



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

24 octombrie 2013 *

„Fiscalitate — Taxă pe valoarea adăugată — Rambursarea excedentului de TVA prin compensare — Anularea notelor de compensare — Obligația de a plăti dobânzi de întârziere persoanei impozabile”

În cauza C-431/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), prin decizia din 21 iunie 2012, primită de Curte la 24 septembrie 2012, în procedura

Agencia Națională de Administrare Fiscală

împotriva

SC Rafinăria Steaua Română SA,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul E. Juhász, președintele Camerei a zecea, îndeplinind funcția de președinte de cameră, și domnii A. Rosas și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SC Rafinăria Steaua Română SA, de D. Dascălu, avocat;
- pentru guvernul român, de R. H. Radu, precum și de E. Gane și de A.-L. Crișan, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Keppenne și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: română.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 183 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Agenția Națională de Administrare Fiscală (denumită în continuare „Agenția”), pe de o parte, și SC Rafinăria Steaua Română SA (denumită în continuare „Steaua Română”), pe de altă parte, cu privire la o cerere de plată a dobânzilor aferente rambursării tardive a excedentului de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitată în amonte din TVA-ul pe care Steaua Română îl datora.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 183 primul paragraf din Directiva TVA prevede:
„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.”
- 4 Potrivit articolului 252 alineatul (2) din Directiva TVA:
„Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.
Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale [a se citi «perioade fiscale diferite»], cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

Dreptul român

- 5 Procedura fiscală este reglementată prin Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală din 24 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 941 din 29 decembrie 2003, republicată în *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007), în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza principală (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”).
- 6 Articolul 124 din Codul de procedură fiscală prevede la alineatul (1) următoarele:
„Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilii au dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut [...] Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabililor.”
- 7 Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1857/2007 din 1 noiembrie 2007 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 785 din 20 noiembrie 2007) privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare prevede în capitolul 1 secțiunea B punctul 6 următoarele:
„Solicitările de rambursare se soluționează, în ordinea cronologică a înregistrării lor la organul fiscal, în termen de maximum 45 de zile calendaristice de la data depunerii decontului cu sume negative de [TVA] cu opțiune de rambursare.”

Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară

- 8 Din deconturile de TVA depuse de societatea Steaua Română pentru lunile decembrie 2007 și ianuarie 2008 a rezultat un sold negativ în valoare de 3 697 738 de lei românești (RON), a cărui rambursare a fost acceptată de Agenție în urma unui control.
- 9 Cu toate acestea, în urma aceluiași control, Agenția a emis o decizie de impunere prin care a stabilit în mod nelegal în sarcina societății Steaua Română două obligații fiscale suplimentare în sumă de 19 002 767 RON cu titlu de TVA și, respectiv, de 5 374 404 RON cu titlu de majorări de întârziere. Ulterior, Agenția a emis două note prin care a efectuat rambursarea excedentului de TVA sub forma unei compensări, ceea ce a condus astfel la lichidarea acestor două obligații fiscale.
- 10 Întrucât contestațiile formulate de Steaua Română împotriva deciziei de impunere și a notelor de compensare au fost respinse, aceasta a formulat acțiuni în justiție la Curtea de Apel Ploiești, care a anulat decizia și notele menționate prin hotărârile din 4 decembrie 2008 și 14 octombrie 2009. Recursurile formulate de Agenție împotriva acestor hotărâri au fost respinse de Înalta Curte de Casație și Justiție prin hotărârile din 9 iunie 2009 și 13 mai 2010. În consecință, Agenția a fost obligată să restituie societății Steaua Română suma de 3 697 738 RON solicitată cu titlu principal.
- 11 Întemeindu-se pe nelegalitatea notelor de compensare și a rambursării cu întârziere a sumei reprezentând TVA-ul nelegal compensat, Steaua Română a solicitat de asemenea Agenției plata dobânzilor aferente acestei sume, calculate de la data expirării termenului legal de 45 de zile prevăzut pentru soluționarea deconturilor de TVA și până la data restituirii efective a sumei menționate. Steaua Română a cifrat cuantumul acestor dobânzi la 1 793 972 RON.
- 12 Întrucât Agenția nu a dat curs acestei cereri în termenul prevăzut de legislația aplicabilă, Steaua Română a depus, în două rânduri, contestații prin care a solicitat plata unei sume totale de 1 793 972 RON cu titlu de dobânzi legale.
- 13 Întrucât această cerere a fost respinsă prin decizia Agenției din 30 septembrie 2010, Curtea de Apel București a anulat această decizie printr-o hotărâre din 14 februarie 2011 și a obligat Agenția să plătească societății Steaua Română suma de 1 793 972 RON cu titlu de dobânzi legale până la 27 iulie 2009.
- 14 Împotriva acestei hotărâri, Agenția a formulat recurs la Înalta Curte de Casație și Justiție.
- 15 În recursul său, Agenția a arătat, în special, că Curtea de Apel București a săvârșit o eroare de drept atunci când a obligat-o la plata sumei de 1 739 972 RON cu titlu de dobânzi legale, dat fiind că legislația aplicabilă nu sancționează modul în care sunt soluționate cererile formulate de contribuabili, ci numai depășirea termenului de soluționare a acestor cereri. Or, deconturile de TVA, precum și celelalte cereri prezentate de Steaua Română ar fi fost examinate cu respectarea termenelor prevăzute. În consecință, nu ar fi datorate dobânzi de întârziere în ceea ce privește perioada în care notele de compensare erau în vigoare.
- 16 Steaua Română a invocat Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Rep., p. I-3873), arătând că, în acea hotărâre, Curtea a tranșat în mod expres interpretarea și aplicarea principiului neutralității TVA-ului prin prisma respectării dreptului persoanelor la dobânzi pentru rambursarea cu întârziere a excedentului de TVA. Steaua Română a solicitat, așadar, respingerea recursului ca nefondat, invocând, în esență, faptul că Agenția nu respectase termenele de rambursare a TVA-ului.

- 17 În aceste condiții, considerându-se obligată, ca instanță de recurs de ultim grad, să sesizeze Curtea în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE, Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dacă interpretarea prevederilor articolului 124 Cod procedură fiscală în sensul că statul nu datorează dobânzi pentru sumele solicitate prin deconturile de TVA pentru perioada cuprinsă între data compensării acestora și data anulării actelor de compensare prin hotărâri judecătorești, este contrară prevederilor articolului 183 din Directiva 2006/112 [...]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca o persoană impozabilă care a solicitat rambursarea excedentului de TVA achitat în amonte din TVA-ul pe care îl datorează să nu poată obține din partea administrației fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administrație pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.
- 19 Trebuie amintit, în această privință, că, deși articolul 183 din Directiva TVA nu prevede 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, această împrejurare nu permite prin ea însăși să se concluzioneze că acest articol trebuie interpretat în sensul că modalitățile stabilite de statele membre în privința rambursării excedentului de TVA sunt scutite de orice control în raport cu dreptul Uniunii (Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctele 27 și 28, precum și jurisprudența citată).
- 20 Astfel, deși punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzută la articolul 183 din Directiva TVA ține, în principiu, de autonomia procedurală a statelor membre, nu este mai puțin adevărat că această autonomie este încadrată de principiile echivalenței și efectivității (Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 29).
- 21 Din jurisprudență rezultă, pe de altă parte, că anumite norme specifice pe care statele membre trebuie să le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA decurg din articolul 183 din Directiva TVA, interpretat în lumina contextului și a principiilor generale care guvernează materia TVA-ului. Astfel, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează pe cel care a fost deja aplicat bunurilor achiziționate și serviciilor primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctele 30-32 și jurisprudența citată).
- 22 Acestea sunt considerațiile în lumina cărora Curtea a statuat deja că modalitățile de rambursare a excedentului de TVA nu pot aduce atingere principiului neutralității sistemului fiscal al TVA-ului făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe, ceea ce implică în special ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil (Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 33).
- 23 Pentru aceleași motive, atunci când rambursarea în favoarea persoanei impozabile a excedentului de TVA intervine după trecerea unui termen rezonabil, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare astfel generate, în detrimentul persoanei impozabile, prin indisponibilizarea sumelor de bani în cauză să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere.

- 24 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că un calcul al dobânzilor datorate de la buget care nu ia în considerare ca punct de plecare ziua în care excedentul de TVA ar fi trebuit în mod normal să fie restituit conform Directivei TVA este, în principiu, contrar articolului 183 din această directivă (Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3, citată anterior, punctul 51). Or, din decizia de trimitere reiese că, în cauza principală, legislația națională aplicabilă prevede în principiu calcularea de dobânzi de întârziere începând de la expirarea unui termen de 45 de zile stabilit pentru soluționarea deconturilor de TVA.
- 25 Pe de altă parte, trebuie să se constate că, din punctul de vedere al persoanei impozabile, motivul pentru care rambursarea excedentului de TVA a intervenit cu întârziere este lipsit de importanță. În acest context, nu există vreo diferență pertinentă între o rambursare târzie intervenită din cauza unei soluționări administrative cu depășirea termenelor prevăzute și cea intervenită din cauza unor acte administrative care au exclus în mod nelegal rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.
- 26 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca o persoană impozabilă care a solicitat rambursarea excedentului de TVA achitat în amonte din TVA-ul pe care îl datorează să nu poată obține din partea administrației fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administrație pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 27 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 zecea) declară:

Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca o persoană impozabilă care a solicitat rambursarea excedentului de taxă pe valoarea adăugată achitată în amonte din taxa pe valoarea adăugată pe care o datorează să nu poată obține din partea administrației fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administrație pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

Semnături