



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

14 iunie 2017*

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată (TVA) — Rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat — Drept de deducere a TVA-ului — Modalități — Principiile egalității de tratament și neutralității fiscale — Principiul efectivității — Reglementare națională care introduce un termen de prescripție”

În cauza C-38/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], prin decizia din 20 ianuarie 2016, primită de Curte la 25 ianuarie 2016, în procedura

Compass Contract Services Limited

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Juhász și C. Vajda, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 decembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Compass Contract Services Limited, de D. Scorey, QC, de O. Jarratt și de D. Stephens, consilieri;
- pentru guvernul Regatului Unit, de D. Robertson și de M. Holt, în calitate de agenți, asistați de A. Macnab, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 martie 2017,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: engleza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor egalității de tratament, neutralității fiscale și efectivității din dreptul Uniunii.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Compass Contract Services Limited (în continuare „Compass”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestora din urmă de a rambursa taxa pe valoarea adăugată (TVA) achitată fără să fi fost datorată de către Compass.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Sub titlul „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, articolul 17 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 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), aplicabilă litigiului principal, prevedea:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru bunurile importate;

(c) [TVA-ul] datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

[...]” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 18 din A șasea directivă, intitulat „Normele care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, prevedea:

„(1) Pentru a-și exercita dreptul de deducere, persoana impozabilă trebuie:

(a) în ceea ce privește deducerile în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (a), să dețină o factură întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (3);

(b) în ceea ce privește deducerile în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (b), să dețină un document de import, în care să figureze ca destinatar sau ca importator, și care să menționeze sau să permită calcularea valorii taxei datorate;

(c) în ceea ce privește deducerile în temeiul articolului 17 alineatul (2) litera (c), să respecte formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

(d) dacă trebuie să plătească taxa în calitate de client sau de cumpărător în cazul aplicării articolului 21 punctul 1, să respecte formalitățile prevăzute de fiecare stat membru.

(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorată pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere în temeiul dispozițiilor alineatului (1).

[...]

(3) Statele membre stabilesc condițiile și modalitățile potrivit cărora o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere care nu a fost efectuată în conformitate cu dispozițiile alineatelor (1) și (2).

(4) Dacă într-o anumită perioadă fiscală valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, statele membre pot fie să raporteze excedentul în următoarea perioadă, fie să efectueze o rambursare, în condițiile pe care le stabilesc.

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul Regatului Unit

- 5 Articolul 25 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă situației de fapt în discuție în litigiul principal (denumită în continuare „Legea din 1994”), prevede:

„[...]

2. Sub rezerva dispozițiilor prezentului articol, [o persoană impozabilă] este abilitată, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, să înregistreze drept credit cuantumul TVA-ului deductibil admis de articolul 26, iar ulterior să deducă acest cuantum din TVA-ul colectat la plata căruia este obligată.

[...]

6. Nicio deducere în temeiul alineatului 2 de mai sus și nicio plată a unui credit de TVA nu pot fi efectuate în lipsa unei cereri în acest sens care respectă termenele și formele prevăzute de regulamente sau în temeiul acestora, cu precizarea că, în cazul unei persoane care nu a realizat nicio prestație impozabilă în cursul exercițiului vizat sau anterior, plata unui credit de TVA trebuie supusă condițiilor (dacă există) pe care Commissioners le consideră oportune, inclusiv condițiilor privind rambursarea în împrejurări speciale.”

- 6 Articolul 80 din Legea din 1994 prevede:

„Creditul sau rambursarea corespunzătoare unui excedent de TVA declarat sau achitat

[...]

(4) Commissioners nu sunt obligați, în urma unei cereri introduse în temeiul prezentului articol,

- a) să acorde un credit de TVA unei persoane în temeiul alineatului 1 sau 1A de mai sus sau
- b) să ramburseze o sumă unei persoane în temeiul alineatului 1B de mai sus

dacă cererea este depusă la mai mult de trei ani de la data relevantă.”

- 7 Articolul 29 din Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă situației de fapt în discuție în litigiul principal, a pus în aplicare articolul 25 menționat din Legea din 1994. Alineatele 1 și 1A ale acestui articol 29 aveau următorul cuprins:

„1. Sub rezerva dispozițiilor alineatului 1A [...] de mai jos și cu excepția cazurilor când există o autorizație sau o instrucțiune generală sau specială contrară emisă de Commissioners, o persoană care solicită o deducere a TVA-ului achitat în amonte în temeiul articolului 25 alineatul 2 din Legea [din 1994] trebuie să prezinte o declarație în acest sens întocmită pentru exercițiul financiar în cursul căruia TVA-ul a devenit exigibil.

1A. Commissioners nu pot autoriza și nici nu pot obliga o persoană să formuleze o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte astfel încât deducerea să trebuiască să fie solicitată la mai mult de trei ani după data până la care trebuie efectuată declarația în temeiul exercițiului financiar în cursul căruia TVA-ul a devenit exigibil.”

- 8 Articolul 121 din Finance Act 2008 (Legea finanțelor din 2008, denumită în continuare „Legea din 2008”) prevede:

„Cererile vechi privind TVA-ul: Termene suplimentare

- 1) Cerința prevăzută la articolul 80 alineatul 4 din [Legea din 1994] potrivit căreia o cerere prevăzută la acest articol trebuie prezentată în termen de trei ani de la data relevantă nu este aplicabilă în cazul unei cereri referitoare la o sumă înregistrată sau achitată pentru un exercițiu financiar încheiat înainte de 4 decembrie 1996 dacă cererea respectivă este depusă înainte de 1 aprilie 2009.
- 2) Cerința prevăzută la articolul 25 alineatul 6 din [Legea din 1994] privind TVA-ul, potrivit căreia o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte trebuie prezentată în termenul prevăzut de regulamente sau în temeiul acestora, nu este aplicabilă în cazul cererilor de deducere a TVA-ului achitat în amonte care a devenit exigibil și cu privire la care solicitantul deținea elementele de probă necesare, pentru un exercițiu financiar încheiat înainte de 1 mai 1997, dacă cererea respectivă este depusă înainte de 1 aprilie 2009.

[...]

- 4) Prezentul articol este considerat intrat în vigoare la 19 martie 2008.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 9 Compass, o societate care furnizează printre altele servicii de alimentație publică, solicită rambursarea sumelor achitate fără să fie datorate cu titlul de TVA, mai precis, pentru două exerciții financiare (trimestre) încheiate în lunile ianuarie și aprilie 1997.
- 10 În cursul anului 1996, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și-a anunțat intenția de a-și modifica legislația în materie de rambursare a excedentelor de TVA colectat și de a reduce de la șase ani la trei ani termenul de prescripție a cererilor aferente unor astfel de rambursări. Această modificare a intrat în vigoare la 4 decembrie 1996. Prin Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), Curtea a decis că principiile efectivității și încrederii legitime se opuneau acestei legislații naționale, întrucât aceasta reducea, cu efect retroactiv și fără o perioadă tranzitorie, termenul în care putea fi solicitată rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat.

- 11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] a aplicat această jurisprudență în domeniul cererilor de deducere a TVA-ului achitat în amonte, Regatul Unit reducând de asemenea de la șase ani la trei ani termenul de prescripție al acestor cereri începând de la 1 mai 1997. În cauza Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], instanța menționată a statuat că, dat fiind că această reducere a termenului de prescripție a fost efectuată fără o perioadă tranzitorie, prezentarea cererilor formulate de persoanele al căror drept la deducerea TVA-ului achitat în amonte a luat naștere anterior datei de 1 mai 1997 trebuie admisă, iar aplicarea acestui nou termen trebuie înlăturată cu privire la ele. Această Hotărâre a Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a fost confirmată la 23 ianuarie 2008 de House of Lords, în hotărârea sa Fleming și Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].
- 12 În urma hotărârii menționate a House of Lords, Commissioners au publicat o doctrină administrativă [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], prin care au declarat că cererile referitoare la TVA introduse ulterior expirării noului termen de trei ani pot viza „un excedent de TVA colectat, care a fost achitat sau declarat în cadrul exercițiilor financiare încheiate anterior datei de 4 decembrie 1996”, precum și „TVA-ul achitat în amonte pentru care dreptul de deducere a luat naștere în cursul exercițiilor financiare încheiate anterior datei de 1 mai 1997”. Aceste două date corespundeau, astfel, intrării în vigoare a noului termen de prescripție redus de trei ani pentru prezentarea, pe de o parte, a cererilor de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat, respectiv, la 4 decembrie 1996, și, pe de altă parte, a cererilor de deducere a TVA-ului achitat în amonte, respectiv, la 1 mai 1997. Aceste cereri referitoare la TVA au primit ulterior denumirea „cereri Fleming”. Articolul 121 din Legea din 2008 a codificat aceste termene de prescripție pentru aceste două tipuri de cereri.
- 13 Din decizia de trimitere reiese că, în luna iunie 2006, Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a statuat că anumite prestații efectuate de Compass cu ocazia preparării unor meniuri reci, pentru care Compass percepea și declara TVA, nu erau supuse TVA-ului. Această instanță a considerat că aceste prestații erau supuse cotei zero de TVA în temeiul legislației naționale, în conformitate cu derogarea permisă la articolul 28 alineatul (2) din A șasea directivă.
- 14 În consecință, Commissioners au recunoscut că Compass a achitat un excedent de TVA. În luna ianuarie 2008, Compass a prezentat cereri de rambursare privind excedentului de TVA colectat pentru perioada 1 aprilie 1973-2 februarie 2002.
- 15 Commissioners au efectuat rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat de către Compass pentru perioada 1 aprilie 1973-31 octombrie 1996. În schimb, aceștia au respins cererile de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat de către această societate pentru perioadele rămase, pentru motivul că aceste cereri erau prescrise. Astfel, ei au considerat că termenul de prescripție de trei ani a început să curgă la 4 decembrie 1996 pentru exercițiile financiare încheiate începând cu acea dată și că acesta expirase la data introducerii cererilor menționate ale Compass. Astfel cum a arătat instanța de trimitere, perioadele în discuție în cauza principală se limitează, astfel, la cele două exerciții financiare ale Compass încheiate ulterior datei de 4 decembrie 1996 și anterior datei de 1 mai 1997, această societate necontestând că prescripția a curs în mod valabil după această din urmă dată.
- 16 Compass a formulat o acțiune la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] împotriva refuzului Commissioners de a-i rambursa TVA-ul achitat fără să fie datorat pentru aceste două exerciții financiare. În susținerea acestei acțiuni, ea afirmă că diferența de tratament între o cerere de rambursare a TVA-ului colectat, precum cea pe care a formulat-o, și o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte este contrară principiului egalității de tratament. Astfel, potrivit Compass, nu este justificat ca, pentru aceleași exerciții financiare, o persoană imposibilă să poată formula o cerere de deducere a TVA-ului, dar nu și o cerere de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat. Discordanța temporală prevăzută de reglementarea din Regatul Unit în ceea ce privește data de la care termenul de prescripție de trei ani intră în vigoare, care

stabilește astfel o diferență de tratament între aceste două tipuri de cereri și care ar fi rezultatul hazardului legat de antecedentele în urma cărora s-a adoptat termenul de prescripție menționat, nu ar fi justificată în mod obiectiv.

- 17 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Divizia fiscalitate)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„(1) Diferența de tratament realizată de Regatul Unit între cererile *Fleming* privind TVA-ul colectat (care puteau fi formulate în temeiul exercițiilor încheiate înainte de 4 decembrie 1996) și cererile *Fleming* privind TVA-ul deductibil (care puteau fi formulate în temeiul exercițiilor încheiate înainte de 1 mai 1997 – respectiv mai târziu decât cererile *Fleming* privind TVA-ul colectat) conduce la:

- (a) o încălcare a principiului egalității de tratament consacrat de dreptul Uniunii și/sau
- (b) o încălcare a principiului neutralității fiscale consacrat de dreptul Uniunii și/sau
- (c) o încălcare a principiului efectivității consacrat de dreptul Uniunii și/sau
- (d) o încălcare a oricărui alt principiu relevant consacrat de dreptul Uniunii?

- (2) În cazul unui răspuns afirmativ la oricare dintre literele (a)-(d) ale întrebării (1), cum trebuie să fie tratate cererile *Fleming* privind TVA-ul colectat în ceea ce privește perioada 4 decembrie 1996-30 aprilie 1997?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 18 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile neutralității fiscale, egalității de tratament și efectivității se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul reducerii termenului de prescripție, pe de o parte, a cererilor de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat și, pe de altă parte, a cererilor de deducere a TVA-ului achitat în amonte, prevede perioade tranzitorii diferite, astfel încât cererile aferente celor două exerciții financiare de trei luni sunt supuse unor termene de prescripție diferite, după cum acestea au ca obiect rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat sau deducerea TVA-ului achitat în amonte.
- 19 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, în conformitate cu articolul 80 alineatul 4 și cu articolul 25 alineatul 6 din Legea din 1994, pus în aplicare la rândul lui prin articolul 29 alineatul 1A din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă faptelor în discuție în litigiul principal, la care face trimitere articolul 121 din Legea din 2008, cererile de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat și cererile de deducere a TVA-ului achitat în amonte sunt supuse aceluiasi termen de prescripție redus de trei ani. În schimb, data de la care acest termen devine aplicabil, astfel cum reiese din perioadele tranzitorii instituite prin articolul 121 din Legea din 2008, care a codificat practica Commissioners, perioade stabilite în vederea conformării cu dreptul Uniunii, astfel cum s-a arătat la punctele 10-12 din prezenta hotărâre, este diferită pentru aceste două tipuri de cereri. Pe de o parte, potrivit articolului 121 alineatul (1) din Legea din 2008, acest termen de prescripție de trei ani nu se aplică în cazul unei cereri de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat care vizează o sumă înregistrată sau achitată pentru un exercițiu financiar încheiat anterior datei de 4 decembrie 1996 dacă cererea este prezentată anterior datei de 1 aprilie 2009. Pe de altă parte, alineatul 2 al acestui articol 121 prevede că termenul de prescripție menționat nu se aplică în cazul unei cereri de deducere a TVA-ului achitat în amonte care a devenit exigibilă pentru un exercițiu financiar anterior datei de 1 mai 1997 dacă această cerere este prezentată anterior datei de 1 aprilie 2009.

- 20 Reiese din decizia de trimitere că cererea de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat formulată de Compass a fost respinsă în temeiul articolului 121 alineatul 1 din Legea din 2008 și al termenului de prescripție de trei ani aplicabil în cazul exercițiilor financiare încheiate după 4 decembrie 1996 pe care acesta îl prevede. Situația ar fi diferită în ipoteza în care o societate ar depune o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte, termenul de prescripție de trei ani aferent acestui tip de cerere nefiind aplicabil decât în cazul exercițiilor financiare încheiate după 1 mai 1997.
- 21 În primul rând, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe bine stabilite, principiul neutralității fiscale se opune, în special, ca bunuri sau prestări de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, C-481/98, EU:C:2001:237, punctul 22, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 32).
- 22 Or, niciun element din dosarul transmis Curții de instanța de trimitere nu permite să se considere că, din punctul de vedere al TVA-ului, prestările de servicii efectuate de Compass au făcut obiectul unui tratament diferit de cel care a fost aplicat în cazul unor prestații similare ale unui operator economic concurent.
- 23 Astfel, după cum arată avocatul general la punctul 54 din concluzii, Commissioners au aplicat în cazul tuturor solicitanților, inclusiv în cel al societății Compass, regulile care guvernează termenele de prescripție, în funcție de natura solicitărilor lor, după cum priveau o cerere de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat sau o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte.
- 24 În al doilea rând, în ceea ce privește principiul egalității de tratament, Curtea a decis că, deși nerespectarea principiului neutralității fiscale, care constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalității de tratament, nu poate fi avută în vedere decât între operatorii economici concurenți, încălcarea principiului general al egalității de tratament poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări, care afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49).
- 25 Potrivit unei jurisprudențe constante, încălcarea principiului egalității de tratament ca urmare a unui tratament diferențiat presupune că situațiile vizate sunt comparabile având în vedere toate elementele care le caracterizează (Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții, C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 25). Elementele care caracterizează diverse situații și, astfel, caracterul lor comparabil trebuie să fie determinate și evaluate în special în funcție de obiectul dispozițiilor în cauză și de finalitatea urmărită prin acestea, cu condiția să se țină seama, în acest scop, de principiile și de obiectivele domeniului căruia îi aparține actul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții, C-127/07, EU:C:2008:728, punctul 26, precum și Hotărârea din 7 martie 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 42).
- 26 Astfel, trebuie să se examineze dacă, din perspectiva termenelor de prescripție prevăzute la articolul 121 din Legea din 2008, situația unui operator economic precum Compass, care dorește să obțină rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat autorităților fiscale, este comparabilă cu situația unui alt operator economic care solicită deducerea TVA-ului achitat în amonte către aceleași autorități.
- 27 În această privință, Compass apreciază că situația unui operator economic care solicită rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat este comparabilă cu cea a unui operator economic care solicită deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru motivul că, în special, astfel cum reiese din Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), acești doi operatori sunt titularii unui credit de TVA față de autoritățile fiscale. În schimb, Regatul Unit și Comisia Europeană arată că aceste situații nu au caracter comparabil, ținând seama de natura juridică diferită a drepturilor pe care sunt întemeiate cele două tipuri de cereri.

- 28 În scopul de a verifica dacă situațiile menționate sunt sau nu sunt comparabile, trebuie, pe de o parte, să se determine elementele care caracterizează o cerere de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat, precum cea a Compass. În această privință, trebuie amintit că A șasea directivă nu cuprinde nicio dispoziție referitoare la regularizarea de către emitentul facturii a TVA-ului facturat fără să fie datorat. În aceste condiții, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care TVA-ul facturat fără să fie datorat poate fi regularizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 septembrie 2000, *Schmeink & Cofreth și Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, punctele 48 și 49, precum și Hotărârea din 11 aprilie 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punctul 25).
- 29 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte (a se vedea în special Hotărârea din 9 noiembrie 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, punctul 12, Hotărârea din 8 martie 2001, *Metallgesellschaft și alții*, C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 84, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail și alții*, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24). Așadar, statul membru este obligat, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 14 ianuarie 1997, *Comateb și alții*, C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 20, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail și alții*, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 24).
- 30 Cererea de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat face parte din sfera dreptului la restituirea plății nedatorate, care, potrivit unei jurisprudențe constante, urmărește să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta i-a impus-o în mod nejustificat operatorului care, în final, l-a suportat efectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2011, *Danfoss și Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, punctul 23).
- 31 Prin urmare, este necesar să se arate că elementul care caracterizează un astfel de drept la rambursare și care stă la originea acestuia este existența unei plăți nedatorate către autoritățile fiscale efectuate de o persoană impozabilă în scopuri de TVA, cu încălcarea dreptului Uniunii. Tocmai caracterul nedatorat al acestui TVA reprezintă temeiul dreptului la rambursare și asigură, în conformitate cu condițiile stabilite de dreptul național al fiecărui stat membru și cu respectarea principiilor echivalenței și efectivității, ca sarcina economică rezultată din această plată să fie neutralizată în privința persoanei impozabile respective.
- 32 În ceea ce privește, pe de altă parte, determinarea elementelor care caracterizează o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte, trebuie subliniat că, deși dreptul la rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat rezultă din principiile generale de drept al Uniunii, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 59 din concluzii și astfel cum reiese de la punctele 29 și 30 din prezenta hotărâre, dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte este prevăzut la articolul 17 și următoarele din A șasea directivă.
- 33 Curtea a statuat deja că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în special Hotărârea din 6 decembrie 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea din 22 iunie 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, punctele 30 și 31).
- 34 Regimul deducerilor vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman*, 268/83,

EU:C:1985:74, punctul 19, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctul 48, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 43).

- 35 Astfel, Curtea a statuat deja că exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului este limitată numai la impozitele datorate și nu poate fi extinsă la TVA-ul facturat fără să fie datorat și plătit autorității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punctele 23 și 27, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 47).
- 36 În consecință, spre deosebire de elementul care caracterizează dreptul la rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat, dreptul la deducerea TVA-ului, care constituie un drept inerent mecanismului TVA-ului, instituit prin sistemul comun al TVA-ului, este întemeiat pe existența unei taxe datorate.
- 37 Rezultă din cele ce precedă că, deși dreptul la rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat vizează să remedieze o situație care rezultă dintr-o încălcare a dreptului Uniunii, permițând beneficiarului acestui drept să neutralizeze o sarcină economică suportată fără să fie datorată, dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte decurge din însăși aplicarea sistemului comun al TVA-ului, astfel încât TVA-ul datorat sau achitat să nu fie suportat de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice supuse TVA-ului, garantând astfel neutralitatea din perspectiva sarcinii fiscale a acestor activități.
- 38 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 60 din concluzii, o asemenea diferență în ceea ce privește natura drepturilor în cauză și obiectivele pe care ele le urmăresc justifică posibilitatea să existe regimuri juridice proprii fiecăruia dintre aceste două drepturi, în special în ceea ce privește conținutul lor, precum și condițiile lor de exercitare, cum sunt termenul de prescripție a acțiunilor prin care se urmărește valorificarea drepturilor menționate și, în special, data de la care un astfel de termen devine aplicabil.
- 39 Prin urmare, faptul că se poate considera, astfel cum arată Compass în observațiile sale scrise, că titularul dreptului la rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat și cel al dreptului la deducerea TVA-ului achitat în amonte sunt, ambii, deținători ai unui credit de TVA față de autoritățile fiscale nu poate, prin el însuși, să conducă la concluzia potrivit căreia situația lor ar fi comparabilă din perspectiva aplicării principiului egalității de tratament în materie fiscală, ținând seama de diferențele fundamentale în ceea ce privește atât obiectivele urmărite de regimurile juridice proprii acestor drepturi, cât și elementele care le caracterizează. Având în vedere aceste diferențe, autoritățile fiscale naționale nu sunt obligate să îi trateze pe titularii drepturilor menționate în același mod în ceea ce privește regimul termenelor de prescripție a cererilor privind aceste drepturi, nici, în special, să prevadă date identice pentru intrarea în vigoare și pentru aplicarea unui nou termen de prescripție.
- 40 În plus, în ceea ce privește Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), invocată de Compass în observațiile sale scrise, astfel cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, trebuie arătat că, desigur, Curtea a arătat, la punctul 50 din acea hotărâre, că principiul general al egalității de tratament are vocația de a se aplica într-o situație în care operatorii economici sunt, toți, deținătorii unui credit de TVA, caută să obțină rambursarea acestuia de la autoritățile fiscale, iar cererile lor de rambursare sunt tratate în mod diferit. Totuși, interpretarea dreptului Uniunii realizată de Curte în acea hotărâre privea o situație în care operatorii economici doreau, toți, să obțină rambursarea TVA-ului pe care l-au achitat fără să fie datorat către autoritățile fiscale, iar cererile lor de rambursare erau tratate în mod diferit. Astfel, ținând seama de diferențele între situația de fapt în discuție în acea hotărâre și cea în discuție în cauza principală, interpretarea realizată de Curte în hotărârea menționată nu poate repune în discuție interpretarea potrivit căreia dreptul la rambursarea TVA-ului achitat fără să fi fost datorat și dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte sunt de naturi diferite.

- 41 Rezultă din cele ce precedă că, din perspectiva perioadelor tranzitorii în materie de prescripție prevăzute la articolul 121 din Legea din 2008, instituite, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 19 din prezenta hotărâre, pentru a garanta efectivitatea dreptului la rambursare și pentru a se conforma dreptului Uniunii, situația unui operator economic precum Compass, care dorește să obțină rambursarea TVA-ului pe care l-a achitat fără să fie datorat autorităților fiscale naționale, nu este comparabilă cu cea a unui alt operator economic care solicită deducerea TVA-ului pe care l-a achitat în amonte către aceleași autorități. În consecință, principiul egalității nu se opune ca aceste două situații să fie tratate în mod diferit în ceea ce privește termenele care rezultă din aceste perioade tranzitorii.
- 42 În ceea ce privește, în al treilea rând, examinarea primei întrebări din perspectiva principiului efectivității, trebuie amintit că Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, punctul 48, precum și Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 36). În această privință, un termen național de decădere de trei ani este rezonabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punctul 35, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 28).
- 43 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja, la punctul 38 din Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), că principiul efectivității nu se opune ca o legislație națională să reducă termenul în care se poate solicita rambursarea unor sume plătite cu încălcarea dreptului Uniunii, cu condiția nu numai ca noul termen stabilit să aibă un caracter rezonabil, ci și ca această nouă legislație să cuprindă un regim tranzitoriu care să permită justițiabililor să dispună, după adoptarea acesteia, de un termen suficient pentru a putea formula cereri de rambursare pe care aveau dreptul să le prezinte sub imperiul vechii legislații.
- 44 Or, trebuie constatat că, astfel cum indică Regatul Unit în observațiile sale scrise, o dispoziție precum articolul 121 din Legea din 2008, care prevede perioade tranzitorii pentru aplicarea termenelor de prescripție reduse pentru cererile de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat și cererile de deducere a TVA-ului achitat în amonte, respectă condițiile stabilite de Curte în Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).
- 45 Împrejurarea că perioadele tranzitorii referitoare la data de la care noi termene de prescripție reduse devin aplicabile sunt diferite după cum privesc unul sau altul dintre termenele care se aplică în cazul acestor două categorii de termene nu poate avea vreo incidență asupra unei asemenea constări, în măsura în care, cu ocazia punerii lor în aplicare, aceste termene nu fac imposibilă sau excesiv de dificilă rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat, precum și deducerea TVA-ului achitat în amonte. Din moment ce, în situația în discuție în litigiul principal, reducerea termenului de prescripție pentru cele două tipuri de cereri în cauză se aplică începând de la 4 decembrie 1996 pentru primele și începând de la 1 mai 1997 pentru cele din a doua categorie, astfel cum s-a amintit la punctul 12 din prezenta hotărâre, o astfel de reducere, care nu a avut efect retroactiv ca urmare a perioadelor tranzitorii, a permis justițiabililor precum Compass să aibă la dispoziție un termen efectiv de trei ani pentru a-și prezenta cererile aferente perioadelor ulterioare datei de 4 decembrie 1996 pentru primele și, respectiv, datei de 1 mai 1997 pentru cele din a doua categorie. Prin urmare, este necesar să se constate că termenele în discuție în litigiul principal au un caracter rezonabil, astfel încât principiul efectivității nu se opune unei astfel de reglementări.

- 46 Rezultă din considerațiile care precedă că trebuie să se răspundă la prima întrebare că principiile neutralității fiscale, egalității de tratament și efectivității nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul reducerii termenului de prescripție, pe de o parte, a cererilor de rambursare a TVA-ului achitat fără să fie datorat și, pe de altă parte, a cererilor de deducere a TVA-ului achitat în amonte, prevede perioade tranzitorii diferite, astfel încât cererile aferente celor două exerciții financiare de trei luni sunt supuse unor termene de prescripție diferite, după cum acestea au drept obiect rambursarea TVA-ului achitat fără să fie datorat sau deducerea TVA-ului achitat în amonte.

Cu privire la a doua întrebare

- 47 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 48 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 patra) declară:

Principiile neutralității fiscale, egalității de tratament și efectivității nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cadrul reducerii termenului de prescripție, pe de o parte, a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată achitate fără să fie datorată și, pe de altă parte, a cererilor de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte, prevede perioade tranzitorii diferite, astfel încât cererile aferente celor două exerciții financiare de trei luni sunt supuse unor termene de prescripție diferite, după cum acestea au drept obiect rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate fără să fie datorată sau deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte.

Semnături