

Cauza C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

împotriva

Ministero delle Finanze

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Corte suprema di cassazione)

„A opta directiv? TVA – Articolele 2 și 5 – Persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii – Tax? pl?tit? f?r? s? fie datorat? – Modalit??i de restituire”

Sumarul hotărârii

1. *Dispozi?ii fiscale – Armonizarea legisla?iilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Restituirea taxei persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii*

(Directiva 79/1072 a Consiliului, art. 2 și 5)

2. *Dispozi?ii fiscale – Armonizarea legisla?iilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Persoane obligate la plata taxei*

(Directiva 77/388 a Consiliului, art. 21 punctul 1)

3. *Dispozi?ii fiscale – Armonizarea legisla?iilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? – Regularizarea taxei facturate f?r? s? fie datorat?*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

1. Articolele 2 și 5 din A opta directiv? 79/1072/CEE privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii trebuie s? fie interpretate în sensul c? taxa pe valoarea ad?ugat? nedatorat? și facturat? din gre?eal? beneficiarului presta?iilor, ulterior pl?tit? la Trezoreria statului membru în care se g?se?te locul prest?rii, nu poate face obiectul restituirii în temeiul acestor prevederi legale.

A opta directiv?, care nu are ca obiectiv s? pun? în discu?ie sistemul instituit de A ?asea directiv? 77/388 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, vizeaz? stabilirea modalit??ilor de rambursare a taxei pe valoarea ad?ugat? pl?tite într?un stat membru de c?tre persoanele impozabile stabilite în alt stat membru. Obiectivul s?u este, astfel, acela de a armoniza dreptul la rambursare, astfel cum rezult? din articolul 17 alineatul (3) din a ?asea directiv?. Într?adev?r, articolele 2 și 5 din a opta directiv? trimit explicit la articolul 17 din a ?asea directiv?. În aceste condi?ii, din moment ce dreptul la deducere, în sensul articolului 17, nu poate fi extins la taxa pe valoarea ad?ugat? facturat? și pl?tit? f?r? s? fie datorat? la autoritatea fiscal?, trebuie s? se constate c? această tax? pe valoarea ad?ugat? nu poate face obiectul unei restituiri în temeiul dispozi?iilor celei de a opta directive.

(a se vedea punctele 25-28 și dispozitiv 1)

2. Cu excepția cazurilor expres prevăzute la articolul 21 punctul 1 din Așasea directivă 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată de Directiva 92/111, numai furnizorul trebuie să fie considerat obligat la plata taxei pe valoarea adăugată către autoritățile fiscale din statul membru în care se găsește locul prestării.

(a se vedea punctul 33 și dispozitiv 2)

3. Principiile neutralității, efectivității și nediscriminării nu se opun unei legislații naționale conform căreia numai furnizorul poate solicita autorităților fiscale restituirea sumelor plătite cu titlu de taxă pe valoarea adăugată fără să fie datorate, iar persoana care a fost prestată serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor. Totuși, în cazul în care restituirea taxei pe valoarea adăugată devine imposibilă sau excesiv de dificilă, statele membre trebuie să prevadă instrumentele necesare pentru a permite persoanei care a fost prestată serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității.

Acest răspuns nu poate fi afectat de legislația națională în materie de impozitare directă, întrucât sistemul de impozitare directă, în ansamblul său, nu are legătură cu cel privind taxa pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctele 42 și 45 și dispozitiv 3)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

15 martie 2007(*)

„A opta directivă TVA – Articolele 2 și 5 – Persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritorii – Taxă plătită fără să fie datorată – Modalități de restituire”

În cauza C-35/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 23 iunie 2004, primită de Curte la 31 ianuarie 2005, în procedura

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

împotriva

Ministero delle Finanze,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii P. Kriš, J. Klučka, J.

Makarczyk și G. Arestis (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 martie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, de S. Pettinato, avvocato,
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de doamnele M. Afonso și M. Velardo, precum și de domnul A. Aresu, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 iunie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 2 și 5 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (denumită în continuare „Reemtsma”), pe de o parte, și Ministero delle Finanze (Ministerul de Finanțe), pe de altă parte, referitor la refuzul acestuia din urmă de a restitui parțial taxa pe valoare adăugată (denumită în continuare „TVA”) asupra prestațiilor de promovare publicitară și de marketing care i-au fost furnizate în Italia.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 din a opta directivă prevede:

„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).”

4 Articolul 5 primul paragraf din a opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, bunurile și serviciile pentru care taxa poate fi restituită trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 17 din Directiva 77/388/CEE, așa cum se aplică în statul membru care face restituirea.”

5 Conform articolului 9 alineatul (2) litera (e) din Așasea 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 de Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992 (JO L 384, p. 47, denumită în continuare „a șasea directivă”):

„Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți [...] în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu permanent pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

– servicii de publicitate;

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 din a șasea directivă este formulat astfel:

„(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 cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, persoanele impozabile au dreptul de a deduce din impozitul pe care sunt pasibile și plătească:

a) taxa pe valoarea adăugată exigibilă sau achitată pentru bunurile care le-au fost livrate sau pentru serviciile care le-au fost prestate sau pentru bunurile care urmează să le fie livrate sau pentru serviciile care urmează să le fie prestate de către altă persoană impozabilă;

[...]

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane impozabile dreptul la deducerea sau restituirea taxei pe valoarea adăugată menționată la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

a) unor tranzacții legate de activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2), desfășurate în alt țară, care ar îndeplini condițiile pentru deducerea impozitului dacă s-ar desfășura pe teritoriul țării;

[...]” [traducere neoficială]

7 Conform articolului 21 punctul 1 din a șasea directivă:

„Următoarele persoane sunt supuse la plata taxei pe valoarea adăugată:

1. în cadrul sistemului intern:

(a) persoana impozabilă care efectuează furnizări de bunuri sau servicii impozabile, altele decât cele prevăzute la litera (b). Dacă furnizările de bunuri sau servicii impozabile sunt efectuate de o persoană plătitoare de taxă care nu este stabilită pe teritoriul țării, statele membre pot adopta

reglementări prin care taxele sunt plătite de o altă persoană. Un reprezentant sau persoana pentru care se efectuează furnizarea de bunuri sau servicii impozabile poate fi desemnată ca respectiva persoană. [...] Statele membre pot prevedea ca altcineva decât persoana plătitoare de taxă să fie răspunzătoare în mod solidar pentru plata taxei.

(b) persoanele cărora le sunt prestate servicii în conformitate cu articolul 9 alineatul (2) litera (e) sau persoanele identificate ca supuse la plata taxei pe valoarea adăugată pe teritoriul cărora le sunt furnizate servicii în conformitate cu articolul 28b secțiunile C, D sau E, dacă serviciile sunt efectuate de o persoană impozabilă stabilită în străinătate; totuși, statele membre pot impune ca prestatorul serviciilor să fie răspunzător în mod solidar pentru plata taxei;

(c) orice persoană care include taxa pe valoarea adăugată pe o factură sau pe alt document care servește ca factură.” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

8 Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 privind instituirea și reglementarea taxei pe valoare adăugată (supliment ordinar la GURI nr. 1, din 11 noiembrie 1972, p. 1, denumit în continuare „Decretul prezidențial nr. 633/72”), adoptat în aplicarea celei de a opta directive, prevede la articolul 17 alineatul 1:

„Persoane impozabile – Taxa este datorată de către persoanele care efectuează cesiuni de bunuri și prestări de servicii impozabile, care trebuie să o plătească Trezoreriei, cumulativ pentru toate tranzacțiile efectuate și net după deducerea prevăzută la articolul 19, în funcție de modalitățile și în termenele prevăzute la titlul II.”

9 Articolul 19 al doilea paragraf din Decretul prezidențial nr. 633/72 prevede:

„Taxa aplicabilă achiziționării sau importului de bunuri și servicii aferente tranzacțiilor exonerate sau care nu sunt supuse taxei nu este deductibilă [...]”

10 Articolul 38b din Decretul prezidențial nr. 633/72 este formulat astfel:

„Persoanele impozabile, domiciliată și rezidente în statele membre ale Comunității Economice Europene, care nu sunt identificate direct în sensul articolului 35b și care nu și-au desemnat un reprezentant în sensul celui de al doilea paragraf al articolului 17, impozabile în statul în care își au domiciliul sau reședința, care nu au efectuat tranzacții în Italia, cu excepția prestațiilor de transport și a altor prestații accesorii neimpozabile în sensul articolului 9, precum și a prestațiilor prevăzute la articolul 7 al patrulea paragraf litera (d), pot obține, pentru orice perioadă mai mică de un an, restituirea taxei, dacă aceasta este deductibilă conform articolului 19, atunci când poartă asupra unor bunuri mobile și a unor servicii importate sau achiziționate, cu condiția ca valoarea globală a acestora să nu fie mai mică de două sute de euro. [...]”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

11 Situația de fapt, așa cum reiese din ordonanța de trimitere, poate fi rezumată astfel.

12 Reemtsma este o societate al cărei sediu este situat în Germania și care nu dispune de un sediu permanent în Italia. În 1994, i-au fost furnizate servicii de publicitate și de marketing de către o societate italiană, servicii pentru care aceasta din urmă a facturat o sumă totală de 175 022 025 ITL cu titlu de TVA.

13 TVA-ul a fost imputat Reemtsma și plătit la Trezoreria italiană.

14 Reemtsma a solicitat atunci restituirea parțială a două sume de TVA achitate pentru anul 1994, pe care considera că le-a plătit fără să le fi datorat, întrucât serviciile în cauză fuseseră prestate pentru o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru, altul decât Republica Italiană, în speță în Germania, astfel încât TVA-ul era datorat în acest stat membru.

15 Autoritățile fiscale naționale au refuzat această restituire și Reemtsma a contestat refuzul în fața instanțelor italiene. Acțiunea sa a fost respinsă atât în primă instanță, cât și în apel, pe motiv că facturile emise se refereau la servicii de promovare publicitară și de marketing nesupuse TVA-ului, întrucât condiția teritorială nu era îndeplinită din moment ce fuseseră prestate unei persoane impozabile în alt stat membru.

16 Reemtsma a sesizat atunci Corte suprema di cassazione, care, considerând că soluționarea litigiului depinde de interpretarea regulilor și principiilor de drept comunitar, a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În măsura în care subordonează restituirea către achizitor sau către clientul nerezident condiției ca bunurile și serviciile să fi fost utilizate în vederea unor tranzacții impozabile, articolul 2 și articolul 5 din opta directivă [...] trebuie să fie interpretate în sensul că TVA-ul nedatorat și facturat în cascadă din greșeală, apoi plătit la Trezorerie, poate de asemenea să dea dreptul la restituire? În cazul unui răspuns afirmativ, o dispoziție de drept național care exclude restituirea către achizitorul sau către clientul nerezident, întemeindu-se pe caracterul nedeductibil al taxei, odată imputată și plătită, chiar dacă nu este datorată, este contrară dispozițiilor citate anterior ale directivei [menționate]?

2) Ca regula generală, este posibil să se deducă din sistemul TVA că achizitorul/clientul datorează taxa Trezoreriei? Este compatibil cu acest sistem, și în special cu principiile neutralității TVA-ului, al efectivității și al nediscriminării, să nu se acorde, în temeiul dreptului intern, achizitorului/clientului supus TVA-ului – și prezumat supus, în temeiul legislației naționale, obligațiilor de facturare și de plată – un drept la restituire din partea autorităților fiscale în cazul în care taxa nedatorată a fost imputată persoanei interesate și plătită? Un sistem național – precum cel dedus din interpretarea pe care o dau instanțele naționale – este contrar principiilor efectivității și nediscriminării în materie de restituire a TVA-ului perceput cu încălcarea dreptului comunitar, în măsura în care permite achizitorului/clientului să acționeze numai împotriva furnizorului/prestatarului de servicii, dar nu și împotriva autorităților fiscale, în ciuda existenței, în ordinea juridică națională, a unui caz similar de percepere, de către un reprezentant al contribuabilului, a impozitelor directe datorate de acesta din urmă, având în vedere că atât acesta, cât și reprezentantul său sunt îndreptățiți să solicite restituirea plății nedatorate Trezoreriei [?]”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 2 și 5 din opta directivă trebuie interpretate în sensul că TVA-ul nedatorat și facturat din greșeală beneficiarului serviciilor, apoi plătit Trezoreriei statului membru în care se găsește locul prestării acestor servicii, poate face obiectul restituirii.

18 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că sistemul comun al TVA-ului nu prevede în mod expres cazul în care o astfel de taxă a fost facturată din greșeală.

19 Nu se contestă de către părțile din acțiunea principală faptul că serviciile prestate în beneficiul Reemtsma, constând în servicii de promovare publicitară și de marketing, nu erau

supuse TVA-ului. Într-adevăr, conform articolului 9 alineatul (2) litera (e) din a șasea directivă, locul prestării serviciilor de publicitate furnizate către persoane stabilite în Comunitate, dar în afara țării prestatarului, este locul unde persoana careia îi este prestat serviciul a stabilit sediul sau un sediu permanent pentru care au fost prestate serviciile. În această unea principală, respectivele servicii sunt prezumate a fi fost prestate în Germania.

20 În ceea ce privește articolul 2 din a opta directivă, acesta prevede că orice persoană impozabilă stabilită în alt stat membru decât cel în care se găsește locul prestării are dreptul la restituirea TVA-ului aferent serviciilor care i-au fost prestate în statul membru în care este situat locul menționat în vederea tranzacțiilor vizate în special la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din a șasea directivă. Potrivit articolului 5 alineatul (1) din a opta directivă, restituirea este determinată conform articolului 17 din a șasea directivă, așa cum este aplicat acesta în statul membru în care se efectuează restituirea.

21 Reemtsma consideră că limitarea dreptului la restituire doar la TVA-ul deductibil nu înseamnă că taxa care a fost facturată și plătită la Trezorerie făr s fie datorată nu poate face obiectul restituirii. Într-adevăr, articolul 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă, așa cum a fost interpretat în hotărârea Curții din 17 septembrie 1997, Langhorst (C-141/96, Rec., p. I-5073), s-ar opune principiului potrivit căruia dreptul la deducere nu se aplică decât taxelor datorate. Reemtsma consideră că dreptul la deducerea taxei respective este unul dintre principalele instrumente care permit respectarea principiului neutralității TVA-ului și, de aceea, un astfel de drept nu poate fi restricționat.

22 Guvernul italian și Comisia Comunităților Europene consideră, în schimb, că nu este cazul să se invoce articolele 2 și 5 din a opta directivă pentru a solicita restituirea TVA-ului facturat din greșeală, dat fiind că nu există un drept la deducerea taxei plătite prevăzut la articolul 17 alineatul (2) din a șasea directivă. Într-adevăr, hotărârea din 13 decembrie 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec., p. 4227), s-ar opune dreptului la deducerea TVA-ului facturat și plătit făr s fie datorat la autoritatea fiscală.

23 Cu titlu preliminar, trebuie amintit faptul că, la punctul 13 din hotărârea Genius Holding, citată anterior, Curtea a constatat că exercitarea dreptului la deducerea TVA-ului este limitată la taxele datorate, adică la taxele aferente unei tranzacții supuse TVA-ului sau achitate în măsura în care erau datorate. Curtea a considerat astfel că dreptul la deducere nu include TVA-ul datorat, în temeiul articolului 21 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă, exclusiv datorită faptului că este menționat în factură (a se vedea în special hotărârea Genius Holding, citată anterior, punctul 19). În această privință, Curtea a confirmat ulterior această jurisprudență în hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, Rec., p. I-6973, punctul 53), și în hotărârea din 6 noiembrie 2003, Karageorgou și alții (C-78/02-C-80/02, Rec., p. I-13295, punctul 50).

24 În aceste condiții, trebuie să se examineze dacă jurisprudența menționată la punctul precedent este aplicabilă în contextul celei de a opta directive.

25 Trebuie amintit, în această privință, că a opta directivă nu are ca obiectiv să pună în discuție sistemul instituit de a șasea directivă (a se vedea în special hotărârea din 26 septembrie 1996, Debouche, C-302/93, Rec., p. I-4495, punctul 18).

26 În plus, a opta directivă vizează stabilirea modalităților de rambursare a TVA-ului plătit într-un stat membru de către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru. Obiectivul său este, astfel, acela de a armoniza dreptul la rambursare, astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (3) din a șasea directivă (a se vedea în special hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec., p. I-6109, punctul 20). Într-adevăr, așa cum reiese din punctul 20 al

prezentei hotărâri, articolele 2 și 5 din a opta directivă trimit explicit la articolul 17 din a șasea directivă.

27 În aceste condiții, din moment ce dreptul la deducere, în sensul articolului 17, nu poate fi extins la TVA-ul facturat și plătit fără să fie datorat la autoritatea fiscală, trebuie să se constate că acest TVA nu poate face obiectul unei restituiri în temeiul dispozițiilor celei de a opta directive.

28 Având în vedere aprecierile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 și articolul 5 din a opta directivă trebuie să fie interpretate în sensul că TVA-ul nedatorat și facturat din greșeală beneficiarului serviciilor, apoi plătit la Trezoreria statului membru în care se găsește locul prestării, nu poate face obiectul restituirii în temeiul acestor dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

29 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, este suficient ca persoana care i se prestează serviciile să aibă dreptul de a solicita restituirea TVA-ului de la furnizorul care l-a facturat din greșeală și care ar putea, la rândul său, să ceară restituirea acestuia de la autoritatea fiscală sau dacă un astfel de beneficiar de servicii trebuie să își poată îndrepta cererea direct împotriva acestei autorități. Această întrebare este divizată în trei părți.

30 În primul rând, instanța de trimitere întreabă dacă persoana care i-au fost prestate serviciile poate fi considerată, în general, ca persoană obligată la plata TVA-ului către autoritățile fiscale din statul membru în care se găsește locul prestării.

31 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 21 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă, „următoarele persoane sunt supuse la plata taxei pe valoarea adăugată [...] în cadrul sistemului intern [...] persoana impozabilă care efectuează furnizări de bunuri sau servicii impozabile, altele decât cele prevăzute la litera (b)”. Articolul 21 stabilește, așadar, regula de principiu conform căreia numai furnizorul datorează TVA și are obligații față de autoritățile fiscale. Cu toate acestea, excepțiile de la această regulă sunt enumerate limitativ de aceeași dispoziție, alte excepții putând fi autorizate de către Consiliul Uniunii Europene în temeiul articolului 27 din a șasea directivă. Astfel, în cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabile este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul național, statele membre pot adopta dispoziții prin care să se prevadă că taxa este datorată de o altă persoană, care poate fi beneficiarul serviciilor taxabile.

32 Or, chiar dacă, într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, în care se aplică mecanismul de transfer al obligației fiscale prevăzut la articolul 9 alineatul (2) litera (e) din a șasea directivă, Reemtsma ar fi putut să solicite restituirea TVA-ului în calitate de persoană impozabilă, trebuie amintit că, așa cum arată avocatul general la punctul 77 din concluzii, în cadrul acestui mecanism, Reemtsma întreține relații cu autoritățile fiscale ale statului membru în care își are sediul, în speță Republica Federală Germania, și nu cu cele ale statului membru în care furnizorul acesteia din urmă a facturat și declarat TVA-ul fără să fie datorat, respectiv Republica Italiană.

33 Trebuie, așadar, să se răspundă la prima parte a celei de a doua întrebări că, cu excepția ipotezelor expres prevăzute la articolul 21 punctul 1 din a șasea directivă, numai furnizorul trebuie să fie considerat obligat la plata TVA-ului către autoritățile fiscale din statul membru în care se găsește locul prestării.

34 În al doilea rând, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă sistemul comun de TVA, precum și principiile neutralității, efectivității și nediscriminării se opun unei legislații

na?ionale, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, care nu acord? beneficiarului serviciilor un drept la restituirea TVA?ului de c?tre autoritatea fiscal? în cazul în care aceast? tax? nu este datorat?, dar a fost totu?i pl?tit? autorit??ii fiscale a statului membru în care se g?se?te locul prest?rii de c?tre persoana c?reia i?au fost prestate serviciile.

35 Reemtsma consider? c? principiul efectivit??ii presupune ca legisla?ia na?ional? s? nu împiedice exercitarea dreptului la restituirea sumelor pl?tite cu titlu de TVA prin înc?lcarea reglement?rii aplicabile. Într?adev?r, principiul respectiv ar putea fi înc?lcat ca urmare a insolabilit??ii furnizorului sau a unor eventuale hot?râri contradictorii ale instan?ei civile ?i ale instan?ei fiscale.

36 Comisia estimeaz?, în schimb, c? este acceptabil un sistem fiscal precum cel pus în aplicare în Italia, în care, pe de o parte, numai furnizorul poate, în principiu, s? solicite autorit??ilor fiscale restituirea TVA?ului, iar pe de alt? parte, persoana c?reia i?au fost prestate servicii poate reclama furnizorului cuantumul achitat f?r? s? fie datorat, conform dreptului civil. În aceast? privin??, statele membre sunt libere s? aleag? procedura pe care o consider? adecvat? pentru a asigura acest? restituire, cu condi?ia ca principiul efectivit??ii s? fie respectat. Punerea în aplicare a acestuia ar necesita astfel ca persoana c?reia i?au fost prestate serviciile s? poat? ac?iona direct împotriva autorit??ilor respective dac? restituirea s?ar dovedi practic imposibil? sau excesiv de dificil?.

37 Trebuie s? se sublinieze în aceast? privin?? c?, în absen?a unei reglement?ri comunitare în materie de cereri de restituire a taxelor, sistemul juridic intern al fiec?rui stat membru este cel care trebuie s? prevad? condi?iile în care aceste cereri pot fi efectuate, aceste condi?ii trebuind s? respecte principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii, ceea ce înseamn? c? nu trebuie s? fie mai pu?in favorabile decât cele referitoare la solicit?ri similare întemeiate pe dispozi?ii de drept intern ?i nici organizate astfel încât s? fac? practic imposibil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? comunitar? (a se vedea în special hot?rârea din 17 iunie 2004, Recheio – Cash & Carry, C?30/02, Rec., p. I?6051, punctul 17, ?i hot?rârea din 6 octombrie 2005, MyTravel, C?291/03, Rec., p. I?8477, punctul 17).

38 Trebuie amintit de asemenea c? a ?asea directiv? nu prevede nicio dispozi?ie referitoare la regularizarea de c?tre emitentul facturii a TVA?ului facturat nelegal. A ?asea directiv? define?te, la articolul 20, numai condi?iile care trebuie îndeplinite pentru ca deducerea taxelor impuse anterior s? poat? fi regularizat? la nivelul beneficiarului livr?rii de bunuri sau prest?rii de servicii. În aceste condi?ii, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie s? determine condi?iile în care TVA?ul facturat f?r? s? fie datorat poate fi regularizat (a se vedea hot?rârea Schmeink & Cofreth ?i Strobel, citat? anterior, punctele 48 ?i 49).

39 Având în vedere jurispruden?a amintit? la cele dou? puncte precedente, trebuie s? se admit? c?, în principiu, un sistem precum cel în discu?ie în ac?iunea principal?, în care, pe de o parte, furnizorul care a pl?tit TVA?ul din gre?eal? autorit??ilor fiscale poate cere restituirea acesteia, iar pe de alt? parte, persoana c?reia i?au fost prestate servicii poate exercita o ac?iune de drept civil în restituirea pl??ii nedatorate împotriva acestui furnizor, respect? principiile neutralit??ii ?i efectivit??ii. Într?adev?r, un astfel de sistem îi permite persoanei c?reia i?au fost prestate serviciile, care a suportat sarcina taxei facturate din gre?eal?, s? ob?in? restituirea sumelor pl?tite f?r? s? fie datorate.

40 Trebuie amintit în plus c?, potrivit unei jurispruden?e constante, în absen?a unei reglement?ri comunitare în materie, modalit??ile procedurale destinate s? asigure protejarea drepturilor pe care le au justi?iabilii în temeiul dreptului comunitar sunt stabilite de ordinea juridic? intern? a fiec?rui stat membru în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre (a se vedea în special hot?rârea din 16 mai 2000, Preston ?i al?ii, C?78/98, Rec., p. I?3201, punctul

31, precum și hotărârile din 19 septembrie 2006, i-21 Germany și Arcor, C-392/04 și C-422/04, Rec., p. I-8559, punctul 57).

41 În această privință, așa cum în mod întemeiat arată Comisia, dacă restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în caz de insolabilitate a furnizorului, principiile respective pot impune ca persoana care i-a fost prestate serviciile să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale. Astfel, statele membre trebuie să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei care i-a fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității.

42 Trebuie, așadar, să se răspundă la a doua parte a celei de a doua întrebări că principiile neutralității, efectivității și nediscriminării nu se opun unei legislații naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, potrivit căreia numai furnizorul poate solicita autorităților fiscale restituirea sumelor plătite cu titlu de TVA fără să fie datorate, iar persoana care i-a fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor. Totuși, în cazul în care restituirea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă, statele membre trebuie să prevadă instrumentele necesare pentru a permite persoanei care i-a fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității.

43 În al treilea rând, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă principiile echivalenței și nediscriminării se opun unei legislații naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, care permite persoanei care i-a fost prestate serviciile să acționeze numai împotriva furnizorului, și nu și a autorităților fiscale, cu toate că există, în sistemul național de impozitare directă, un caz în care, în ipoteza unei percepții nedatorate, atât persoana însărcinată cu colectarea impozitului, cât și cea care datorează impozitul pot acționa împotriva autorităților respective.

44 În această privință, este suficient să se constate că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, interzicerea discriminării nu este decât o formă specifică a principiului general al egalității în dreptul comunitar, care impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv (a se vedea în special hotărârea din 18 mai 1994, Codorniu/Consiliul, C-309/89, Rec., p. I-1853, punctul 26, și hotărârea din 17 iulie 1997, Național Farmers' Union și alții, C-354/95, Rec., p. I-4559, punctul 61).

45 În speță, sistemul de impozitare directă, în ansamblul său, nu are legătură cu cel privind TVA-ul. Reiese că legislația națională în materie de impozitare directă nu poate afecta răspunsul dat la partea a doua a celei de a doua întrebări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 doua) declară:

1) **Articolele 2 și 5 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 trebuie să fie interpretate în sensul că taxa pe valoare adăugată nedatorată și facturată din greșeală beneficiarului prestațiilor, ulterior plătită la**

Trezoreria statului membru în care se găsește locul prestării, nu poate face obiectul restituirii în temeiul acestor prevederi legale.

2) Cu excepția cazurilor expres prevăzute la articolul 21 punctul 1 din Așasea 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, astfel cum a fost modificată de Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, numai furnizorul trebuie să fie considerat obligat la plata taxei pe valoare adăugată către autoritățile fiscale din statul membru în care se găsește locul prestării.

3) – Principiile neutralității, efectivității și nediscriminării nu se opun unei legislații naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, conform căreia numai furnizorul poate solicita autorităților fiscale restituirea sumelor plătite cu titlu de taxă pe valoarea adăugată fără să fie datorate, iar persoana care a fost prestată serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor. Totuși, în cazul în care restituirea taxei pe valoare adăugată devine imposibilă sau excesiv de dificilă, statele membre trebuie să prevadă instrumentele necesare pentru a permite persoanei care a fost prestată serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată, în vederea respectării principiului efectivității.

– Legislația națională în materie de impozitare directă nu poate afecta răspunsul dat la această întrebare.

Semnături

* Limba de procedură: italiana.