corespunzătoare unei astfel de datorii, acestea răspund în mod solidar pentru achitarea sumei respective.

47 În ceea ce privește noțiunea de “datorie vamală”, aceasta este definită la articolul 5 punctul 18 din Codul vamal ca fiind obligația de a plăti cuantumul “taxelor la import sau la export care se aplică unor mărfuri specifice în conformitate cu legislația vamală în vigoare”.

48 Or, TVA-ul la import nu face parte dintre “taxele la import”, în sensul articolului 5 punctul 20 din codul menționat, astfel cum evidențiază în mod clar textul acestei dispoziții, care vizează taxele vamale care trebuie plătite la importul de mărfuri.

49 Astfel cum au arătat atât Comisia Europeană, cât și U.I. în observațiile lor scrise, reiese din jurisprudența Curții că TVA-ul care trebuie perceput pentru importul de bunuri nu face parte din astfel de taxe la import [a se vedea în acest sens, în ceea ce privește articolul 4 punctul 10 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58), care corespunde articolului 5 punctul 20 din Codul vamal, Hotărârea din 29 iulie 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punctul 47, precum și Hotărârea din 2 iunie 2016, Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig, C-226/14 și C-228/14, EU:C:2016:405, punctul 81].

[...]

54 Cu titlu introductiv, în ceea ce privește TVA-ul la import și taxele vamale, trebuie amintit că acestea prezintă, potrivit unei jurisprudențe constante, trăsături esențiale comparabile, întrucât sunt generate de importul în Uniune și de introducerea consecutivă a mărfurilor în circuitul economic al statelor membre. Acest paralelism este confirmat de faptul că articolul 71 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA autorizează statele membre să stabilească o legătură între faptul generator și exigibilitatea TVA-ului la import și faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale [Hotărârea din 10 iulie 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punctul 41, și Hotărârea din 3 martie 2021, Hauptzollamt Münster (Locul nașterii TVA-ului), C-7/20, EU:C:2021:161, punctul 29, precum și jurisprudența citată].

[...]

57 În consecință, având în vedere puterea de apreciere conferită statelor membre de articolul 201 din Directiva TVA, acestora le este permis, desigur, să prevadă, în vederea punerii în aplicare a acestui articol, că debitorii taxelor vamale vor fi de asemenea obligați la plata TVA-ului la import și în special că reprezentantul vamal indirect va fi răspunzător pentru plata acestei taxe în solidar cu persoana care i-a acordat un mandat de reprezentare și pe care o reprezintă.

58 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 288 al treilea paragraf TFUE, directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele.

59 Potrivit unei jurisprudențe constante, dispozițiile unei directive trebuie puse în aplicare cu o forță juridică incontestabilă, cu specificitatea, cu precizia și cu claritatea necesare în vederea satisfacerii cerinței securității juridice (Hotărârea din 24 octombrie 2013, Comisia/ Spania, C-151/12, EU:C:2013:690, punctul 26 și jurisprudența citată).

60 În acest scop, este indispensabil ca situația juridică ce decurge din măsurile naționale de transpunere a unei directive să fie suficient de precisă și de clară pentru a permite particularilor vizați să cunoască întinderea drepturilor și a obligațiilor lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, punctul 60).

61 În plus, principiul securității juridice impune printre altele ca normele de drept să fie clare și precise, iar efectele lor să fie previzibile, mai ales atunci când pot produce consecințe defavorabile pentru persoanele fizice și pentru întreprinderi [Hotărârea din 30 aprilie 2019, Italia/Consiliul (Cota de pescuit pentru peștele-spadă mediteraneean), C-611/17, EU:C:2019:332, punctul 111, precum și Hotărârea din 26 martie 2020, Hungeod și alții, C-496/18 și C-497/18, EU:C:2020:240, punctul 93, precum și jurisprudența citată].

62 În aceste condiții, revine statelor membre, în scopul punerii în aplicare a articolului 201 din Directiva TVA, obligația de a desemna sau de a recunoaște persoanele obligate la plata TVA-ului la import prin dispoziții naționale suficient de clare și de precise, cu respectarea principiului securității juridice.

63 Rezultă că o eventuală răspundere a reprezentantului vamal indirect pentru plata TVA-ului la import prevăzută de un stat membru, în solidar cu persoana care i-a acordat un mandat de reprezentare și pe care o reprezintă, trebuie stabilită, în mod explicit și neechivoc, prin astfel de dispoziții naționale.

64 În speță, revine instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național, sarcina de a aprecia, în raport cu ansamblul dispozițiilor dreptului italian, dacă aceste dispoziții și în special articolele 34 și 38 din Decretul nr. 43/1973, articolul 3 alineatul (2) din Decretul legislativ nr. 374 din 8 noiembrie 1990, menționat la punctul 21 din prezenta hotărâre, precum și articolul 1 și articolul 70 alineatul 1 din Decretul nr. 633/1972, la care s-a referit guvernul italian, sau articolul 2 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 746/1983, citat de Comisie, desemnează sau recunosc, în mod explicit și neechivoc, reprezentantul vamal indirect ca fiind obligat la plata TVA-ului la import, pe lângă faptul că este debitor, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 42, 46 și 52 din prezenta hotărâre, al taxelor vamale în solidar cu importatorul care i-a acordat un mandat de reprezentare și pe care îl reprezintă, în conformitate cu articolul 77 alineatul (3) și cu articolul 84 din Codul vamal.»

În consecință, Curtea a declarat în speță că:

“1) Articolul 77 alineatul (3) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii trebuie interpretat în sensul că, potrivit acestei dispoziții, reprezentantul vamal indirect dă-torează numai taxele vamale pentru mărfurile pe care le-a declarat în vamă, iar nu și taxa pe valoarea adăugată la import pentru aceleași mărfuri.

2) Articolul 201 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că răspunderea reprezentantului vamal indirect pentru plata taxei pe valoarea adăugată la import, în solidar cu cea a importatorului, nu poate fi reținută în lipsa unor dispoziții naționale care să îl desemneze sau care să îl recunoască, în mod explicit și neechivoc, ca fiind obligat la plata acestei taxe.”

(va continua)