

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

14 iunie 2017(1)

„Trimitere preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Rambursarea TVA?ului achitat f?r? s? fie datorat – Drept de deducere a TVA?ului – Modalit??i – Principiile egalit??ii de tratament ?i neutralit??ii fiscale – Principiul efectivit??ii – Reglementare na?ional? care introduce un termen de prescrip?ie”

În cauza C?38/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim? Instan?? (Camera fiscal?), Regatul Unit], prin decizia din 20 ianuarie 2016, primit? de Curte la 25 ianuarie 2016, în procedura

Compass Contract Services Limited

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul T. von Danwitz, pre?edinte de camer?, domnii E. Juhász ?i C. Vajda, doamna K. Jürimäe ?i domnul C. Lycourgos (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 8 decembrie 2016,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Compass Contract Services Limited, de D. Scorey, QC, de O. Jarratt ?i de D. Stephens, consilieri;
- pentru guvernul Regatului Unit, de D. Robertson ?i de M. Holt, în calitate de agen?i, asista?i de A. Macnab, barrister;
- pentru Comisia European?, de M. Owsiany?Hornung ?i de M. Wasmeier, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 2 martie 2017,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea principiilor egalit??ii de tratament,

neutralitate fiscală și efectivitate 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 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 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”), aplicabil 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 Așasea 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 obligat.

[...]

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 corespunde toare 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 prevăzută 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 înțelesă 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

acelea?i exerci?ii financiare, o persoan? impozabil? s? poat? formula o cerere de deducere a TVA?ului, dar nu ?i o cerere de rambursare a TVA?ului achitat f?r? s? fie datorat. Discordan?a temporal? prev?zut? de reglementarea din Regatul Unit ?n ceea ce prive?te data de la care termenul de prescrip?ie de trei ani intr? ?n vigoare, care stabile?te astfel o diferen?? de tratament ?ntre aceste dou? tipuri de cereri ?i care ar fi rezultatul hazardului legat de antecedentele ?n urma c?rora s?a adoptat termenul de prescrip?ie men?ionat, nu ar fi justificat? ?n mod obiectiv.

17 ?n aceste condi?ii, First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim? Instan?? (Divizia fiscalitate)] a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele ?ntreb?ri preliminare:

„(1) Diferen?a de tratament realizat? de Regatul Unit ?ntre cererile *Fleming* privind TVA?ul colectat (care puteau fi formulate ?n temeiul exerci?iilor ?ncheiate ?nainte de 4 decembrie 1996) ?i cererile *Fleming* privind TVA?ul deductibil (care puteau fi formulate ?n temeiul exerci?iilor ?ncheiate ?nainte de 1 mai 1997 – respectiv mai târziu decît cererile *Fleming* privind TVA?ul colectat) conduce la:

- (a) o înc?lcare a principiului egalit??ii de tratament consacrat de dreptul Uniunii ?i/sau
- (b) o înc?lcare a principiului neutralit??ii fiscale consacrat de dreptul Uniunii ?i/sau
- (c) o înc?lcare a principiului efectivit??ii consacrat de dreptul Uniunii ?i/sau
- (d) o înc?lcare a oric?rui alt principiu relevant consacrat de dreptul Uniunii?

(2) ?n cazul unui r?spuns afirmativ la oricare dintre literele (a)-(d) ale ?ntreb?rii (1), cum trebuie s? fie tratate cererile *Fleming* privind TVA?ul colectat ?n ceea ce prive?te perioada 4 decembrie 1996-30 aprilie 1997?”

Cu privire la ?ntreb?rile preliminare

Cu privire la prima ?ntrebare

18 Prin intermediul primei ?ntreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, ?n esen??, s? se stabileasc? dac? principiile neutralit??ii fiscale, egalit??ii de tratament ?i efectivit??ii se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea ?n discu?ie ?n litigiul principal, care, ?n cadrul reducerii termenului de prescrip?ie, pe de o parte, a cererilor de rambursare a TVA?ului achitat f?r? s? fie datorat ?i, pe de alt? parte, a cererilor de deducere a TVA?ului achitat ?n amonte, prevede perioade tranzitorii diferite, astfel încât cererile aferente celor dou? exerci?ii financiare de trei luni sunt supuse unor termene de prescrip?ie diferite, dup? cum acestea au ca obiect rambursarea TVA?ului achitat f?r? s? fie datorat sau deducerea TVA?ului achitat ?n amonte.

19 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, ?n conformitate cu articolul 80 alineatul 4 ?i cu articolul 25 alineatul 6 din Legea din 1994, pus ?n aplicare la rîndul lui prin articolul 29 alineatul 1A din Regulamentul din 1995 privind taxa pe valoarea ad?ugat?, ?n versiunea aplicabil? faptelor ?n discu?ie ?n litigiul principal, la care face trimitere articolul 121 din Legea din 2008, cererile de rambursare a TVA?ului achitat f?r? s? fie datorat ?i cererile de deducere a TVA?ului achitat ?n amonte sunt supuse aceluia?i termen de prescrip?ie redus de trei ani. ?n 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 ?n vederea conform?rii cu dreptul Uniunii, astfel cum s?a ar?tat la punctele 10-12 din prezenta hot?râre, este diferit? pentru aceste dou? tipuri de cereri. Pe de o parte, potrivit articolului 121 alineatul (1) din Legea din 2008, acest termen de prescrip?ie de trei ani nu se aplic? ?n cazul unei cereri de

rambursare a TVA-ului achitat f?r? s? fie datorat care vizeaz? o sum? înregistrat? sau achitat? pentru un exerci?iu financiar încheiat anterior datei de 4 decembrie 1996 dac? cererea este prezentat? anterior datei de 1 aprilie 2009. Pe de alt? parte, alineatul 2 al acestui articol 121 prevede c? termenul de prescrip?ie men?ionat nu se aplic? în cazul unei cereri de deducere a TVA-ului achitat în amonte care a devenit exigibil? pentru un exerci?iu financiar anterior datei de 1 mai 1997 dac? această cerere este prezentat? anterior datei de 1 aprilie 2009.

20 Reiese din decizia de trimitere c? cererea de rambursare a TVA-ului achitat f?r? s? fie datorat formulat? de Compass a fost respins? în temeiul articolului 121 alineatul 1 din Legea din 2008 ?i al termenului de prescrip?ie de trei ani aplicabil în cazul exerci?iilor financiare încheiate dup? 4 decembrie 1996 pe care acesta îl prevede. Situa?ia ar fi diferit? în ipoteza în care o societate ar depune o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte, termenul de prescrip?ie de trei ani aferent acestui tip de cerere nefiind aplicabil decât în cazul exerci?iilor financiare încheiate dup? 1 mai 1997.

21 În primul rând, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e bine stabilite, principiul neutralit??ii fiscale se opune, în special, ca bunuri sau prest?ri de servicii asem?n?toare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hot?rârea din 3 mai 2001, Comisia/Fran?a, C?481/98, EU:C:2001:237, punctul 22, precum ?i Hot?rârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C?259/10 ?i C?260/10, EU:C:2011:719, punctul 32).

22 Or, niciun element din dosarul transmis Cur?ii de instan?a de trimitere nu permite s? se considere c?, din punctul de vedere al TVA-ului, prest?rile de servicii efectuate de Compass au f?cut obiectul unui tratament diferit de cel care a fost aplicat în cazul unor presta?ii similare ale unui operator economic concurent.

23 Astfel, dup? cum arat? avocatul general la punctul 54 din concluzii, Commissioners au aplicat în cazul tuturor solicitan?ilor, inclusiv în cel al societ??ii Compass, regulile care guverneaz? termenele de prescrip?ie, în func?ie de natura solicit?rilor lor, dup? cum priveau o cerere de rambursare a TVA-ului achitat f?r? s? fie datorat sau o cerere de deducere a TVA-ului achitat în amonte.

24 În al doilea rând, în ceea ce prive?te principiul egalit??ii de tratament, Curtea a decis c?, de?i nerespectarea principiului neutralit??ii fiscale, care constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalit??ii de tratament, nu poate fi avut? în vedere decât între operatorii economici concuren?i, înc?lcarea principiului general al egalit??ii de tratament poate fi caracterizat?, în materie fiscal?, prin alte tipuri de discrimin?ri, care afecteaz? operatori economici care nu sunt în mod necesar concuren?i, dar se g?sesc totu?i într?o situa?ie comparabil? în alte privin?e (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, punctul 49).

25 Potrivit unei jurispruden?e constante, înc?lcarea principiului egalit??ii de tratament ca urmare a unui tratament diferen?iat presupune c? situa?iile vizate sunt comparabile având în vedere toate elementele care le caracterizeaz? (Hot?rârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ?i al?ii, C?127/07, EU:C:2008:728, punctul 25). Elementele care caracterizeaz? diverse situa?ii ?i, astfel, caracterul lor comparabil trebuie s? fie determinate ?i evaluate în special în func?ie de obiectul dispozi?iilor în cauz? ?i de finalitatea urm?rit? prin acestea, cu condi?ia s? se ?in? seama, în acest scop, de principiile ?i de obiectivele domeniului c?ruia îi apar?ine actul respectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ?i al?ii, C?127/07, EU:C:2008:728, punctul 26, precum ?i Hot?rârea 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 Așeza 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). Aadar, 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 făr s fie datorat rezultat 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 se a 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 făr s fie datorat și plătit autorităților 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 făr s 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 Rezultat din cele ce precedă că, deși dreptul la rambursarea TVA-ului achitat făr s fie datorat vizează și remedieze o situație care rezultat dintr-o încălcare a dreptului Uniunii, permițând beneficiarului acestui drept să neutralizeze o sarcină economică suportată făr s 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 făr s fie datorat și cel al dreptului la deducerea TVA-ului achitat în amonte sunt, ambii, de înțeles ai unui credit de TVA față de autoritățile fiscale nu poate, prin el însuși, să conducă la concluzia potrivit căreia situația lor ar fi

comparabil? din perspectiva aplicării principiului egalității de tratament în materie fiscală, ?inând seama de diferențele fundamentale în ceea ce privește atât obiectivele urm?rite de regimurile juridice proprii acestor drepturi, cât ?i 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 ?i 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), invocat? de Compass în observațiile sale scrise, astfel cum s?a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, trebuie ar?tat c?, desigur, Curtea a ar?tat, la punctul 50 din aceea hotărâre, c? 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, caut? să obțin? rambursarea acestuia de la autoritățile fiscale, iar cererile lor de rambursare sunt tratate în mod diferit. Totuși, interpretarea dreptului Uniunii realizat? de Curte în acea hotărâre privea o situație în care operatorii economici doreau, toți, să obțin? rambursarea TVA?ului pe care l?au achitat f?r? să fie datorat c?tre autoritățile fiscale, iar cererile lor de rambursare erau tratate în mod diferit. Astfel, ?inând seama de diferențele între situația de fapt în discuție în acea hotărâre ?i cea în discuție în cauza principală, interpretarea realizat? de Curte în hotărârea menționat? nu poate repune în discuție interpretarea potrivit c?reia dreptul la rambursarea TVA?ului achitat f?r? să fi fost datorat ?i dreptul la deducerea TVA?ului achitat în amonte sunt de naturi diferite.

41 Rezult? din cele ce preced? c?, din perspectiva perioadelor tranzitorii în materie de prescripție prev?zute 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 ?i pentru a se conforma dreptului Uniunii, situația unui operator economic precum Compass, care dorește să obțin? rambursarea TVA?ului pe care l?a achitat f?r? să fie datorat autorităților fiscale naționale, nu este comparabil? cu cea a unui alt operator economic care solicit? deducerea TVA?ului pe care l?a achitat în amonte c?tre 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 rezult? din aceste perioade tranzitorii.

42 În ceea ce privește, în al treilea rând, examinarea primei întrebări din perspectiva principiului efectivității, trebuie amintit c? Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea dec?derii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât ?i administrația în cauz?. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dac?, prin definiție, împlinirea acestor termene determin? 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 ?i Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q?Beef ?i Bosschaert, C-89/10 ?i C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 36). În această privință, un termen național de dec?dere 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 ?i Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 28).

43 Pe de alt? parte, Curtea a statuat deja, la punctul 38 din Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), c? principiul efectivității nu se opune ca o legislație națională să reduc? termenul în care se poate solicita rambursarea unor sume plătite cu înc?lcarea dreptului Uniunii, cu condiția nu numai ca noul termen stabilit să aib? un caracter rezonabil, ci ?i ca această nouă legislație să cuprind? un regim tranzitoriu care să permit? justițiabililor să dispun?, 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, respectiv 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 constatări, în măsura în care, cu ocazia punerii lor în aplicare, aceste termene nu fac imposibil sau excesiv de dificil 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 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 Rezultat 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 datorat 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 datorat sau deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în

amonte.

Semn?turi

1 Limba de procedur?: engleza.