CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 31 ianuarie 2018 [1]

Cauza C-39/17

Lubrizol France SAS
împotriva
Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

[cerere de decizie preliminară formulată de Cour de cassation (Curtea de Casație, Franța)]

„Trimitere preliminară – Libera circulație a mărfurilor – Articolele 28 și 30 TFUE – Taxă cu efect echivalent – Articolul 110 TFUE – Impozit intern – Contribuția socială de solidaritate a societăților și contribuția suplimentară – Taxă având ca bază de calcul cifra de afaceri totală anuală a societăților – Includerea în cifra de afaceri a valorii bunurilor transferate către un alt stat membru”

1. Prin prezenta întrebare preliminară, se solicită Curții să ofere precizări cu privire la două contribuții sociale prevăzute de legislația franceză, și anume contribuția socială de solidaritate (denumită în continuare „C3S”), care a fost instituită la începutul anilor ’70, și contribuția suplimentară, creată de legiuitorul național în anul 2004. Baza de calcul al contribuțiilor menționate este constituită din cifra de afaceri totală anuală a societăților și a întreprinderilor supuse acestora.

2. Cu această ocazie, Curtea va trebui să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu interdicția privind taxele cu efect echivalent unor taxe vamale a unei jurisprudențe recente a instanței de trimitere potrivit căreia valoarea nominală a stocurilor transferate de o întreprindere, din Franța către un alt stat membru al Uniunii Europene, este inclusă în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare, deși un astfel de transfer nu generează în sine o cifră de afaceri.

I. Cadrul normativ

A. Dreptul Uniunii

3. Articolul 28 alineatul (1) TFUE prevede: „Uniunea este alcătuită dintr-o uniune vamală care reglementează ansamblul schimburilor de mărfuri și care implică interzicerea, între statele membre, a taxelor vamale la import și la export și a oricăror taxe cu efect echivalent, precum și adoptarea unui tarif vamal comun în relațiile cu țări terțe.” Articolul 30 TFUE are următorul conținut: „Între statele membre sunt interzise taxele vamale la import și la export sau taxele cu efect echivalent. Această interdicție se aplică de asemenea taxelor vamale cu caracter fiscal.”

4. Articolul 110 alineatul (1) TFUE prevede: „Niciun stat membru nu aplică, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare.”

1 Limba originală: italiana.

5. Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)[2], la articolul 14 alineatul (1), prevede că „«[l]ivrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

6. Articolul 17 din aceeași directivă prevede că „[t]ransferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros” și definește totodată „transferul către un alt stat membru” ca fiind „expedierea sau transportul de bunuri mobile corporale de către persoana impozabilă sau în numele acesteia, în scopul desfășurării activității sale, către o destinație din afara teritoriului statului membru în care se află bunurile, dar în interiorul Comunității”.

7. Referitor la livrarea de bunuri constând într-un transfer în alt stat membru, articolul 76 din Directiva TVA precizează că „baza de impozitare este prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul efectuării transferului”.

B. Dreptul și jurisprudența națională

8. Articolul L651-1 din code de la sécurité sociale (Codul securității sociale) prevede stabilirea în beneficiul Régime sociale des Indépendants (Regimul Social de Protecție a Lucrătorilor Independenți, denumit în continuare „RSI”), al Fonds de solidarité vieillesse (Fondul de solidaritate pentru limită de vârstă) și al Fonds de réserve pour les retraites (Fondul de rezervă pentru pensii) a unei contribuții sociale de solidaritate în sarcina, printre altele, a societăților comerciale pe acțiuni și a societăților pe acțiuni simplificate. C3S este datorat anual, iar cota acesteia este fixată în limita a 0,13 % din cifra de afaceri.

9. În plus, articolul L245-13 din Codul securității sociale prevede, în sarcina acelorași societăți, o contribuție suplimentară în beneficiul Caisse nationale de l’assurance maladie des travailleurs salariés (Casa națională de asigurări de sănătate a lucrătorilor salariați). Această contribuție suplimentară este calculată, colectată, declarată exigibilă și controlată în aceleași condiții precum cele aplicabile C3S, iar cota acesteia este de 0,03 % din cifra de afaceri.

10. În temeiul articolului L651-5 din Codul securității sociale, societățile și întreprinderile supuse la plata C3S trebuie să declare anual organismului responsabil cu recuperarea, și anume Caisse nationale du RSI (denumită în continuare „CNRSI”), „cuantumul cifrei lor de afaceri totale declarat la administrația fiscală, calculat fără taxe asupra cifrei de afaceri și fără taxe asimilate”.

11. În hotărârea Organic/Cofiroute[3], Cour de Cassation (Curtea de Casație, Franța) a precizat că acest cuantum este cel care figurează în declarația lunară sau trimestrială nr. 3310 CA3 referitoare la taxa pe valoarea adăugată și la taxele asimilate (denumită în continuare „declarația privind TVA-ul”).

12. Prin urmare, acesta este calculat prin adunarea sumelor cuprinse în rubricile 1 (Vânzări, prestări de servicii), 4 (Exporturi în afara Comunității Europene), 5 (Alte operațiuni neimpozabile) și 6 (Livrări intracomunitare), precum și a sumelor cuprinse în rubrica 2 (Alte operațiuni impozabile), în măsura în care acestea din urmă se referă la operațiuni care generează o cifră de afaceri.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 A se vedea Cass. Soc., 29 iunie 1995, nr. 92-22.025, Organic/Cofiroute.

13. În ceea ce privește livrările intracomunitare, potrivit articolului 256 partea III din code général des impôts (Codul general al impozitelor), care transpune articolul 17 din Directiva TVA, transferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat o livrare de bunuri.

14. Prin urmare, valoarea nominală a bunurilor transferate (prețul de cumpărare sau, în lipsă, prețul de cost) participă la formarea cuantumului total indicat în rubrica 6 (Livrări intracomunitare) din declarația privind TVA-ul și este inclusă astfel în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare, după cum a confirmat în mai multe rânduri Cour de Cassation [Curtea de Casație] [4].

II. Situația de fapt, procedura principală, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

15. Cererea de decizie preliminară formulată de instanța de trimitere se înscrie în cadrul unui litigiu survenit între societatea Lubrizol France SAS (denumită în continuare „Lubrizol”) și CNRSI cu privire la stabilirea bazei de calcul al C3S și al contribuției suplimentare.

16. Lubrizol, principala filială străină a grupului *The Lubrizol Corporation*, este o întreprindere din sectorul chimic care produce și comercializează aditivi pentru lubrifianți.

17. În calitate de societate pe acțiuni simplificată (*société par actions simplifiée* din dreptul francez), aceasta este obligată din punct de vedere juridic să plătească C3S, în conformitate cu dispozițiile articolului L.651-1 și următoarele din Codul securității sociale, precum și contribuția suplimentară, potrivit prevederilor articolului L.245-13 din același cod.

18. În urma unei verificări a bazei de calcul al C3S și al contribuției suplimentare datorate de Lubrizol pentru anul 2008, CNRSI a constatat o diferență între cifra de afaceri aferentă anului 2007 declarată la casă (573 152 820 de euro) și cifra de afaceri comunicată administrației fiscale (642 045 281 de euro). Această diferență se datora faptului că Lubrizol nu inclusese valoarea transferurilor sale intracomunitare din rubrica 6 (Livrări intracomunitare) din declarația privind TVA-ul.

19. În aceste condiții, CNRSI a notificat societății o rectificare, urmată de o scrisoare de punere în întârziere trimisă la 13 martie 2012.

20. Ulterior, Lubrizol a contestat în fața Tribunal des Affaires de Sécurité Sociale de Rouen (Tribunalul pentru Litigii de Securitate Socială din Rouen, Franța) că datorează sumele solicitate, susținând că CNRSI a inclus în mod eronat în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare valoarea stocurilor transferate în alte state membre ale Uniunii Europene. În această privință, Lubrizol a subliniat că transferurile în discuție nu constituiau o vânzare și, prin urmare, nu generau o cifră de afaceri, cu consecința că nu puteau participa la formarea bazei de calcul al contribuțiilor în discuție.

21. Prin hotărârea din 6 mai 2014, Tribunalul din Rouen a respins acțiunea formulată de Lubrizol, pentru motivul că cifra de afaceri a unei întreprinderi nu depinde de considerații de natură contabilă sau fiscală, ci, mai degrabă, de suma efectiv declarată la administrația fiscală de întreprinderea în cauză. Această sumă trebuia în mod obligatoriu să includă transferurile intracomunitare de bunuri, întrucât, în conformitate cu legislația națională în materie de TVA, acestea erau considerate livrări intracomunitare de bunuri. Instanța susținea de asemenea că normele referitoare la formarea bazei de calcul al C3S și al contribuției suplimentare nu încalcă principiul liberei circulații a mărfurilor în Uniunea Europeană, întrucât contribuțiile menționate se aplică activității economice în ansamblu a întreprinderilor, iar nu produselor ca atare.

4 A se vedea Cass. Civ. 2, 11 februarie 2016, nr. 14-26-363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI, și Cass. Civ. 2, 7 noiembrie 2013, nr. 12-25-776, Ste Soitec/Caisse nationale du RSI.

22. Ulterior, această hotărâre a fost confirmată de Cour d'appel de Rouen, chambre de l'urgence et de la sécurité sociale (Curtea de Apel din Rouen, Franța, Secția pentru cauze urgente și securitate socială) la 15 septembrie 2015. În special, Cour d'appel [Curtea de Apel] a respins motivul privind pretinsa încălcare a principiului liberei circulații a mărfurilor, arătând că contribuțiile în discuție aveau, pe de o parte, „caracterul unei contribuții sociale" și, pe de altă parte, nu se aplicau produselor în cauză, ci erau impuse întreprinderilor pe baza cifrei lor de afaceri totale.

23. Împotriva hotărârii Cour d'appel de Rouen [Curtea de Apel din Rouen], Lubrizol a introdus recurs la instanța de trimitere, invocând faptul că contribuțiile în litigiu ar trebui să fie calificate drept taxe cu efect echivalent potrivit articolului 30 TFUE, întrucât transferurile de stocuri care nu generează o cifră de afaceri sunt incluse în baza de calcul al acestora numai în cazul în care sunt efectuate către un alt stat membru, însă nu participă la formarea ei în cazul în care sunt efectuate pe teritoriul național sau către o țară terță.

24. Instanța de trimitere amintește că, în trecut, în unele cauze care prezentau un cadru factual similar cu cel dedus judecății, a statuat că valoarea nominală a stocurilor transferate de o întreprindere din Franța către un alt stat membru al Uniunii Europene este inclusă în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare chiar și atunci când un astfel de transfer nu generează în sine o cifră de afaceri [5]. Întrucât această problemă privește contribuții devenite permanente recent, instanța de trimitere consideră că este necesar să se verifice, având în vedere criticile formulate de Lubrizol în cadrul recursului, compatibilitatea lor cu normele dreptului Uniunii Europene.

25. Pentru acest motiv, instanța de trimitere a decis să suspende procedura principală și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 28 și 30 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene se opun luării în considerare a valorii bunurilor transferate din Franța către un alt stat membru al Uniunii Europene de o persoană supusă plății contribuției sociale de solidaritate a societăților și a contribuției suplimentare la aceasta sau în numele acestei persoane, în scopul desfășurării activității sale economice, pentru stabilirea cifrei de afaceri totale care constituie baza de calcul al acestor contribuții?"

26. Cu privire la această întrebare, au depus observații scrise societatea Lubrizol France, CNRSI, guvernul francez, guvernul neerlandez și Comisia Europeană.

27. În cadrul ședinței care a avut loc la 15 noiembrie 2017, au prezentat observații orale Lubrizol France, guvernul francez și Comisia Europeană.

III. Analiză juridică

28. În opinia noastră, răspunsul la întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere trebuie să ia în considerare o delimitare corectă a obiectului acestei întrebări. În această privință, care ni se pare de o extremă importanță, observațiile scrise prezentate de părțile interesate conduc la concluzii opuse. Prin urmare, apreciem că analiza juridică trebuie să se întemeieze pe anumite considerații cu caracter preliminar, care să clarifice care este obiectul interpretării solicitate Curții.

29. Aceste considerații ne vor conduce la negarea faptului că acest obiect reprezintă în realitate verificarea compatibilității cu articolele 28 și 30 TFUE a bazei de calcul al C3S și al contribuției suplimentare în ansamblul său. Dimpotrivă, astfel cum demonstrează chiar modul de redactare a deciziei de trimitere, tocmai noutatea constând în includerea valorii nominale a transferurilor intracomunitare de bunuri în baza de calcul menționată mai sus pare să determine instanța de trimitere să adreseze Curții prezenta întrebare preliminară (litera A).

5 A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 4 din prezentele concluzii.

30. Pe baza acestei din urmă premise, trecând la analiza pe fond, vom arăta în primul rând că trebuie să se considere că contribuțiile în discuție afectează circulația mărfurilor în măsura în care se aplică transferurilor intracomunitare de bunuri și, prin urmare, intră în domeniul de aplicare al articolelor 28 și 30 TFUE. În continuare, vom examina aspectul dacă includerea transferurilor intracomunitare în baza de calcul al acestor contribuții este de natură să încalce interdicția privind taxele cu efect echivalent unor taxe vamale prevăzută de aceleași dispoziții ale tratatului, ajungând la o concluzie afirmativă (litera B).

31. Cu titlu subsidiar, în cazul în care Curtea ar considera că obiectul întrebării preliminare supuse examinării este, contrar convingerii noastre, baza de calcul al contribuțiilor în litigiu în ansamblul său, vom arăta că, în speță, aceste contribuții trebuie să fie calificate drept „impozite interne” în sensul articolului 110 TFUE. În conformitate cu această premisă, vom concluziona că C3S și contribuția suplimentară nu sunt, în structura lor actuală, de natură să încalce dispoziția menționată mai sus. În schimb, ar putea, în două cazuri specifice, să intre totuși sub incidența interdicției privind taxele cu efect echivalent (litera C). Verificarea întrunirii efective a acestora din urmă revine instanței de trimitere.

A. Cu privire la obiectul întrebării preliminare

32. Potrivit deciziei de trimitere, instanța de trimitere solicită să se verifice compatibilitatea cu articolele 28 și 30 TFUE a includerii în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare, adică în cifra de afaceri totală anuală a entităților obligate să plătească aceste contribuții, a valorii nominale a transferurilor intracomunitare de bunuri.

33. Prin urmare, instanța de trimitere arată că îndoielile cu privire la compatibilitatea cu dispozițiile din tratat menționate mai sus privesc numai includerea unei sume specifice în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare, iar nu baza de calcul în ansamblul său.

34. Acest aspect reiese nu numai din modul de redactare a întrebării preliminare, ci și, mai ales, din faptul că includerea valorii nominale a transferurilor intracomunitare de bunuri în baza de calcul al contribuțiilor în discuție este o noutate în ordinea juridică națională.

35. În special, aceasta este rezultatul acțiunii combinate a unei evoluții de natură legislativă și a unei interpretări ulterioare oferite de instanța de trimitere. La nivel legislativ, asimilarea livrărilor de bunuri cu titlu oneros cu transferurile intracomunitare de bunuri, introdusă prin articolul 28a din Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale [6], a fost transpusă în ordinea juridică franceză prin articolul 1 din Legea nr. 92/677 [7]. Începând cu acel moment, valoarea nominală a transferurilor intracomunitare de bunuri participa la formarea cifrei de afaceri totale în scopuri de TVA.

6 JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 01, p. 110.

7 Loi nº 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) nº 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) nº 77-388 et de la directive (C.E.E.) nº 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise [JORF nr. 166 din 19 iulie 1992, p. 9700] [Legea nr. 92-677 din 17 iulie 1992 privind transpunerea de către Republica Franceză a Directivei 91/680/CEE a Consiliului Comunităților Europene de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale și a Directivei 92/12/CEE privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse].

36. În continuare, jurisprudența națională a stabilit că tocmai cifra de afaceri totală cuprinsă în declarația privind TVA-ul, care include valoarea nominală a transferurilor intracomunitare, trebuie luată în considerare pentru a determina cuantumul bazei de calcul al C3S [8]. Cour de Cassation (Curtea de Casație) a concluzionat, așadar, în două ocazii diferite, că valoarea nominală a transferurilor intracomunitare de bunuri este inclusă în această sumă, deși astfel de transferuri nu generează în sine o cifră de afaceri [9].

37. Considerăm că este absolut evident că instanța de trimitere dorește să se verifice compatibilitatea acestei din urmă jurisprudențe cu articolele 28 și 30 TFUE. Cu alte cuvinte, îndoielile instanței de trimitere privesc calificarea drept „taxă cu efect echivalent" unei taxe vamale *a includerii valorii nominale a transferurilor intracomunitare în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare*, iar nu *a bazei de calcul în ansamblul său*.

38. În acest sens, trimiterea la Hotărârea SA Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473) [10], conținută în observațiile scrise prezentate de Comisie în cursul procedurii și formulate din nou de aceasta în ședință, nu face altceva decât să confirme concluzia de mai sus.

39. În Hotărârea SA Rousseau Wilmot, Curtea s-a pronunțat cu privire la compatibilitatea C3S cu interdicția de a introduce sau de a menține impozite pe cifra de afaceri, prevăzută la articolul 33 din A șasea 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 [11]. În susținerea concluziei că C3S nu are caracter de impozit pe cifra de afaceri, Curtea a arătat că faptul generator al C3S este activitatea întreprinderilor, că baza de calcul al acesteia este cifra de afaceri anuală totală și că, prin urmare, aceasta nu influențează direct prețul bunurilor și al serviciilor [12]. Comisia deduce de aici că contribuția în discuție, întrucât nu se poate considera că afectează mărfurile ca atare, nu ar intra în domeniul de aplicare al interdicției privind taxele cu efect echivalent, prevăzută la articolele 28 și 30 TFUE. Potrivit Comisiei, la o concluzie identică ar trebui să se ajungă în ceea ce privește contribuția suplimentară, dat fiind că aceasta are aceeași bază de calcul precum C3S.

40. Or, pare clar că această hotărâre nu este relevantă în speță, având în vedere că baza de calcul care făcea obiectul evaluării juridice a Curții nu includea, spre deosebire de cea supusă examinării, valoarea nominală a transferurilor intracomunitare de bunuri.

41. Astfel, nu se putea considera că această valoare este inclusă în baza de calcul al C3S înainte ca hotărârea Cour de cassation (Curtea de Casație) Organic/Cofiroute să precizeze că cifra de afaceri totală relevantă pentru stabilirea unei asemenea baze de calcul este cea care figurează în declarația privind TVA-ul, care cuprinde tocmai transferurile intracomunitare în temeiul articolului 256 partea III din Codul general al impozitelor.

42. Dat fiind că pronunțarea Hotărârii SA Rousseau Wilmot datează din 1987 și că precedă, așadar, cu aproximativ opt ani hotărârea Organic/Cofiroute, se impune concluzia că baza de calcul al C3S care făcea obiectul analizei Curții în Hotărârea SA Rousseau Wilmot nu includea valoarea nominală a transferurilor intracomunitare de bunuri.

8 A se vedea nota de subsol 3 din prezentele concluzii.

9 A se vedea nota de subsol 4 din prezentele concluzii.

10 Hotărârea din 27 noiembrie 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

11 JO 1977, L 145, p. 1.

12 Hotărârea din 27 noiembrie 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, punctul 16).

43. Pentru acest motiv, instanța de trimitere nu putea deduce inaplicabilitatea articolelor 28 și 30 TFUE în privința bazei de calcul al C3S (și al contribuției suplimentare) din concluziile Hotărârii SA Rousseau Wilmot, care s-a pronunțat cu privire la caracterul C3S într-un moment în care valoarea nominală a transferurilor intracomunitare de bunuri nu era inclusă în baza de calcul al acesteia.

44. Instanța de trimitere solicită, prin urmare, să se stabilească dacă includerea valorii nominale a transferurilor intracomunitare de bunuri în baza de calcul determină aplicabilitatea articolelor 28 și 30 TFUE în privința contribuțiilor în discuție și, eventual, constituie o încălcare a dispozițiilor menționate.

45. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să se abțină de la reformularea întrebării preliminare care face obiectul prezentei cauze, reformulare care ar risca, în opinia noastră, să modifice în mod relevant obiectul acestei întrebări, astfel cum a fost delimitat de interpretarea instanței de trimitere.

46. Amintim de altfel că o jurisprudență consolidată a precizat că, pentru a răspunde la întrebările preliminare adresate, Curtea trebuie să se bazeze pe interpretarea realizată de instanța de trimitere în ceea ce privește dispozițiile naționale, fără a o putea pune în discuție și fără a-i putea verifica exactitatea [13].

B. Cu privire la compatibilitatea cu articolele 28 și 30 TFUE a includerii transferurilor intracomunitare de bunuri în baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare

47. În primul rând, este necesar să precizăm că articolele 28 și 30 TFUE, reglementând funcționarea uniunii vamale, interzic impunerea, în comerțul dintre statele membre, a taxelor vamale și a oricăror taxe cu efect echivalent.

48. Aceste interdicții, care constituie norme fundamentale ale căror eventuale excepții trebuie să fie prevăzute în mod expres și să fie interpretate în mod restrictiv, sunt destinate să asigure libera circulație a mărfurilor în cadrul Uniunii Europene [14].

49. În ceea ce privește aplicabilitatea aceleași interdicții în cauza supusă examinării, trebuie să recunoaștem că pot apărea îndoieli din cauza caracterului *sui generis* al C3S și al contribuției suplimentare. Pe de o parte, după cum a susținut în mod ferm Comisia în cursul ședinței, faptul că baza de calcul al contribuțiilor menționate este constituită din cifra de afaceri totală a societăților și a întreprinderilor supuse acestora pare, la prima vedere, să le îndepărteze de tipul de impozite care, aplicându-se mărfurilor ca atare, intră în domeniul de aplicare al articolelor 28 și 30 TFUE. Cu toate acestea, includerea în baza de calcul a valorii nominale a transferurilor intracomunitare de bunuri, adică a unor operațiuni care nu generează în sine o cifră de afaceri, asimilează contribuțiile supuse examinării, numai în ceea ce privește această parte componentă a bazei de calcul, unor impozite care, aplicându-se unor operațiuni comerciale individuale în considerarea simplei lor realizări, afectează circulația mărfurilor în sensul articolelor 28 și 30 TFUE.

50. După cum am arătat la punctele 32-46 din prezentele concluzii, obiectul întrebării preliminare adresate de instanța de trimitere este însă limitat exclusiv la partea componentă constând în transferurile intracomunitare de bunuri. Prin urmare, pare rezonabil să concluzionăm că acestea din urmă intră în domeniul de aplicare *ratione materiae* al articolelor 28 și 30 TFUE.

13 A se vedea, *inter alia*, Hotărârea din 15 septembrie 2011, Gueye (C-483/09 și C-1/10, EU:C:2011:583, punctul 42), Hotărârea din 15 aprilie 2010, Gala-Salvador Dalí și Visual Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (C-518/08, EU:C:2010:191, punctul 21), și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, punctul 22).

14 Cu privire la caracterul de norme fundamentale, a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 1 iulie 1969, Comisia/Italia (24/68, EU:C:1969:29, punctul 10). Cu privire la obligația de a interpreta în mod restrictiv eventualele excepții, a se vedea, mai recent, Hotărârea din 3 decembrie 1998, KappAhl (C-233/97, EU:C:1998:585, punctul 18).

51. După cum am arătat mai sus, în cursul ședinței, Comisia s-a opus cu fermitate unei asemenea concluzii. În opinia acestei instituții, oricare ar fi orientarea adoptată de Curte în ceea ce privește impactul contribuțiilor în litigiu asupra circulației mărfurilor, aplicarea articolelor 28 și 30 TFUE ar fi exclusă. Astfel, în ipoteza în care Curtea ar considera că C3S și contribuția suplimentară afectează circulația mărfurilor, acestea, potrivit Comisiei, ar trebui să fie examinate ca „impozite interne" în lumina articolului 110 TFUE. În schimb, în cazul în care nu s-ar constata un asemenea impact, astfel cum speră Comisia, acestea ar intra probabil în domeniul de aplicare al interdicției privind „măsurile cu efect echivalent unei restricții cantitative la export", prevăzută la articolul 35 TFUE [15].

52. Prin urmare, este necesar să dezvoltăm unele considerații pentru a stabili dacă vreuna dintre dispozițiile indicate de Comisie este aplicabilă în cauza supusă examinării în locul articolelor 28 și 30 TFUE.

53. În ceea ce privește articolul 110 TFUE, acesta prevede că statelor membre li se interzice să aplice produselor importate impozite mai mari decât cele care se aplică produselor naționale similare.

54. Această interdicție privind impozitele interne discriminatorii nu este aplicabilă în mod cumulativ cu cea privind taxele cu efect echivalent, cu consecința că o măsură nu poate, în sistemul tratatului, să facă parte simultan din ambele categorii [16].

55. Ceea ce distinge cele două categorii este, potrivit unei jurisprudențe consolidate, împrejurarea că un impozit intern se aplică exclusiv produsului care trece frontiera ca atare, în timp ce o taxă cu efect echivalent se aplică în același timp produselor importate, exportate sau naționale [17].

56. În această privință, luând în considerare că evaluarea solicitată de instanța de trimitere privește exclusiv transferul de bunuri, în calitate de operațiune comercială specifică nelegată de o eventuală vânzare viitoare a acestora, trebuie să arătăm că, potrivit legislației franceze [18], C3S și contribuția suplimentară se aplică numai transferurilor intracomunitare, în timp ce transferurile realizate pe teritoriul național sunt scutite de aceste contribuții.

57. Rezultă de aici că articolul 110 TFUE nu poate fi aplicat în cauza în discuție.

58. Aceeași concluzie negativă se impune în ceea ce privește aplicabilitatea articolului 35 TFUE.

59. Această dispoziție interzice restricțiile cantitative la export și orice măsură cu efect echivalent între statele membre, în mod simetric cu interdicția analogă prevăzută la articolul 34 TFUE cu privire la importuri.

15 Considerăm că acesta este sensul real al argumentelor Comisiei și că referirea acesteia la calificarea C3S și a contribuției suplimentare drept impozite indirecte (care ar presupune aplicabilitatea articolului 110 TFUE) sau drept impozite directe (care ar presupune probabil aplicabilitatea articolului 35 TFUE) se datorează, în schimb, doar necesității de a oferi un răspuns la întrebările specifice formulate în acești termeni de Curte. Cu privire la lipsa de relevanță în speță a distincției dintre impozite directe și impozite indirecte, a se vedea punctele 78-83 din prezentele concluzii.

16 Hotărârea din 2 octombrie 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, punctul 20), și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten și Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, punctul 26).

17 A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michaïlidis (C-441/98 și C-442/98, EU:C:2000:479, punctul 22), și Hotărârea din 22 aprilie 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punctul 11).

18 Este adevărat că acest efect pare să fie produs mai degrabă de jurisprudența Cour de Cassation [Curtea de Casație], după cum am amintit în mai multe rânduri în prezentele concluzii. Totuși, potrivit unei jurisprudențe consolidate a Curții, domeniul de aplicare al actelor cu putere de lege și al actelor administrative naționale trebuie apreciat în funcție de interpretarea oferită acestora de instanțele naționale. În acest sens, a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 16 septembrie 2015, Comisia/Slovacia (C-433/13, EU:C:2015:602, punctul 81), și Hotărârea din 18 iulie 2007, Comisia/Germania (C-490/04, EU:C:2007:430, punctul 49).

60. În legătură cu articolul 34 TFUE, jurisprudența a precizat în mod neechivoc că interzicerea măsurilor cu efect echivalent unor restricții cantitative la import constituie o *lex generalis* în raport cu alte dispoziții specifice ale tratatului, printre care, în special, cele privind taxele cu efect echivalent. Așadar, articolul 34 TFUE se aplică cu titlu alternativ în raport cu astfel de dispoziții [19]. În opinia noastră, este neîndoielnic că această jurisprudență este aplicabilă și articolului 35 TFUE. Prin urmare, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute pentru aplicarea articolelor 28 și 30 TFUE, trebuie să se aplice acestea din urmă, iar nu articolul 35 TFUE.

61. Nu se poate nega că aceste condiții sunt îndeplinite în cauza supusă examinării, după cum am arătat la punctele 47-50 din prezentele concluzii.

62. Prin urmare, includerea valorii transferurilor intracomunitare de bunuri în baza de calcul al contribuțiilor în litigiu trebuie să fie examinată în lumina articolelor 28 și 30 TFUE.

63. Este necesar să se verifice îndeosebi dacă impunerea C3S și a contribuției suplimentare asupra operațiunilor de transfer de bunuri către alte state membre poate fi calificată drept taxă cu efect echivalent și, prin urmare, trebuie să se considere că are loc cu încălcarea dispozițiilor menționate mai sus ale tratatului.

64. După cum se știe, noțiunea „taxă cu efect echivalent” face evidentă intenția autorilor tratatului de a interzice nu numai măsurile care au un caracter vamal din punct de vedere formal, ci și pe toate cele care, deși sunt denumite diferit, ar ajunge să producă aceleași efecte ca taxele vamale [20].

65. Cea mai recentă jurisprudență a Curții a definit această noțiune drept „orice sarcină pecuniară, chiar dacă este minimă, impusă unilateral asupra mărfurilor în temeiul faptului că trec frontiera, oricare ar fi denumirea și modul de aplicare ale acesteia, și care nu reprezintă o taxă vamală propriu-zisă” [21].

66. Pentru a începe, C3S și contribuția suplimentară referitoare la transferurile intracomunitare de bunuri sunt în mod neîndoielnic „sarcini pecuniare”, întrucât presupun o majorare a sumei de bani care trebuie plătită anual în beneficiul entității abilitate să o colecteze, și anume CNRSI.

67. Este de asemenea incontestabil faptul că acestea sunt „impuse unilateral” de statul francez, întrucât se întemeiază pe o jurisprudență de interpretare a legislației naționale relevante.

68. În sfârșit, aceste contribuții se aplică numai transferurilor de bunuri către alte state membre, fără a afecta însă transferurile realizate pe teritoriul francez. Rezultă că ele sunt datorate ca urmare a trecerii frontierei.

69. Având în vedere aceste considerații, se impune concluzia că C3S și contribuția suplimentară referitoare la transferurile intracomunitare de bunuri sunt taxe cu efect echivalent unor taxe vamale, interzise de articolele 28 și 30 TFUE.

19 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli/Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punctul 9), Hotărârea din 16 decembrie 1992, Lornoy și alții (C-17/91, EU:C:1992:514, punctul 14), și Hotărârea din 17 iunie 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, punctul 30).

20 A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 1962, Comisia/Luxemburg și Belgia (2/62 și 3/62, EU:C:1962:45, p. 805).

21 Hotărârea din 2 octombrie 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, punctul 23).

70. Este util totuși să amintim că jurisprudența Curții admite două excepții de la interdicția privind taxele cu efect echivalent. Prima excepție se aplică în cazul în care impozitul avut în vedere constituie o plată pentru un serviciu determinat, efectiv prestat unui operator economic individual, și într-un cuantum proporțional cu serviciul respectiv [22], în timp ce a doua excepție se aplică în cazul în care, în condiții prestabilite, impozitul este colectat pentru a îndeplini obligațiile impuse de reglementarea comunitară [23].

71. Din dosarul cauzei reiese în mod clar că partea din C3S și din contribuția suplimentară care privește transferurile intracomunitare de bunuri nu intră sub incidența niciuneia dintre excepțiile menționate mai sus. În primul rând, întrucât este destinată să finanțeze *pro quota* Fondul de solidaritate pentru limită de vârstă și Fondul de rezervă pentru pensii (în cazul C3S) și Casa națională de asigurări de sănătate a lucrătorilor salariați (în cazul contribuției suplimentare), aceasta nu constituie contraprestația pentru un beneficiu, într-un cuantum proporțional cu serviciul prestat, acordat societăților și întreprinderilor obligate să o plătească. În plus, această parte nu este, fără nicio îndoială, datorată în contextul unor controale efectuate în scopul îndeplinirii obligațiilor care decurg din normele dreptului Uniunii.

C. Cu privire la compatibilitatea cu libera circulație a mărfurilor a bazei de calcul al C3S și al contribuției suplimentare în ansamblul său

72. Cu titlu subsidiar, intenționăm să examinăm ipoteza în care Curtea ar considera că este oportună reformularea întrebării preliminare adresate de instanța de trimitere într-un mod de natură să extindă obiectul acesteia la baza de calcul al C3S și al contribuției suplimentare în ansamblul său, altfel spus la cifra de afaceri anuală totală a societăților și a întreprinderilor obligate să plătească aceste contribuții.

73. O asemenea reformulare impune în primul rând o analiză atentă a aplicabilității în privința contribuțiilor în discuție a dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a mărfurilor. Astfel, după cum am arătat anterior, împrejurarea că C3S și contribuția suplimentară se aplică cifrei de afaceri anuale totale le îndepărtează, în principiu, de tipul de impozite care afectează circulația mărfurilor.

74. În observațiile lor scrise, guvernul francez și Comisia, având în vedere obiectul întrebării astfel cum a fost definit la punctele anterioare, au susținut, ambele, că dispoziția a cărei aplicabilitate în privința contribuțiilor în discuție trebuie verificată ar fi articolul 110 TFUE, iar nu articolele 28 și 30 TFUE. Considerând că această observație este la prima vedere corectă, pentru motive pe care le vom preciza în cele ce urmează, ne vom concentra analiza pe aplicabilitatea în privința C3S și a contribuției suplimentare a articolului 110 TFUE.

75. Este util să amintim că articolul 110 TFUE prevede în sarcina statelor membre interdicția de a aplica produselor importate impozite mai mari decât cele care se aplică produselor naționale similare.

76. Guvernul francez și Comisia se opun aplicabilității acestei dispoziții pentru motivul că C3S și contribuția suplimentară ar fi incluse în noțiunea „impozite directe” [24]. În opinia părților menționate, numai „impozitele indirecte” ar putea împiedica libera circulație a mărfurilor.

77. Nu suntem de acord cu această concluzie.

22 A se vedea, *inter alia*, Hotărârea din 9 septembrie 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, punctul 31), și Hotărârea din 22 aprilie 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, punctul 17).

23 A se vedea Hotărârea din 7 iulie 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, punctul 14), și Hotărârea din 27 septembrie 1988, Comisia/Germania (18/87, EU:C:1988:453, punctul 6).

24 În acest caz, potrivit Comisiei, ar fi necesar să se evalueze aplicabilitatea articolului 35 TFUE în speța dedusă judecății. A se vedea punctul 51 din prezentele concluzii.

78. Nu considerăm astfel că distincția dintre impozite directe și impozite indirecte poate prezenta vreo relevanță pentru delimitarea domeniului de aplicare al articolului 110 TFUE.

79. În această privință, dorim în primul rând să precizăm că, atunci când a fost chemată să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu libertățile fundamentale a unor măsuri naționale de impunere directă, Curtea a concluzionat în mod constant că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii [25].

80. Dacă măsurile de impunere directă adoptate de statele membre nu sunt excluse, ca regulă generală, din domeniul de aplicare al celorlalte libertăți fundamentale, considerăm că este coerentă excluderea posibilității ca măsurile menționate mai sus să rămână în afara domeniului de aplicare al liberei circulații a mărfurilor.

81. De altfel, nu este greu de imaginat că un stat membru poate favoriza produsele naționale prin intermediul unui sistem de impozite pe venituri care, în fapt, grevează în mai mare măsură întreprinderile exportatoare decât pe cele care intenționează să își vândă produsele pe teritoriul național.

82. În orice caz, dorim să amintim că, întrucât noțiunea de impozit direct este lipsită de o definiție în dreptul Uniunii, adoptarea unui criteriu bazat pe distincția dintre impozite directe și impozite indirecte ar trebui să se întemeieze pe clasificarea realizată la nivel național. În această privință, este cunoscut că asemenea clasificări sunt irelevante, altfel existând riscul de a permite statelor membre să evite dispozițiile de drept al Uniunii [26].

83. Prin urmare, apreciem că clasificarea C3S și a contribuției suplimentare drept impozit direct sau impozit indirect nu constituie un criteriu pertinent pentru a stabili dacă aceste contribuții afectează mărfurile ca atare în scopul de a determina dacă articolul 110 TFUE trebuie aplicat în speță.

84. Dimpotrivă, considerăm că criteriul căutat poate fi dedus din jurisprudența existentă de mai mult timp, în special din hotărârile care au precizat rațiunea interzicerii impozitelor interne discriminatorii, prevăzută la articolul 110 TFUE.

85. Ne referim în mod special la Hotărârea Schöttle (20/76, EU:C:1977:26) [27]. Fiind sesizată cu o întrebare privind aplicabilitatea articolului 95 CEE (în prezent articolul 110 TFUE) în cazul unei taxe pe activitatea de transport rutier de mărfuri, Curtea a amintit în primul rând că finalitatea dispoziției menționate este de a elimina restrângerile *disimulate* [28] ale liberei circulații a mărfurilor care pot rezulta din normele fiscale ale unui stat membru și că, ținând seama de structura generală și de

25 A se vedea, *inter alia*, Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania (C-153/08, EU:C:2009:618, punctul 28), Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 14), Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 19), și Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punctul 28). În această privință, deși cu privire la o normă de drept derivat de aplicare a principiului liberei circulații a lucrătorilor, a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general La Pergola prezentate în cauzele Comisia/Franța (C-34/98 și C-169/98, EU:C:1999:392, punctul 19).

26 În plus, chiar dorind să recunoaștem clasificării naționale realizate de dreptul francez o funcție orientativă în scopul de a determina caracterul C3S și al contribuției suplimentare, trebuie să arătăm că natura acestora este, chiar și potrivit ordinii juridice naționale, departe de a fi necontestată, după cum au recunoscut unele dintre părți în cursul ședinței. În timp ce Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional) a apreciat că este vorba despre o prelevare obligatorie care nu prezintă caracterul unei contribuții sociale și nici pe cel al unei taxe parafiscale, ci care constituie, în schimb, un „impozit de orice natură”, potrivit articolului 34 din Constituție (decizia nr. 91-302 DC din 30 decembrie 1991, considerentul 12), Cour de cassation [Curtea de Casație], la rândul său, a afirmat că este vorba despre o contribuție socială, datorită destinației sale exclusive pentru finanțarea sistemelor de securitate socială (a se vedea, cu titlu de exemplu, Camera a doua civilă, hotărârea nr. 00-17675 din 28 martie 2002 și hotărârea nr. 09-11284 din 14 ianuarie 2010).

27 Hotărârea din 16 februarie 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26).

28 Sublinierea noastră.

obiectivele acesteia, noțiunea de taxă asupra unui produs trebuie interpretată *în sens larg*[29]. În aceste condiții, Curtea a concluzionat că însăși rațiunea articolului 110 TFUE impune ca acesta să fie aplicabil unei taxe precum cea în discuție, dat fiind că ea „se transferă imediat asupra costului produselor naționale și al produselor importate”[30].

86. Astfel cum a susținut mai recent avocatul general Sharpston, această hotărâre a consacrat principiul potrivit căruia „o taxă care se aplică activităților care implică produse intră în domeniul de aplicare al articolului 90 CE [în prezent, articolul 110 TFUE] numai atunci când aceasta are un efect imediat asupra costului acestora”[31].

87. Din acest principiu se deduce, așadar, că evaluarea privind aplicabilitatea articolului 110 TFUE nu ia în considerare problema pur formală dacă criteriile pe care se întemeiază aplicarea taxei în discuție privesc o activitate sau un produs, ci, dimpotrivă, impune să se verifice dacă o astfel de taxă are *efectul* de a ridica prețul de cost al produselor naționale și al produselor importate sau exportate. În cazul în care un astfel de efect există, este inevitabil să se concluzioneze că taxa în discuție afectează mărfurile și, prin urmare, este supusă interdicției privind impozitele interne discriminatorii, prevăzută la articolul 110 TFUE.

88. Aplicând în speță principiul amintit, este necesar să se verifice dacă C3S și contribuția suplimentară, în pofida faptului că afectează din punct de vedere formal cifra de afaceri totală a întreprinderilor și a societăților supuse acestora, au, prin mecanismul economic al repercusiunii, efectul de a ridica prețul de cost al bunurilor vândute pe teritoriul francez și al celor transferate către alte state membre.

89. În ceea ce privește bunurile vândute pe teritoriul francez, se poate presupune că cuantumul C3S (0,13 %) și al contribuției suplimentare (0,03 %) este repercutat corespunzător de societățile și de întreprinderile supuse unor astfel de contribuții în prețul de cost al bunurilor în cauză. Aceeași considerație este valabilă și pentru bunurile transferate către alte state membre, astfel încât se poate prezuma că cuantumul contribuțiilor este repercutat asupra valorii nominale a bunurilor care fac obiectul fiecărui transfer[32]. Efectul impunerii C3S și a contribuției suplimentare este, așadar, ridicarea prețului de cost al ambelor categorii de bunuri.

90. Rezultă că, în cazul în care obiectul prezentei întrebări preliminare ar fi extins la întreaga bază de calcul al C3S și al contribuției suplimentare, ar trebui, în opinia noastră, să se considere că acestea din urmă împiedică libera circulație a mărfurilor.

91. Mai precis, dat fiind că se aplică în același timp bunurilor vândute pe teritoriul francez și bunurilor exportate către alte state membre, aceste contribuții ar intra în principiu în domeniul de aplicare al articolului 110 TFUE[33].

29 Sublinierea noastră.

30 *Ibidem*, punctul 15.

31 Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Stadtgemeinde Frohnleiten și Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, punctul 36).

32 Aceste valori sunt cuantificate individual de societățile și de întreprinderile în cauză atât în scopul includerii lor în rubrica 6 din declarația privind TVA-ul, în cazul în care participă, împreună cu vânzările naționale, la formarea cuantumului total al „livrărilor intracomunitare”, cât și în scopul comunicării acestora la administrație, pentru motive fiscale și statistice, în Déclaration d'échanges de biens entre États membres de la Communauté européenne (Declarația privind schimburile de bunuri între statele membre ale Comunității Europene).

33 A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 17 din prezentele concluzii.

92. În această privință, trebuie să amintim totuși că jurisprudența Curții a precizat că o sarcină fiscală constituie un „impozit intern” în sensul articolului 110 TFUE, rămânând astfel în afara calificării drept taxă cu efect echivalent potrivit articolelor 28 și 30 TFUE, numai dacă aceasta face parte dintr-un regim general de impozite interne care se aplică în mod sistematic unor categorii de produse potrivit unor criterii obiective aplicate indiferent de originea sau de destinația produselor [34].

93. Pentru a efectua o astfel de evaluare, poate fi necesar în primul rând să se țină seama de destinația veniturilor din impozitul în cauză. Astfel, în cazul în care prin aceste venituri se urmărește finanțarea unor activități de care beneficiază în mod specific produsele comercializate pe teritoriul național, impozitul supus examinării ar constitui o taxă cu efect echivalent, în măsura în care sarcina fiscală aferentă unor asemenea produse este neutralizată integral de beneficii finanțate prin intermediul ei, în timp ce sarcina fiscală aferentă produselor exportate reprezintă o sarcină netă [35].

94. O asemenea situație nu există însă în prezenta cauză. În această privință, articolul L.651-1 din Codul securității sociale prevede astfel că, prin veniturile din C3S și din contribuția suplimentară, se urmărește finanțarea bugetului organismelor constituite în beneficiul lucrătorilor salariați și al lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, și anume Fondul de solidaritate pentru limită de vârstă, Fondul de rezervă pentru pensii și Casa națională de asigurări de sănătate a lucrătorilor salariați. Or, după cum a arătat guvernul francez în observațiile sale scrise, prestațiile furnizate de organismele menționate nu sunt diferite după cum societățile și întreprinderile obligate să plătească contribuțiile realizează transferuri de bunuri pe teritoriul francez sau către alte state membre.

95. În al doilea rând, evaluarea menționată la punctul 93 impune să se verifice, potrivit Hotărârii Denkavit (132/78, EU:C:1979:139), dacă sarcina fiscală afectează produsele naționale comercializate pe piața națională și produsele exportate ca atare în același stadiu al comercializării și dacă faptul generator al unei astfel de sarcini este identic pentru cele două categorii de produse [36]. În caz contrar, taxa în discuție ar trebui să fie recalificată drept taxă cu efect echivalent.

96. În această privință, este util să precizăm că jurisprudența ulterioară pare să rețină că identitatea faptului generator este „absorbită” de împrejurarea că produsele naționale și cele exportate sunt supuse impozitării în același stadiu al comercializării [37]. În aceste condiții, ne vom limita să stabilim dacă faptul că produselor transferate către alte state membre li se aplică C3S și contribuția suplimentară chiar la momentul transferului, în timp ce produselor transferate pe teritoriul național li se aplică abia la momentul vânzării, înseamnă că contribuțiile menționate nu se aplică celor două categorii de produse „în același stadiu al comercializării”.

97. Această din urmă noțiune a făcut obiectul unei interpretări extensive a Curții, care a acordat prioritate realității economice în raport cu aparența [38]. Cu titlu de exemplu, în Hotărârea Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), Curtea a statuat că un impozit datorat la momentul livrării pentru sacrificare, în cazul porcilor destinați sacrificării pe piața națională, și la momentul exportului, în cazul porcilor exportați în starea de animale vii, trebuia considerat ca fiind aplicat în același stadiu al

34 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 21), și Hotărârea din 8 iunie 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punctul 16).

35 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 22), și Hotărârea din 8 iunie 2006, Koornstra (C-517/04, EU:C:2006:375, punctul 18).

36 A se vedea Hotărârea din 31 mai 1979, Denkavit Loire (132/78, EU:C:1979:139, p. 1923).

37 A se vedea Hotărârea din 11 iunie 1992, Sanders Adour și Guyomarc'h Orthez Nutrition Animale (C-149/91 și C-150/91, EU:C:1992:261, punctul 18), în care Curtea declară următoarele: „În ceea ce privește obligația referitoare la identitatea faptului generator al impozitului, trebuie precizat că, într-un caz precum cel din speță, nu se poate stabili o diferență în împrejurarea că produsul importat este supus impozitării la momentul importului, iar produsul național, la momentul livrării către terți sau al utilizării sale, întrucât rezultă că, în realitatea economică, etapa de comercializare este aceeași, în măsura în care ambele operațiuni sunt efectuate pentru utilizarea produsului.” Curtea a confirmat ulterior această interpretare în Hotărârea din 2 aprilie 1998, Outokumpu (C-213/96, EU:C:1998:155, punctul 25), și în Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 25). În această privință, a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Outokumpu (C-213/96, EU:C:1997:540, punctul 35).

38 A se vedea în această privință Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Nygård (C-234/99, EU:C:2001:260, punctul 30).

comercializării, întrucât ambele operațiuni erau efectuate în vederea ieșirii porcilor din producția națională [39]. În mod similar, impozitele, cum sunt C3S și contribuția suplimentară, care sunt datorate la momentul transferului, în cazul bunurilor transferate către alte state membre, și la momentul vânzării, în cazul celor transferate pe teritoriul național, nu par să se aplice în două stadii diferite ale comercializării. Pare astfel extrem de dificil să se susțină că vânzarea și transferul în scopul vânzării nu fac parte, în realitatea economică, din aceeași etapă a comercializării.

98. În concluzie, în cazul în care obiectul prezentei întrebări preliminare ar fi extins la întreaga bază de calcul al C3S și al contribuției suplimentare, acestea din urmă ar constitui „impozite interne” în sensul articolului 110 TFUE.

99. Întrebarea dacă ele afectează bunurile care fac obiectul unui transfer intracomunitar într-o măsură mai mare în raport cu bunurile transferate pe teritoriul național, constituind astfel o încălcare a dispoziției menționate mai sus, ar trebui probabil să primească un răspuns negativ. În acest sens, prețul de cumpărare (sau prețul de cost), care constituie baza de impozitare a bunurilor care fac obiectul unui transfer intracomunitar potrivit articolului 76 din Directiva TVA, este în principiu mai mic decât prețul de vânzare, care constituie baza de impozitare a bunurilor transferate pe teritoriul național. Revine însă instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă o astfel de premisă este corectă.

100. În orice caz, în observațiile sale scrise, Comisia a menționat două cazuri în care C3S și contribuția suplimentară ar putea constitui un obstacol în calea liberei circulații a mărfurilor, inacceptabil potrivit articolului 110 TFUE. Primul caz este cel în care reglementarea franceză nu prevede un drept de deducere din baza de impozitare a contribuțiilor a valorii bunurilor transferate către un alt stat membru care au rămas nevândute și au fost transferate din nou în Franța, în timp ce al doilea caz este cel în care bunurile transferate către un alt stat membru sunt contabilizate a doua oară în baza de impozitare la momentul vânzării.

101. În primul caz, în măsura în care ordinea juridică națională nu oferă nicio altă cale efectivă pentru recuperarea sumelor plătite cu titlu de C3S și de contribuție suplimentară în legătură cu mărfurile nevândute [40], considerăm că contribuțiile aferente transferurilor intracomunitare, nelegate de o vânzare viitoare a bunurilor în cauză, ar ajunge să fie datorate pentru simplul motiv că au trecut frontiera. Prin urmare, acestea ar trebui să fie examinate în lumina interdicției privind taxele cu efect echivalent, prevăzută la articolele 28 și 30 TFUE.

102. În al doilea caz, considerăm că, având în vedere că bunurilor transferate către alte state membre li s-ar aplica de două ori contribuțiile în discuție (la nivelul transferului și la nivelul vânzării), în timp ce bunurile transferate pe teritoriul național ar fi supuse acestora numai o singură dată (la nivelul vânzării), C3S și contribuția suplimentară aferente transferurilor intracomunitare ar intra de asemenea în domeniul de aplicare al articolelor 28 și 30 TFUE, după cum a recunoscut deja Curtea pentru cazul în care există două fapte generatoare ale impozitului [41] numai în ceea ce privește produsele importate.

103. În ambele cazuri, a căror examinare revine instanței de trimitere, compatibilitatea cu articolele 28 și 30 TFUE va trebui să fie apoi evaluată în raport cu considerațiile dezvoltate la punctele 62-69 din prezentele concluzii.

39 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 30).

40 În cadrul ședinței, guvernul francez a menționat că o rambursare egală cu valoarea nominală a bunurilor nevândute poate fi obținută prin intermediul introducerii plângerii prevăzute la articolul L.243-6 din Codul securității sociale, care reglementează procedura generală de rambursare a contribuțiilor sociale și a alocațiilor familiale „plătite în mod nejustificat” („indûment versées”). În această privință, guvernul francez a admis că o astfel de procedură a fost efectuată doar cu o singură ocazie și că întreprinderea în cauză a renunțat la o asemenea pretenție în momentul în care administrația i-a solicitat documentele justificative aferente. Față de această declarație a guvernului francez, avem îndoieli în ceea ce privește faptul că articolul L.243-6 poate garanta o posibilitate efectivă de rambursare a C3S și a contribuției suplimentare în cazul în care bunurile transferate către alt stat membru au rămas nevândute.

41 A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, punctul 28).

IV. Concluzie

104. Pentru motivele de mai sus, propunem, așadar, Curții să răspundă după cum urmează la întrebarea preliminară adresată de Cour de Cassation [Curtea de Casație, Franța]:

„Articolele 28 și 30 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că se opun luării în considerare, astfel cum prevede reglementarea națională în discuție în procedura principală, a valorii bunurilor transferate din Franța către un alt stat membru al Uniunii Europene de o persoană supusă plății contribuției sociale de solidaritate a societăților și a contribuției suplimentare la aceasta sau în numele acestei persoane, în scopul desfășurării activității sale economice, pentru stabilirea cifrei de afaceri totale care constituie baza de calcul al acestor contribuții.”