



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 iunie 2012*

„A opta directivă TVA — Norme detaliate privind rambursarea TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării — Termen de înaintare a cererii de rambursare — Termen de decădere”

În cauza C-294/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 3 martie 2011, primită de Curte la 9 iunie 2011, în procedura

Ministero dell’Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

împotriva

Elsacom NV,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, domnul M. Ilešič și doamna M. Berger (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Elsacom NV, de S. Petrecca, avvocato;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul elen, de K. Paraskevopoulou și de Z. Chatzipavlou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de K. Szijjártó și de Z. Tóth, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de D. Recchia, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: italiana.

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 7 alineatul (1) primul paragraf din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ministero dell’Economia e delle Finanze și Agenzia delle Entrate (denumite în continuare, împreună, „administrația fiscală”), pe de o parte, și Elsacom NV (denumită în continuare „Elsacom”), societate cu sediul în Țările de Jos, pe de altă parte, cu privire la rambursarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul”) achitate de aceasta din urmă în Italia în cursul anului 1999.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO L 44, p. 23) a abrogat și a înlocuit A opta directivă TVA. Articolul 28 alineatul (2) din Directiva 2008/9 precizează, cu toate acestea, că dispozițiile cuprinse în A opta directivă TVA se aplică în continuare cererilor de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010, ceea ce este cazul în acțiunea principală.
- 4 Potrivit celui de al treilea considerent al celei de A opta directive TVA:
„[...] diferențele dintre sistemele în vigoare în prezent în statele membre, care provoacă în unele cazuri perturbarea comerțului și denaturarea concurenței, trebuie eliminate.”
- 5 Articolul 2 din această directivă prevedea:
„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau aferentă importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din Directiva 77/388/CEE și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b).”
- 6 În temeiul articolului 3 litera (a) din directiva menționată:
„Pentru a putea beneficia de restituire, orice persoană plătitoare de impozit, așa cum este menționată în articolul 2, care nu livrează bunuri și nu prestează servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării trebuie:
(a) să înainteze autorităților competente [...] o cerere [...]”

- 7 Potrivit articolului 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă TVA:
„Cererile sunt înaintate autorității competente [...] în termen de șase luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibilă.”
- 8 Punctul B din anexa C la această directivă avea următorul cuprins:
„Cererea [...] se înaintează până la data de 30 iunie a anului următor anului vizat de cerere [...]”
- 9 Articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9 prevede:
„Cererea de rambursare este trimisă [...] cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. [...]”
- 10 Articolul 1 din Directiva 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei 2008/9 (JO L 275, p. 1) prevede:
„La articolul 15 alineatul (1) din Directiva 2008/9/CE se adaugă următorul paragraf:
«Cererile de rambursare referitoare la perioadele de rambursare din anul 2009 se trimit [...] cel târziu la 31 martie 2011.»”

Dreptul italian

- 11 Articolul 16 din Decretul Președintelui Republicii nr. 793 din 30 decembrie 1981 (GURI nr. 358 din 31 decembrie 1981), promulgat în special pentru a adapta sistemul de TVA la dreptul Uniunii, a introdus în Decretul Președintelui Republicii nr. 633 privind instituirea și reglementarea taxei pe valoarea adăugată (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) din 26 octombrie 1972 (supliment ordinar la GURI nr. 292 din 11 noiembrie 1972, denumit în continuare „DPR nr. 633/72”), articolul 38 ter, care însărcinează ministrul de finanțe, în cooperare cu ministrul trezoreriei publice, să stabilească prin decret normele detaliate și termenele aplicabile cererilor de rambursare.
- 12 Decretul ministrului de finanțe nr. 2672 privind normele de aplicare a dispozițiilor menționate la articolul 38 ter din DPR nr. 633/72, cu modificările ulterioare, referitor la normele detaliate privind rambursarea TVA-ului către persoanele impozabile nerezidente (Decreto del Ministero delle Finanze n. 2672, norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 38 ter del [DPR nr. 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti) din 20 mai 1982 (GURI nr. 146 din 29 mai 1982) prevede la articolul 1 al doilea paragraf că rambursarea trebuie efectuată „la cererea persoanelor interesate, care trebuie înaintată până la data de 30 iunie a anului calendaristic” următor celui vizat de cerere.

Situația de fapt din acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 13 Administrația fiscală a refuzat rambursarea TVA-ului pe care Elsacom îl achitase în baza unor facturi primite de la cocontractanții săi în Italia în cursul anului 1999. Cererea de rambursare aferentă fusese depusă la 27 iulie 2000. Administrația fiscală a motivat refuzul prin tardivitatea cererii, care, potrivit articolului 1 al doilea paragraf din Decretul nr. 2672 al ministrului de finanțe din 20 mai 1982 menționat, ar fi trebuit să fie depusă cel târziu la 30 iunie 2000.

- 14 Commisione tributaria provinciale di Roma a admis acțiunea introdusă de Elsacom împotriva deciziei administrației fiscale, considerând că termenul de șase luni calculat de la sfârșitul anului vizat de taxă, prevăzut la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă TVA, era doar un termen de recomandare și nu constituia, așadar, un termen de decădere.
- 15 Administrația fiscală a formulat apel împotriva acestei decizii la Commissione tributaria del Lazio, care a menținut decizia pronunțată de Commissione tributaria provinciale di Roma.
- 16 Administrația fiscală a formulat recurs împotriva hotărârii la instanța de trimitere, susținând că termenul menționat era un termen de decădere.
- 17 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Termenul de șase luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibilă, care este prevăzut, pentru înaintarea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată de către persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă [TVA], este un termen de decădere, cu alte cuvinte, este stabilit sub sancțiunea decăderii din dreptul la rambursare?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

- 18 Mai întâi, trebuie examinată excepția invocată de Elsacom, potrivit căreia întrebarea preliminară ar fi inadmisibilă întrucât dispozițiile a căror interpretare și a căror aplicare ar fi necesare pentru soluționarea acțiunii principale nu ar face parte din dreptul Uniunii, ci din dreptul intern.
- 19 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că, deși nu este de competența Curții să interpreteze o dispoziție națională, aceasta este totuși competentă, în cadrul unei trimiteri preliminare, să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care sunt de natură să îi permită să aprecieze compatibilitatea acestei dispoziții naționale cu dreptul Uniunii în vederea soluționării cauzei deduse judecății sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, Pontina Ambiente, C-172/08, Rec., p. I-1175, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 20 Pe de altă parte, numai instanța națională sesizată cu acțiunea principală și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, întrucât întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, punctul 76 și jurisprudența citată). Întrebările adresate de instanța națională beneficiază, așadar, de o prezumție de relevanță (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2010, Rosenbladt, C-45/09, Rep., p. I-9391, punctul 33).
- 21 Prezumția de relevanță a întrebărilor adresate cu titlu preliminar de instanțele naționale nu poate fi înlăturată decât în cazuri excepționale, atunci când este evident că interpretarea solicitată a dispozițiilor dreptului Uniunii vizate de aceste întrebări nu are nicio legătură cu obiectul acțiunii principale (a se vedea Hotărârea din 17 februarie 2011, Weryński, C-283/09, Rep., p. I-601, punctul 34 și jurisprudența citată).

22 Or, în speță, întrebarea adresată de instanța de trimitere privește interpretarea dreptului Uniunii, mai precis, a articolului 7 alineatul (1) primul paragraf din A opta directivă TVA, și nu este evident că interpretarea solicitată a dispoziției menționate nu are nicio legătură cu obiectul acțiunii. În consecință, această întrebare este admisibilă.

Cu privire la fond

23 În ceea ce privește fondul, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă termenul de șase luni prevăzut, pentru înaintarea unei cereri de rambursare a TVA-ului, la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă TVA este un termen de decădere.

24 În această privință, trebuie să se observe, mai întâi, că rezultă chiar din cuprinsul acestei dispoziții că termenul prevăzut la articolul sus-menționat este un termen de decădere.

25 Deși este adevărat, desigur, că anumite versiuni lingvistice ale dispoziției respective – cum ar fi, printre altele, versiunea spaniolă („dentro”), versiunea italiană („entro”) și versiunea engleză („within”) – ar putea da naștere la incertitudini cu privire la natura termenului menționat, punctul B din anexa C la aceleași versiuni lingvistice ale celei de A opta directive TVA arată în mod clar că termenul în discuție nu este un simplu termen de recomandare.

26 Această interpretare este confirmată de alte versiuni lingvistice ale articolului 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă TVA. Astfel, de exemplu, în versiunea franceză, acest articol prevede expres că o cerere de rambursare se înaintează „au plus tard” (cel mai târziu) în termen de șase luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibilă. Această precizare indică foarte clar faptul că o cerere nu poate fi depusă în mod valabil ulterior acestei date (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2010, Grecia/Comisia, C-54/09 P, Rep., p. I-7537, punctul 46). La fel se întâmplă, printre altele, în versiunea germană („spätestens”) și în versiunea olandeză („uiterlijk”). De asemenea, punctul B din anexa C la această directivă cuprinde, în orice caz în versiunile germană, franceză și olandeză, o mențiune analoagă care confirmă această interpretare.

27 În această privință, trebuie subliniat că, în temeiul unei jurisprudențe constante, diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii trebuie să fie interpretate în mod uniform și, prin urmare, în caz de divergențe între aceste versiuni, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte (a se vedea în special Hotărârea din 29 aprilie 2010, M și alții, C-340/08, Rep., p. I-3913, punctul 44 și jurisprudența citată).

28 În continuare, în ceea ce privește finalitatea reglementării în cauză, trebuie amintit că obiectivul celei de A opta directive TVA, potrivit celui de al treilea considerent al acesteia, constă în aceea că „[...] diferențele dintre sistemele în vigoare în prezent în statele membre, care provoacă în unele cazuri perturbarea comerțului și denaturarea concurenței, trebuie eliminate”.

29 Pe de altă parte, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rep., p. I-623, punctul 16 și jurisprudența citată).

30 Or, stabilirea unui termen de recomandare, adică a unui termen care nu este prevăzut sub sancțiunea decăderii, pentru înaintarea unei cereri de rambursare a TVA-ului în temeiul articolului 2 coroborat cu articolul 3 din A opta directivă TVA este contrară fie obiectivului privind armonizarea urmărit de A opta directivă TVA, fie, după caz, jurisprudenței menționate la punctul anterior.

- 31 Astfel, pe de o parte, dacă termenul de șase luni prevăzut la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă TVA ar trebui interpretat ca fiind un termen de recomandare, acest lucru ar avea drept consecință să permită statelor membre să aplice propria legislație din domeniul prescripției drepturilor, eventual mai restrictivă, astfel încât, în această situație, termenele care rezultă din respectiva legislație națională ar determina, în cele din urmă, perioada pe care o au la dispoziție persoanele impozabile pentru a depune o cerere de rambursare a TVA-ului. Or, termenele din domeniul prescripției extinctive a drepturilor nu sunt armonizate în Uniunea Europeană și, în consecință, pot varia de la un stat membru la altul. O astfel de interpretare ar fi, așadar, contrară obiectivului urmărit de A opta directivă TVA potrivit căruia „diferențele dintre sistemele în vigoare în prezent în statele membre [...] trebuie eliminate”.
- 32 Pe de altă parte, dacă articolul 7 alineatul (1) primul paragraf din A opta directivă TVA nu ar prevedea decât un termen de recomandare, iar statele membre, în loc să aplice legislația națională mai restrictivă în materie de prescripție, s-ar referi numai la termenul prevăzut la acest articol, posibilitatea de a înainta în mod valabil o cerere de rambursare a TVA-ului nu ar fi supusă niciunei limitări în timp. Un astfel de rezultat ar fi inconciliabil cu jurisprudența menționată la punctul 29 din prezenta hotărâre, care poate fi transpusă la cazurile de rambursare prevăzute de A opta directivă TVA.
- 33 În sfârșit, cu titlu suplimentar, trebuie să se observe că, prin adoptarea articolului 15 alineatul (1) prima teză din Directiva 2008/9, statele membre au prelungit cu trei luni termenul în cauză. Astfel cum susține, în esență, Comisia Europeană, se poate deduce de aici că statele membre însele au pornit de la principiul că termenul în cauză este un termen de decădere, prelungirea unui termen fiind în general necesară numai dacă expirarea acestuia determină decăderea din dreptul care ar fi trebuit să fie exercitat înainte de expirarea termenului respectiv. Aceeași concluzie se poate desprinde, cu atât mai mult, din faptul că articolul 1 din Directiva 2010/66 a prelungit din nou, cu titlu excepțional și numai cu privire la cererile de rambursare referitoare la o perioadă din anul 2009, termenul de depunere până la 31 martie 2011, pentru a remedia problemele tehnice apărute în cursul anului 2010 la primirea, de către autoritățile competente, a cererilor de rambursare referitoare la exercițiul fiscal 2009.
- 34 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea formulată că termenul de șase luni prevăzut, pentru înaintarea unei cereri de rambursare a TVA-ului, la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă TVA este un termen de decădere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 35 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 cincea) declară:

Termenul de șase luni prevăzut, pentru înaintarea unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf ultima teză din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării este un termen de decădere.

Semnături