

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 mai 2011 *

În cauza C-107/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria), prin decizia din 15 februarie 2010, primită de Curte la 25 februarie 2010, în procedura

Enel Maritsa Iztok 3 AD

împotriva

Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnienieto” NAP,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și T. von Danwitz (raportor), judecători,

* Limba de procedură: bulgara.

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 20 ianuarie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Enel Maritsa Iztok 3 AD, de L. Ruessmann, avocat, și de S. Yordanova, avocat;
- pentru director „Obzhavane i upravlenie na izpalnenieto” NAP, de domnul A. Georgiev și de doamna I. Atanasova Kirova, în calitate de agenți;
- pentru guvernul bulgar, de domnul T. Ivanov și de doamna E. Petranova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou și de doamna S. Petrova, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 18 alineatul (4) 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumită în continuare „A șasea directivă”), și a articolului 183 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006 (JO L 384, p. 92, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 134, denumită în continuare „Directiva privind TVA-ul”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Enel Maritsa Iztok 3 AD (denumită în continuare „Enel”), pe de o parte, și director „Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto” NAP (directorul Direcției „Contencios și gestiunea executărilor” a administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Statului, denumit în continuare „direktor”), pe de altă parte, cu privire la data de la care sunt datorate dobânzi la o sumă reprezentând taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) care urmează a fi rambursată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 18 alineatele (2) și (4) din A șasea directivă prevede:

„(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 4 alineatul (3) să își exercite dreptul de deducere numai la momentul livrării.

[...]

(4) Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este ne semnificativă.” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 183 din Directiva privind TVA-ul:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este ne semnificativă.”

5 Articolul 252 din Directiva privind TVA-ul prevede:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

Dreptul național

- 6 Conform articolului 87 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), perioada fiscală este stabilită în general la o lună.

- 7 Articolul 92 din Legea privind TVA-ul, în versiunea în vigoare până la 18 decembrie 2007, prevedea:

„(1) Taxa ce urmează a fi rambursată în temeiul articolului 88 al treilea paragraf se compensează, se deduce sau se rambursează după cum urmează:

1. În situația în care există alte obligații fiscale și obligații privind contribuțiile la asigurările sociale datorate și neplătite, care sunt de competența Agenției Naționale a Veniturilor Statului și care s-au născut anterior depunerii declarației fiscale, administrația fiscală compensează aceste datorii cu taxa care urmează a fi rambursată potrivit declarației fiscale; sumele rămase, în cazul în care există, fac obiectul procedurii menționate la punctul 2.

2. În cazul în care nu există alte obligații datorate și neplătite în sensul punctului 1 sau dacă valoarea acestor obligații este inferioară sumei care urmează a fi rambursată astfel cum aceasta rezultă din declarația fiscală, persoana înregistrată deduce taxa care urmează a fi rambursată sau suma rămasă în sensul punctului 1 din taxa datorată care rezultă din declarația fiscală privind următoarele trei perioade fiscale.

[...]

4. Dacă după expirarea termenului prevăzut la punctul 2 rămâne o sumă reprezentând taxa care urmează a fi rambursată, administrația fiscală compensează această sumă rămasă cu alte obligații fiscale datorate și neplătite sau cu alte obligații privind contribuțiile la asigurările sociale care sunt de competența Agenției Naționale a Veniturilor Statului ori rambursează sumele rămase menționate în 45 de zile de la depunerea ultimei declarații fiscale.

[...]

- (8) Taxele rambursabile care nu au fost rambursate în termenele prevăzute de prezenta lege, fie fără motiv, fie din motive caduce (inclusiv în cazul anulării unei declarații), vor fi rambursate majorate cu dobânzile de întârziere legale calculate de la data la care aceste taxe trebuiau să fie rambursate potrivit prezentei legi până la momentul rambursării lor definitive, independent de suspendarea sau de reînceperea curgerii termenelor în cursul procedurii fiscale. O taxă se va considera nerambursată din motive care nu mai sunt valabile și în cazul în care, după controlul fiscal, taxa stabilită care urmează a fi rambursată este, în ce privește partea supusă obligației de rambursare, egală sau inferioară sumei declarate.”

- 8 Articolul 92 din legea privind TVA-ul, în versiunea în vigoare de la 19 decembrie 2007, prevede:

„[...]

- (8) Independent de prevederile alineatului (1) punctul 4 și ale alineatelor (3)-(6), atunci când o persoană face obiectul unui control fiscal, termenul de rambursare

a taxelor corespunde termenului stabilit pentru adoptarea deciziei rectificative, cu excepția situației în care persoana în cauză a constituit o garanție în numerar, în titluri de stat sau o garanție bancară irevocabilă și necondiționată [...]

[...]

(10) Taxele rambursabile care nu au fost rambursate în termenele prevăzute de prezenta lege, fie fără motiv, fie din motive caduce (inclusiv în cazul anulării unei declarații), vor fi rambursate majorate cu dobânzile de întârziere legale calculate de la data la care aceste taxe trebuiau să fie rambursate potrivit prezentei legi până la momentul rambursării lor definitive, independent de suspendarea sau de reînceperea curgerii termenelor în cursul procedurii fiscale.”

- 9 Potrivit articolului 93 primul paragraf din Legea privind TVA-ul, în versiunea în vigoare până la 18 decembrie 2007:

„Termenele de rambursare prevăzute de articolul 92 primul paragraf punctul 4 și de articolul 92 al doilea și al treilea paragraf se suspendă:

[...]

5. atunci când se inițiază un control fiscal cu privire la o persoană, până la finalizarea acestui control în termenul prevăzut de articolul 114 din Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale.”

- 10 Articolul 93 primul paragraf punctul 5 din Legea privind TVA-ul a fost abrogat începând cu 19 decembrie 2007.

11 Articolul 114 din Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale prevede:

„(1) Termenul pentru efectuarea controlului fiscal este de trei luni de la data comunicării deciziei prin care s-a dispus efectuarea controlului.

(2) Dacă termenul prevăzut la alineatul (1) se dovedește insuficient, acesta poate fi prelungit cu maximum o lună printr-o decizie de prelungire a termenului emisă de autoritatea care a dispus efectuarea controlului.”

12 Articolul 117 din Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale prevede:

„(1) Raportul de control fiscal este întocmit de administrația fiscală care a efectuat controlul cel târziu în decurs de 14 zile de la expirarea termenului pentru îndeplinirea acestuia.

[...]

(5) Persoana supusă controlului poate formula plângere în scris și poate prezenta dovezi în fața autorităților care au efectuat controlul fiscal în termen de 14 zile de la comunicarea raportului de control. Dacă acest termen este insuficient, el poate fi prelungit, la cererea persoanei interesate, cu o perioadă care nu va depăși o lună.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 13 La 11 octombrie 2007, Enel a depus o declarație fiscală în care se menționa suma de 2 273 514,85 BGN care trebuia rambursată de administrația fiscală bulgară. Această sumă rezulta din faptul că valoarea deducerilor depășea valoarea TVA-ului datorat pentru perioada fiscală respectivă, precum și din faptul că Enel nu a putut să efectueze aceste deduceri în perioadele fiscale ulterioare. Conform articolului 92 alineatul (1) punctul 4 din Legea privind TVA-ul, în versiunea în vigoare până la 18 decembrie 2007, termenul de 45 de zile pentru efectuarea rambursării ar fi expirat în mod normal la 26 noiembrie 2007, ceea ce a atras, conform articolului 92 alineatul (8) din această lege, obligația administrației fiscale de a plăti dobânzi de întârziere începând cu data respectivă.
- 14 Or, la 8 noiembrie 2007, Enel a primit o decizie prin care s-a dispus efectuarea unui control fiscal în vederea stabilirii TVA-ului datorat pentru perioada 1 ianuarie 2005-30 septembrie 2007 și a datoriiilor constând în alte taxe aferente anilor 2005 și 2006.
- 15 Prin decizia de deducere și de rambursare din 19 decembrie 2007, suma de 1 364 108,91 BGN a fost rambursată cu titlu de TVA în temeiul declarației fiscale din 11 octombrie 2007, aceasta fiind plătită în contul societății la 21 decembrie 2007.
- 16 În urma controlului fiscal, s-a întocmit raportul din 13 martie 2008, împotriva căruia Enel a formulat o reclamație prin care a invocat dreptul la dobânzi de întârziere aferente sumei de 1 364 108,91 BGN deja rambursate, pentru perioada cuprinsă între 27 noiembrie 2007 și 21 decembrie 2007, precum și la dobânzi aferente sumei rămase care urma a fi rambursată, pentru perioada cuprinsă între 27 noiembrie 2007 și data rambursării efective.
- 17 La 29 aprilie 2008 a fost adoptată o decizie rectificativă. Această decizie nu cuprinde nicio mențiune privind plata dobânzilor de întârziere.

- 18 Quantumul taxelor care urmau a fi rambursate către Enel pe baza acestei decizii rectificative a fost compensat cu datoriile fiscale majorate cu dobânzi de întârziere aferente anilor 2005 și 2006 rezultând din aceeași decizie rectificativă. La 13 mai 2008, suma rămasă de 179 092,25 BGN a fost plătită în contul Enel fără să se fi emis vreo decizie cu privire la dobânzile de întârziere ajunse la scadență.
- 19 La 20 mai 2008, Enel a introdus o acțiune administrativă împotriva deciziei rectificative din 29 aprilie 2008, contestând datoriile fiscale majorate cu dobânzi de întârziere, compensarea acestor datorii și sumele care trebuiau să îi fie rambursate, precum și refuzul implicit de a i se acorda dobânzile de întârziere solicitate prin reclamația din 13 martie 2008.
- 20 Acțiunea menționată a fost soluționată prin decizia nr. 1518 din 20 octombrie 2008 adoptată de director. Potrivit acestei decizii, au fost acordate dobânzi de întârziere aferente sumei de 179 092,25 BGN pentru perioada cuprinsă între data adoptării deciziei rectificative, 29 aprilie 2008, și rambursarea efectivă a acestei sume, 13 mai 2008. Acțiunea a fost considerată în rest neîntemeiată.
- 21 La 31 octombrie 2008, Enel a sesizat Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia), solicitând în special ca dobânzile de întârziere aferente sumei reprezentând TVA-ul care urma a fi rambursat să fie plătite începând cu 27 noiembrie 2007 până la data rambursării efective a întregii sume.
- 22 Instanța de trimitere apreciază că, pentru a se putea pronunța cu privire la această cerere, este necesară interpretarea prevederilor relevante din A șasea directivă sau din Directiva privind TVA-ul. În opinia acesteia, prevederile din A șasea directivă sunt aplicabile *ratione temporis*, având în vedere articolul 2 din Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203), precum și anexa VI capitoul 6 punctul 1 la acest act.

23 În consecință, Administrativen sad Sofia-grad a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„Articolul 18 alineatul (4) din [A șasea directivă] și articolul 183 primul paragraf din [Directiva privind TVA-ul] trebuie interpretate în sensul că, în împrejurările din acțiunea principală, permit:

- 1) prelungirea termenului de rambursare a [TVA-ului] până la data adoptării unei decizii rectificative, în urma unei modificări legislative în vederea combaterii fraudei fiscale, întrucât a fost inițiat un control fiscal la persoana impozabilă în termen de 45 de zile de la data depunerii declarației fiscale, fără ca dobânzile aferente sumei care urmează a fi rambursată să fie datorate pentru această perioadă, deși sunt întrunite, în același timp, următoarele condiții:
 - a) înainte de această modificare, a expirat termenul de 45 de zile prevăzut de lege pentru rambursarea taxei, iar dobânzile aferente sumei care trebuie rambursate au început să curgă independent de inițierea controlului fiscal;
 - b) controlul fiscal a confirmat exactitatea taxei care urmează a fi rambursată, menționată în declarație;
 - c) singura posibilitate legală a persoanei impozabile de reducere a termenului respectiv constă în constituirea unei garanții în numerar, în titluri de stat sau a unei garanții bancare irevocabile și necondiționate, pentru o anumită perioadă, în cuantum egal cu suma ce trebuie rambursată,

- 2) prevederea unui termen de rambursare a [TVA-ului] de 45 de zile de la data depunerii declarației fiscale privind taxa respectivă, precum și posibilitatea legală de suspendare a acestui termen, apoi de prelungire a acestuia, prin inițierea unui control fiscal pe durata termenului în discuție, având în vedere că perioada de stabilire a acestei taxe este de o lună,

- 3) rambursarea [TVA-ului] prin intermediul unei decizii rectificative, prin compensarea sumei care trebuie rambursată cu datoriile aferente acelei taxe, precum și cu alte taxe stabilite prin aceeași decizie rectificativă și cu alte creanțe ale statului referitoare la perioade fiscale diferite, precum și cu dobânzile aferente acestor sume, calculate până la data adoptării deciziei rectificative, în cazul în care controlul a confirmat exactitatea taxei care urmează a fi rambursată, menționată în declarație, și, în același timp, sunt întrunite următoarele condiții:
 - a) în cursul controlului fiscal, nu s-a impus luarea de măsuri asigurătorii provizorii privind creanțele viitoare ale statului ce urmau a fi constatate în cadrul procedurii de adoptare a unei decizii rectificative;

 - b) compensarea creanțelor statului nu este prevăzută de dreptul național nici ca mijloc de executare silită și nici ca măsură asiguratorie;

 - c) nu au expirat termenele de contestare și de plată voluntară a sumelor principale și a dobânzilor care fac obiectul compensării, întrucât acestea sunt stabilite prin aceeași decizie rectificativă și, în parte, fac obiectul unei acțiuni în justiție,

- 4) compensarea efectuată de stat cu datoriile fiscale constatate în decizia rectificativă, aferente unor perioade anterioare datei depunerii declarației fiscale în discuție, precum și cu dobânzile aferente acestor datorii, la data adoptării deciziei rectificative menționate, iar nu la data declarației respective, în condițiile în care controlul a confirmat exactitatea taxei ce urmează a fi rambursată, menționată în declarația fiscală, având în vedere că statul nu are obligația să plătească dobânzi pe durata termenului legal de rambursare a sumelor datorate și că aplică dobânzi la taxele compensate pentru intervalul dintre data depunerii declarației fiscale și data adoptării deciziei rectificative?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

- ²⁴ Întrucât întrebările preliminare se referă atât la dispozițiile din A șasea directivă, cât și la cele din Directiva privind TVA-ul, trebuie subliniat că situația de fapt în discuție în acțiunea principală este ulterioară datei de 1 ianuarie 2007, dată la care Directiva privind TVA-ul a intrat în vigoare și a înlocuit A șasea directivă, astfel cum rezultă din articolele 411 și 413 din Directiva privind TVA-ul.
- ²⁵ Or, conform articolului 411 alineatul (2) din Directiva privind TVA-ul, trimiterile la A șasea directivă se înțeleg ca trimiteri la Directiva privind TVA-ul. Astfel, împrejurarea că punctul 6 din lista menționată la articolul 20 din Protocolul privind condițiile și aranjamentele referitoare la admiterea Republicii Bulgaria și a României în Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 29) se referă la A șasea directivă nu poate avea drept consecință neaplicarea în Bulgaria a Directivei privind TVA-ul începând cu 1 ianuarie 2007.

- 26 Prin urmare, pentru analiza întrebărilor preliminare, care se referă exclusiv la calculul dobânzilor de întârziere aferente sumei reprezentând excedentul de TVA care urmează a fi rambursat, este relevantă doar interpretarea prevederilor Directivei privind TVA-ul, în cazul de față, a articolului 183.
- 27 Desigur, astfel cum arată guvernul bulgar, articolul menționat nu prevede, potrivit formulării sale, nici obligația de a plăti dobânzi de întârziere la excedentul de TVA care urmează a fi rambursat, nici data de la care asemenea dobânzi ar fi datorate.
- 28 Cu toate acestea, trebuie menționat că această împrejurare nu permite, în sine, să se concluzioneze că respectiva prevedere trebuie interpretată în sensul că modalitățile stabilite de statele membre în privința rambursării excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rep., p. I-623, punctul 15).
- 29 Astfel, pe de o parte, deși punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzută la articolul 183 din Directiva privind TVA-ul este, în principiu, o problemă legată de autonomia procedurală a statelor membre, nu este mai puțin adevărat că această autonomie se circumscrie principiilor echivalenței și efectivității (a se vedea în acest sens Hotărârea *Alstom Power Hydro*, citată anterior, punctul 17). Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, statele membre trebuie să respecte principiul protecției încrederii legitime atunci când pun în aplicare reglementările Uniunii (a se vedea Hotărârea din 11 iulie 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec., p. I-6325, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 30 Pe de altă parte, este necesar să se analizeze în ce măsură articolul 183 din Directiva privind TVA-ul, interpretat în raport cu contextul și cu principiile generale aplicabile în materia TVA-ului, cuprinde norme specifice pe care statele membre trebuie să le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 30 septembrie 2010, *Strabag* și alții, C-314/09, Rep., p. I-8769, punctul 34).

- 31 În acest sens, trebuie subliniat că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul care a fost deja aplicat bunurilor achiziționate și serviciilor primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctul 47, Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, precum și Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14).
- 32 Astfel cum a subliniat în mod repetat Curtea, rezultă că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor (a se vedea în special Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec., p. I-1883, punctul 18, Hotărârea din 18 decembrie 2007, Cedilac, C-368/06, Rep., p. I-12327, punctul 31, precum și Hotărârea Sosnowska, citată anterior, punctul 15).
- 33 În ce privește posibilitatea, conferită de articolul 183 din Directiva privind TVA-ul de a prevedea ca excedentul de TVA să fie reportat în perioada fiscală următoare sau să fie rambursat, Curtea a precizat că, deși statele membre dispun de o anumită libertate în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil, prin plata în numerar sau într-un mod echivalent, și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (a se vedea Hotărârile Comisia/Italia, punctele 32-34, și Sosnowska, punctul 17, citate anterior).
- 34 Prin urmare, întrebările preliminare trebuie analizate având în vedere aceste observații introductive.

Cu privire la prima întrebare

- ³⁵ Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva privind TVA-ul coroborat cu principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede, cu efect retroactiv, prelungirea termenului în care trebuie să se efectueze rambursarea excedentului de TVA.
- ³⁶ Potrivit instanței de trimitere, termenul de rambursare a excedentului de TVA a expirat, în cauza care face obiectul acțiunii principale, la 26 noiembrie 2007. Sub imperiul reglementării naționale în vigoare până la 18 decembrie 2007, dobânzile de întârziere aferente sumei care trebuia să fie rambursată ar fi fost datorate de la 26 noiembrie 2007, independent de împrejurarea că la 8 noiembrie 2007 a fost inițiat un control fiscal. Cu toate acestea, conform reglementării naționale intrate în vigoare la 19 decembrie 2007, controlul fiscal are drept consecință prelungirea termenului de rambursare a excedentului de TVA și, în consecință, prorogarea momentului de la care dobânzile de întârziere sunt datorate, până la încheierea unui raport de control care, în cauză, a fost adoptat abia la 13 martie 2008.
- ³⁷ În ce privește interpretarea dată de instanța de trimitere reglementării naționale, astfel cum a fost în vigoare până la 18 decembrie 2007, în sensul că, în cauza care face obiectul acțiunii principale, dobânzile de întârziere erau datorate de la 27 noiembrie 2007, deoarece curgerea termenului de rambursare a excedentului de TVA nu a fost afectată de un control fiscal, direktor și guvernul bulgar susțin că, și anterior modificării acestei reglementări, dobânzile de întârziere erau datorate doar de la finalizarea controlului fiscal, întrucât curgerea termenului de rambursare era suspendată pe durata controlului.

- 38 Cu privire la acest aspect, deși este de competența exclusivă a instanței de trimitere să stabilească, în temeiul legislației naționale, astfel cum a fost în vigoare până la 18 decembrie 2007, dacă în acțiunea principală dobânzile erau datorate de la 27 noiembrie 2007, Curtea are în schimb obligația să răspundă la întrebarea preliminară întemeindu-se pe interpretarea dată reglementării naționale de instanța de trimitere și să îi ofere acesteia din urmă toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi permită să aprecieze conformitatea reglementării menționate cu articolul 183 din Directiva privind TVA-ul și cu principiul protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rep., p. I-1129, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea din 10 septembrie 2009, *Plantanol*, C-201/08, Rep., p. I-8343, punctul 45).
- 39 În acest sens, trebuie subliniat că, potrivit jurisprudenței Curții, este întru totul permis și, în general, conform principiului protecției încrederii legitime ca o reglementare nouă să se aplice efectelor viitoare ale unei situații care a apărut sub imperiul unei reglementări anterioare (*Hotărârea din 29 iunie 1999, Butterfly Music*, C-60/98, Rec., p. I-3939, punctul 25 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, principiul protecției încrederii legitime se opune ca o modificare a reglementării naționale să priveze cu efect retroactiv o persoană impozabilă de un drept pe care l-a dobândit în temeiul reglementării anterioare (a se vedea în acest sens *Hotărârea Marks & Spencer*, citată anterior, punctul 45).
- 40 Rezultă că, într-o situație cum este cea care face obiectul acțiunii principale, principiul protecției încrederii legitime se opune ca o modificare a reglementării naționale să priveze cu efect retroactiv o persoană impozabilă de un drept pe care îl avea anterior respectivei modificări și în temeiul căruia trebuia să obțină dobânzi de întârziere aferente sumei reprezentând excedentul de TVA care urma să fie rambursat (a se vedea în acest sens *Hotărârea Marks & Spencer*, citată anterior, punctul 46).
- 41 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 183 din Directiva privind TVA-ul coroborat cu principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede cu efect retroactiv prelungirea termenului în care trebuie efectuată rambursarea

excedentului de TVA, în măsura în care reglementarea menționată privează persoana impozabilă de dreptul pe care îl avea anterior intrării în vigoare a acestei reglementări de a obține dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia să îi fie rambursată.

Cu privire la a doua întrebare

- 42 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva privind TVA-ul, analizat în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, potrivit căreia termenul pentru efectuarea rambursării excedentului de TVA este stabilit în mod normal la 45 de zile, la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia rambursată, dar care prevede că acest termen este prelungit atunci când se inițiază un control fiscal, această prelungire având drept consecință faptul că dobânzile menționate sunt datorate doar de la data finalizării controlului respectiv.
- 43 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintite particularitățile reglementării naționale în discuție în acțiunea principală.
- 44 Mai întâi, această reglementare prevede expres plata dobânzilor de întârziere aferente excedentului de TVA care urmează a fi rambursat. În consecință, Curtea trebuie să se pronunțe doar asupra momentului de la care aceste dobânzi sunt datorate în temeiul articolului 183 din Directiva privind TVA-ul, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale.

- 45 În continuare, trebuie să se constate de asemenea că dreptul conferit de articolul 183 al doilea paragraf din Directiva privind TVA-ul de a refuza rambursarea atunci când excedentul este ne semnificativ, care se aplică *a fortiori* în privința dobânzilor, nu este în discuție în acțiunea principală.
- 46 În sfârșit, trebuie subliniat că reglementarea națională care face obiectul acțiunii principale prevede rambursarea excedentului de TVA doar în măsura în care acesta nu a putut fi imputat asupra cuantumului taxelor datorate în cele trei perioade fiscale care urmează perioadei în care a apărut excedentul, ceea ce înseamnă că reglementarea menționată combină cele două modalități de restituire a excedentului de TVA prevăzute la articolul 183 primul paragraf din Directiva privind TVA-ul, respectiv rambursarea și reportarea.
- 47 În primul rând, în ce privește o astfel de combinare a reportării cu rambursarea excedentului de TVA, trebuie subliniat că nici instanța de trimitere, nici părțile care au prezentat observații Curții nu au pus în discuție, în mod corect, dreptul unui stat membru de a prevedea că acest excedent va fi restituit prin intermediul reportării și, ulterior, prin rambursare. Astfel, articolul 183 din Directiva privind TVA-ul nu trebuie interpretat în sensul că rambursarea și reportarea s-ar exclude reciproc. În caz contrar, un stat membru care a ales reportarea ca modalitate de restituire a excedentului de TVA ar fi împiedicat, cu încălcarea principiilor amintite la punctele 29-33 din prezenta hotărâre, să ramburseze excedentul dacă în perioada fiscală în care a fost reportat, cuantumul TVA-ului datorat este insuficient pentru a permite imputarea aceluia excedent.
- 48 În al doilea rând, în ce privește reportarea excedentului de TVA în cele trei perioade fiscale care urmează perioadei în care acesta a apărut, trebuie să se constate că, desigur, potrivit articolului 183 primul paragraf din Directiva privind TVA-ul, statele membre pot să reporteze excedentul „în perioada următoare”.

49 Cu toate acestea, nu trebuie dedus din această formulare că reportarea, astfel cum este prevăzută de reglementarea națională în cauză în acțiunea principală, este ireconciliabilă cu prevederea menționată. În acest sens, trebuie să se țină cont de faptul, subliniat de guvernul bulgar, că această reglementare a stabilit perioada fiscală care, conform articolului 252 al doilea și al treilea paragraf din Directiva privind TVA-ul, poate varia între o lună și un an. În aceste circumstanțe, reportarea în cele trei perioade fiscale care urmează celei în care a apărut excedentul de TVA nu aduce atingere prin ea însăși principiilor amintite la punctele 29-33 din prezenta hotărâre. Astfel, o asemenea reportare, care presupune ca rambursarea să se efectueze într-o perioadă de trei luni, se înscrie în limitele libertății recunoscute statelor membre de a stabili modalitățile de restituire a excedentului de TVA.

50 În al treilea rând, trebuie subliniat faptul că, potrivit reglementării naționale în cauză în acțiunea principală, rambursarea excedentului menționat se efectuează de regulă în termen de 45 de zile, termen care, în sine, este conform cu articolul 183 din Directiva privind TVA-ul, precum și faptul că dobânzile de întârziere aferente sumei care urmează a fi rambursate sunt datorate de la expirarea acestui termen. Cu toate acestea, în cazul în care autoritățile fiscale inițiază un control fiscal, aceste dobânzi nu sunt datorate decât de la data finalizării controlului.

51 În ce privește o astfel de reglementare, care condiționează obligația administrației fiscale bulgare de a plăti dobânzi de finalizarea unui control fiscal, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, calculul dobânzilor datorate de Trezoreria statului care nu ia în considerare ca punct de plecare ziua în care excedentul de TVA trebuia în mod normal să fie restituit conform Directivei privind TVA-ul este, în principiu, contrar articolului 183 din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Molenheide și alții, citată anterior, punctele 63 și 64).

52 În acest sens, trebuie subliniat că funcționarea normală a sistemului comun al TVA-ului presupune perceperea exactă a taxei. Astfel, fiecare stat membru are obligația să

adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său, iar în această privință, statele membre sunt obligate să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate (Hotărârea din 29 iulie 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Rep., p. I-7639, punctul 21).

- 53 Rezultă că termenul de rambursare a excedentului de TVA poate fi, în principiu, prelungit în vederea efectuării unui control fiscal, fără ca o astfel de prelungire să trebuiască să fie considerată nerezonabilă, în măsura în care această prelungire nu depășește ceea ce este necesar pentru îndeplinirea controlului (a se vedea prin analogie Hotărârea Sosnowska, citată anterior, punctul 27). Cu toate acestea, dacă persoana impozabilă nu poate dispune temporar de sume echivalente cu excedentul de TVA, aceasta suportă un dezavantaj economic care poate fi compensat prin plata dobânzilor, garantându-se astfel respectarea principiului neutralității fiscale.
- 54 Or, întrucât reglementarea în discuție în acțiunea principală combină reportarea cu rambursarea ca metode de restituire a excedentului de TVA, este necesar să se analizeze, în al patrulea rând, dacă prorogarea până la finalizarea controlului fiscal a datei de la care dobânzile sunt datorate, în condițiile în care excedentul a făcut deja obiectul reportării în cele trei perioade fiscale care urmează celei în care acesta a apărut, este compatibilă cu principiile amintite la punctele 29-33 din prezenta hotărâre.
- 55 În această privință, este necesar să se sublinieze, pe de o parte, că aplicarea reglementării în discuție în acțiunea principală are ca efect nu doar privirea persoanei impozabile de sume echivalente cu excedentul de TVA, pe o perioadă considerabilă, respectiv aproape opt luni, ci și excluderea acestei persoane de la dreptul de a beneficia de dobânzile datorate în mod normal în temeiul reglementării amintite.

- 56 Pe de altă parte, trebuie menționat că reglementarea menționată lasă autorităților fiscale libertatea de a iniția un control fiscal în orice moment, chiar la o dată apropiată de scadența rambursării excedentului de TVA, permițând astfel prelungirea în mod considerabil a termenului de rambursare și prorogarea, în același timp, a datei de la care se datorează dobânzi pentru suma care urmează a fi rambursată.
- 57 Prin urmare, persoana impozabilă nu este expusă doar unor dezavantaje pecuniare, ci se află și în imposibilitate de a prevedea data de la care poate să dispună de sumele echivalente cu excedentul de TVA, creându-se astfel o sarcină suplimentară pentru persoana impozabilă.
- 58 În aceste circumstanțe, rezultă că metodele stabilite prin reglementarea națională în discuție în acțiunea principală nu permit persoanei impozabile, contrar principiilor menționate la punctul 33 din prezenta hotărâre, să recupereze în condiții adecvate întreaga creanță reprezentând excedentul de TVA, fără implicarea vreunui risc financiar pentru aceasta.
- 59 Cu toate acestea, trebuie să se răspundă și la întrebarea instanței de trimitere cu privire la impactul asupra aprecierii reglementării naționale în discuție în acțiunea principală pe care îl are posibilitatea conferită persoanei impozabile de a reduce termenul de rambursare prin constituirea unei garanții în numerar.
- 60 În această privință, trebuie amintit că posibilitatea de a constitui o astfel de garanție nu trebuie să aibă drept consecință posibilitatea de a proroga în mod valabil data de la care dobânzile sunt datorate pentru excedentul de TVA până la momentul finalizării controlului fiscal. Astfel cum a statuat Curtea la punctul 32 din Hotărârea Sosnowska, citată anterior, obligația persoanei impozabile de a constitui o asemenea garanție în scopul de a se putea prevala de termenul aplicabil în mod normal, nu are în realitate ca efect decât înlocuirea sarcinii financiare care derivă din imobilizarea sumelor

corespunzătoare excedentului de TVA pe durata controlului fiscal cu sarcina aferentă imobilizării sumei constituite ca garanție.

- 61 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că, în lumina principiului neutralității fiscale, articolul 183 din Directiva privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale potrivit căreia termenul normal de rambursare a excedentului de TVA, la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituită, este prelungit în cazul inițierii unui control fiscal, această prelungire având drept consecință faptul că dobânzile sunt datorate doar de la data finalizării controlului, cu toate că excedentul menționat a făcut deja obiectul unei reportări pe durata celor trei perioade fiscale care urmează perioadei în care acesta a apărut. În schimb, faptul că termenul normal amintit este stabilit la 45 de zile nu încalcă această prevedere.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

- 62 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, a treia și a patra întrebare, pe care este necesar să le analizăm împreună, trebuie să fie înțelese în sensul că prin această instanță de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că se opune ca rambursarea excedentului de TVA să fie efectuată prin compensare.
- 63 În această privință, trebuie subliniat că prin compensare se ajunge la stingerea totală sau parțială a două obligații reciproce, permițând astfel statului membru să își îndeplinească obligația de rambursare.

- 64 Conform jurisprudenței amintite la punctul 33 din prezenta hotărâre, statele membre dispun o libertate certă în ceea ce privește condițiile de rambursare a excedentului de TVA, în măsura în care rambursarea se efectuează într-un termen rezonabil prin plata în numerar sau într-un mod echivalent, precum și în măsura în care nu este implicat niciun risc financiar pentru persoana impozabilă.
- 65 Având în vedere aceste principii, nu există motive care să se opună de manieră generală rambursării excedentului de TVA prin compensare, metoda menționată având ca rezultat stingerea imediată a creanței persoanei impozabile fără ca aceasta din urmă să fie expusă unui risc financiar.
- 66 Această analiză se aplică și în cazul în care creanța statului membru în cauză este contestată de persoana impozabilă, în măsura în care, astfel cum subliniază Comisia Europeană, persoana impozabilă nu este privată de căile de atac efective pentru a-și putea susține punctul de vedere cu privire la creanța bugetară care a fost utilizată în scopul compensării.
- 67 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 183 din Directiva privind TVA-ul trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca rambursarea excedentului de TVA să fie efectuată prin compensare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 68 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

- 1) **Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006, coroborat cu principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede cu efect retroactiv prelungirea termenului în care trebuie efectuată rambursarea excedentului de taxă pe valoarea adăugată, în măsura în care reglementarea menționată privează persoana impozabilă de dreptul pe care îl avea anterior intrării în vigoare a acestei reglementări de a obține dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuia să îi fie rambursată.**

- 2) **În lumina principiului neutralității fiscale, articolul 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale potrivit căreia termenul normal de rambursare a excedentului de taxă pe valoarea adăugată, la expirarea căruia sunt datorate dobânzi de întârziere aferente sumei care trebuie restituită, este prelungit în cazul inițierii unui control fiscal, această prelungire având drept consecință faptul că dobânzile sunt datorate doar de la data finalizării controlului, cu toate că excedentul menționat a făcut deja obiectul unei reportări pe durata celor trei perioade fiscale care urmează perioadei în care acesta a apărut. În schimb, faptul că termenul normal amintit este stabilit la 45 de zile nu încalcă această prevedere.**

- 3) **Articolul 183 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca rambursarea excedentului de taxă pe valoarea adăugată să fie efectuată prin compensare.**

Semnături