

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a noua)

14 februarie 2019(*)

„Trimitere preliminar? – A treisprezecea directiv? 86/560/CEE – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Principiile efectivit??ii ?i echivalen?ei – Întreprindere care nu este stabilit? în Uniune – Decizie prealabil? ?i decizie definitiv? de refuz al ramburs?rii TVA?ului – Num?r de identificare în scopuri de TVA eronat”

În cauza C?562/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Audiencia Nacional (Curtea Na?ional?, Spania), prin decizia din 15 septembrie 2017, primit? de Curte la 25 septembrie 2017, în procedura

Nestrade SA

împotriva

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico?Administrativo Central,

CURTEA (Camera a noua),

compus? din doamna K. Jürimäe, pre?edint? de camer?, ?i domnii E. Juhász ?i C. Vajda (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administratoare,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 28 noiembrie 2018,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Nestrade SA, de E. Codes Feijoo, procurador, ?i de A. Iglesias Querol, abogada;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de F. Clotuche?Duvieusart, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dispozițiilor celei de A treisprezecea directive 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 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 Comunității (JO 1986, L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Nestrade SA, o societate comercială cu sediul în Elveția, pe de o parte, și Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Agenția de Stat a Administrației Fiscale, Spania) și Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania), pe de altă parte, în legătură cu un refuz parțial al rambursării taxei pe valoarea adăugată (TVA) ca urmare a unei decizii definitive anterioare acestui refuz.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A treisprezecea directivă

3 Potrivit articolului 2 din A treisprezecea directivă:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 3 și 4, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, în condițiile prevăzute în continuare, orice [TVA] aplicat unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării de către altă persoană impozabilă sau care i-a fost perceput pentru importul de bunuri în statul respectiv, în măsura în care aceste bunuri sau servicii nu sunt folosite în scopul tranzacțiilor menționate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din [A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1)] sau pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă.

(2) Statele membre pot face restituirile menționate în alineatul (1) cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri.

(3) Statele membre pot solicita numirea unui reprezentant fiscal.”

4 Articolul 3 alineatul (1) din această A treisprezecea directivă prevede:

„Restituirile menționate în articolul 2 alineatul (1) se acordă pe baza cererii persoanei impozabile. Statele membre stabilesc procedura de depunere a cererilor, inclusiv termenele limită de depunere, perioada la care trebuie să se refere cererile, autoritatea competentă să le primească și valorile minime care pot fi solicitate în cerere. Statele membre stabilesc de asemenea sistemul de efectuare a restituirilor, inclusiv termenul limită. Ele impun solicitantului obligațiile ce îi revin, astfel încât statele membre să poată stabili dacă cererea este justificată și să poată preveni fraudele, în special obligația de a furniza dovezi că solicitantul desfășoară o activitate economică în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din Directiva [77/388]. Solicitantul trebuie să certifice, printr-o declarație scrisă, că în perioada dată nu a efectuat nici o tranzacție care nu îndeplinește condițiile prevăzute în articolul 1 punctul 1 din prezenta directivă.”

Directiva 2006/112/CE

5 Articolul 170 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul

comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”), prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din [A treisprezecea directivă], al articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 din 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 2008, L 44, p. 23)] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în următoarele scopuri:

- (a) operațiunile prevăzute la articolul 169;
- (b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

6 Articolul 171 din această directivă prevede:

„(1) TVA este rambursată persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, în conformitate cu normele detaliate stabilite în Directiva [2008/9].

(2) TVA este rambursată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității în conformitate cu normele de aplicare stabilite de [A treisprezecea directivă].

Persoanele impozabile prevăzute la articolul 1 din [A treisprezecea directivă] sunt considerate, de asemenea, în sensul aplicării directivei menționate anterior, persoane impozabile care nu sunt stabilite în Comunitate atunci când, în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, au efectuat doar livrarea de bunuri sau prestarea de servicii unui destinatar desemnat ca persoană obligată la plata TVA în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.

(3) [A treisprezecea directivă] nu se aplică:

- (a) quantumurilor TVA care, conform legislației statului membru în care se face rambursarea, au fost facturate incorect;
- (b) quantumurilor TVA facturate pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite de TVA în temeiul articolului 138 sau al articolului 146 alineatul (1) litera (b).”

Dreptul spaniol

7 Articolul 119 bis din Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată) din 28 decembrie 1992, intitulat „Regimul special al rambursărilor către anumiți întreprinzători sau profesioniști care nu sunt stabiliți pe teritoriul de aplicare a [TVA-ului] sau în Comunitate, în Insulele Canare, în Ceuta sau în Melilla”, în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, prevede:

„Întreprinzătorii sau profesioniștii care nu sunt stabiliți pe teritoriul de aplicare a [TVA-ului] sau în Comunitate, în Insulele Canare, în Ceuta sau în Melilla pot solicita rambursarea [TVA-ului] plătit pentru achizițiile sau importurile de bunuri sau servicii realizate pe respectivul teritoriu dacă sunt îndeplinite condițiile și limitările prevăzute la articolul 119 din prezenta lege, cu excepția

dispozițiilor speciale indicate în continuare și potrivit procedurii definite pe cale normativă:

[...]"

8 Articolul 31 din Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Decretul regal 1624/1992 de aprobare a Regulamentului privind taxa pe valoarea adăugată) din 29 decembrie 1992, intitulat „Rambursări către întreprinderi sau profesioniști care nu stabilește pe teritoriul de aplicare a [TVA-ului], însă sunt stabiliți în Comunitate, în Insulele Canare, în Ceuta sau în Melilla”, prevede:

„[...]

7. [...]

În situația în care există îndoieli cu privire la validitatea sau la exactitatea datelor dintr-o cerere de rambursare sau din exemplarul în format electronic al facturilor sau al documentelor de import la care aceasta se referă, organul investit cu examinarea cererii poate solicita eventual persoanei care a depus cererea prezentarea acestor documente în original prin inițierea procedurii de obținere de informații suplimentare sau ulterioare, prevăzută la articolul 119 alineatul 7 din Legea 37/1992. Aceste documente în original sunt puse la dispoziția autorității fiscale până la expirarea termenului de prescripție a obligației fiscale.

Destinatarul solicitării de informații suplimentare sau ulterioare trebuie să răspundă la solicitare în termen de o lună de la data primirii acesteia.

8. Decizia privind cererea de rambursare trebuie să fie adoptată și comunicată solicitantului în termen de patru luni de la data primirii cererii de organul competent să o adopte.

Totuși, în situația în care sunt necesare informații suplimentare sau ulterioare, decizia va fi adoptată și comunicată solicitantului în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau de la expirarea unui termen de o lună de la data la care aceste informații au fost solicitate, dacă destinatarul nu s-a conformat. În asemenea situații, durata procedurii de rambursare este de cel puțin șase luni de la data primirii cererii de către autoritatea competentă să o examineze.

În orice caz, în măsura în care este necesară solicitarea de informații suplimentare sau ulterioare, termenul maxim de soluționare a cererii de rambursare este de opt luni calculate de la data primirii acestei cereri. Se consideră că cererea a fost respinsă în cazul în care nu este primită o comunicare expresă în sensul soluționării sale în termenele prevăzute în prezentul alineat.

[...]

10. Solicitantul poate contesta respingerea în tot sau în parte a cererii sale în conformitate cu prevederile titlului V din [Ley 58/2003 General Tributaria (Legea 58/2003 de stabilire a codului general al impozitelor, denumit în continuare «Codul general al impozitelor») din 17 decembrie 2003].

[...]"

9 Articolul 31 bis din Decretul regal 1624/1992 menționat prevede:

„[...]

3. Facturile în original și celelalte documente care justifică dreptul de rambursare trebuie menținute la dispoziția autorității fiscale pe durata termenului de prescripție a obligației fiscale.

[...]

5. Procesarea și soluționarea cererilor de rambursare prevăzute în prezentul articol se realizează în conformitate cu prevederile articolului 31 alineatele 6-11 din prezentul regulament.”

10 Potrivit articolului 139 din Codul general al impozitelor, intitulat „Încetarea procedurii de control limitat”:

„1. Procedura de control limitat se va încheia prin una dintre următoarele modalități:

- a) prin decizia expresă a autorității fiscale, având conținutul prevăzut la alineatul următor;
- b) prin caducitate, la expirarea termenului prevăzut la articolul 104 din prezenta lege, fără ca o decizie expresă să fie comunicată în acest sens, autoritatea având însă posibilitatea de a relua procedura în termenul de prescripție.

[...]

2. Decizia administrativă prin care se finalizează procedura de control limitat trebuie să prevadă cel puțin următoarele:

- a) obligația fiscală sau elemente ale acesteia și perioada care face obiectul controlului;
- b) descrierea măsurilor specifice adoptate;
- c) prezentarea situației de fapt și a temeiurilor juridice ale deciziei;
- d) decizia de regularizare provizorie [...].”

11 Articolul 219 din Codul general al impozitelor, intitulat „Revocarea deciziilor de aplicare a impozitelor și de sancționare”, prevede:

„1. Autoritatea fiscală își poate revoca actele în beneficiul părților interesate în situația în care consideră că încălcă în mod evident legea, dacă împrejurările care au intervenit și care afectează o anumită situație juridică specifică pun în evidență caracterul inadecvat al actului emis sau dacă în cursul procedurii părțile interesate au fost lipsite de dreptul la apărare.

Revocarea nu va constitui, în niciun caz, o derogare sau o excepție nepermisă de normele fiscale și nu va fi contrară principiului egalității, interesului public sau ordinii juridice.

2. Revocarea este posibilă numai dacă termenul de prescripție nu a expirat.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Nestrade, având sediul social și domiciliul fiscal situate în Elveția, realizează în Spania operațiuni supuse TVA-ului.

13 La 21 septembrie 2010, Nestrade a solicitat AEAT, în temeiul procedurii de rambursare a TVA-ului achitat în amonte în cadrul aplicării TVA-ului spaniol unui întreprinzător care nu este

stabilit pe teritoriul Uniunii Europene, restituirea sumelor achitate cu ocazia livrării de bunuri de către furnizorul său Hero España SA (denumit în continuare „Hero”) în cursul celui de al treilea și al celui de al patrulea trimestru ale anului 2009. Nestrade a solicitat de asemenea rambursarea întregului TVA aferent exercițiilor fiscale 2008-2010, achitat cu ocazia livrării de bunuri de către Hero.

14 Pentru toate aceste exerciții fiscale, AEAT a solicitat Nestrade să îi transmită facturile corespunzătoare livrărilor de bunuri de către Hero (denumite în continuare „facturile corecte”), deoarece facturile prezentate inițial conțineau numărul de identificare în scopuri de TVA neerlandez al Nestrade, deși în aceste facturi ar fi trebuit să fie indicat numărul de identificare în scopuri de TVA elvețian.

15 Astfel, la 23 noiembrie 2010, AEAT a solicitat Nestrade să îi transmită în termen de zece zile lucrătoare, calculate începând de la data notificării cererii sale, intervenită la 13 decembrie 2010, facturile corecte pentru al treilea și al patrulea trimestru ale exercițiului fiscal 2009. Nestrade nu a răspuns la această solicitare în termenul stabilit.

16 La 10 ianuarie 2011, Hero a emis facturile rectificative pentru al treilea și al patrulea trimestru ale exercițiului fiscal 2009.

17 La 5 aprilie 2011, AEAT a emis o decizie prin care a refuzat rambursarea sumei de 114 662,59 euro solicitată pentru al treilea și al patrulea trimestru ale exercițiului fiscal 2009, pentru motivul că se afla în imposibilitatea de a stabili temeinicia cererii.

18 Această decizie, care nu a fost contestată de Nestrade, a rămas definitivă la 14 mai 2011.

19 La 5 august 2011, Nestrade a solicitat din nou AEAT rambursarea TVA-ului achitat în amonte în cursul exercițiilor fiscale 2008-2010 și, pe de altă parte, a solicitat și rambursarea TVA-ului achitat în amonte în perioada cuprinsă între lunile ianuarie și martie ale anului 2011. Cu această ocazie, Nestrade a prezentat facturi rectificative și a anulat facturile emise inițial de Hero pentru fiecare dintre acești ani, inclusiv în ceea ce privește al treilea și al patrulea trimestru ale exercițiului fiscal 2009.

20 În decizia din 12 decembrie 2011, AEAT a decis, în primul rând, să acorde rambursarea TVA-ului achitat în amonte pentru exercițiile fiscale 2008 și 2010, precum și pentru primul și al doilea trimestru ale exercițiului fiscal 2009, în total 542 094,25 euro. AEAT a considerat că Nestrade a răspuns la solicitările sale și a prezentat facturile rectificative solicitate. AEAT a acordat această rambursare după ce a verificat că erau întrunite condițiile necesare în acest sens. În al doilea rând, AEAT a decis să refuze rambursarea TVA-ului corespunzător a două facturi emise de Hero pentru al treilea și al patrulea trimestru ale exercițiului fiscal 2009. Refuzul a fost întemeiat pe faptul că această din urmă rambursare fusese refuzată prin decizia din 5 aprilie 2011, rămasă definitivă la 14 mai 2011.

21 La 8 martie 2012, AEAT a confirmat această decizie din 12 decembrie 2011.

22 Nestrade a introdus o contestație administrativă împotriva deciziilor AEAT din 12 decembrie 2011 și din 8 martie 2012. Această contestație a fost respinsă prin decizia Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central) din 22 ianuarie 2015. Principalul motiv al respingerii a fost autoritatea de lucru judecat administrativ.

23 Nestrade a introdus în fața instanței de trimitere o acțiune în justiție împotriva deciziilor AEAT din 12 decembrie 2011 și din 8 martie 2012 și împotriva deciziei Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central) din 22 ianuarie

2015.

24 Instanța de trimitere consideră că există o anumită disensiune între, pe de o parte, respectarea necesară a principiului securității juridice inerent unui act administrativ definitiv, precum decizia din 5 aprilie 2011, și, pe de altă parte, necesitatea aplicării în mod uniform a dreptului Uniunii, în special a dispozițiilor Directivei 2006/112 privind dreptul de deducere a TVA-ului.

25 În acest context, instanța de trimitere amintește că, în Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297), Curtea a statuat că rambursarea TVA-ului achitat în amonte poate fi refuzat dacă facturile rectificative sunt prezentate autorităților fiscale după ce aceasta a emis decizia prin care se refuză dreptul la rambursarea TVA-ului. Totuși, instanța de trimitere se întreabă dacă această jurisprudență nu ar trebui să rămână neaplicată într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care ar fi caracterizat de lipsa neglijenței sau de lipsa colaborării cu AEAT din partea Nestrade și printr-o atingere adusă dreptului la apărare al acesteia din urmă.

26 În aceste condiții, Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Se poate nuanța jurisprudența [izvorâtă din Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transport și alții (C-271/12, EU:C:2013:297)] în sensul de a accepta rambursarea TVA-ului solicitată de o întreprindere stabilită în afara Uniunii, în pofida faptului că a fost deja emisă o decizie a autorităților fiscale naționale care refuză o astfel de rambursare întrucât întreprinderea nu s-a conformat unei solicitări de informații privind numărul de identificare fiscal?, luând în considerare faptul că autoritatea dispunea la acel moment de respectiva informație, pusă la dispoziție de reclamant în răspunsul său la alte cereri?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

2) Se poate considera că aplicarea retroactivă a jurisprudenței [izvorâte din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] impune anularea unui act administrativ prin care se refuză rambursarea TVA-ului, având în vedere că respectivul act s-a limitat doar la a confirma o decizie administrativă definitivă anterioară care respingea rambursarea, adoptată de AEAT prin aplicarea unei proceduri diferite de cea prevăzută de lege pentru această situație, și care, de asemenea, limita drepturile solicitantului rambursării, privându-l de dreptul de apărare?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe, în primul rând, că, în decizia sa, instanța de trimitere face trimitere la dispozițiile Directivei 2006/112 referitoare la dreptul de deducere a TVA-ului și la jurisprudența Curții care privește aceste dispoziții.

28 Totuși, împrejurarea că, pe plan formal, o instanță națională a formulat cererea sa de decizie preliminară făcând trimitere la anumite dispoziții ale dreptului Uniunii nu împiedică Curtea să furnizeze acestei instanțe toate elementele de interpretare care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizat, indiferent dacă respectiva instanță s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebărilor sale. În această privință, revine Curții sarcina de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și mai ales din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului (Hotărârea din 29 septembrie 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, punctul 43 și jurisprudența citată).

29 Astfel cum au arătat guvernul spaniol și Comisia Europeană, cauza principală privește o cerere de rambursare a TVA-ului introdus de o întreprindere stabilită într-un stat terț, respectiv în Elveția. Or, sistemul de restituire a TVA-ului persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii este reglementat de A treisprezecea directivă, astfel cum reiese din articolul 2 alineatul (1) din aceasta. Curtea a precizat în această privință că dispozițiile celei de A treisprezecea directive, în special articolul 2 alineatul (1) din aceasta, trebuie considerate o *lex specialis* în raport cu articolele 170 și 171 din Directiva 2006/112 (Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit, C-582/08, EU:C:2010:429, punctul 35).

30 Prin urmare, întrebările adresate trebuie analizate în lumina dispozițiilor celei de A treisprezecea directive.

31 În al doilea rând, trebuie să se sublinieze că în cauza principală nu este vorba despre efectul în timp al rectificărilor unei facturi, chestiune în legătură cu care Curtea s-a pronunțat deja, în raport cu dreptul de deducere a TVA-ului, în Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691). Dimpotrivă, ea privește facultatea statelor membre de a limita în timp posibilitatea rectificării facturilor eronate în scopul exercitării dreptului la rambursarea TVA-ului. Potrivit explicațiilor date de instanța de trimitere, în dreptul spaniol, o asemenea rectificare nu mai poate produce efecte după ce decizia administrației prin care se refuză rambursarea a rămas definitivă.

32 Având în vedere cele ce preced, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile celei de A treisprezecea directive trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să limiteze în timp posibilitatea rectificării facturilor eronate, de exemplu prin rectificarea numărului de identificare în scopuri de TVA înscris inițial pe factură, în scopul exercitării dreptului la rambursarea TVA-ului.

33 Curtea a declarat că dispozițiile celei de A șasea directive 77/388 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului poate fi refuzat unor persoane impozabile care dețin facturi incomplete, chiar dacă acestea din urmă sunt completate ulterior prin furnizarea de informații prin care se urmărește dovedirea caracterului real, a naturii și a valorii operațiunilor facturate după adoptarea unei astfel de decizii de refuz (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 36). Totuși, trebuie să se precizeze că A șasea directivă 77/388 nu interzicea nici acceptarea de către statele membre a rectificării unei facturi incomplete după ce administrația fiscală adoptase o decizie de refuz al dreptului de deducere sau al dreptului la rambursarea TVA-ului.

34 O asemenea constatare se aplică și în ceea ce privește A treisprezecea directivă. Astfel, din articolul 3 alineatul (1) din aceasta reiese că statele membre stabilesc procedura de depunere a cererilor de rambursare a TVA-ului, inclusiv termenele limită de depunere, și că impun obligațiile astfel încât să se poată stabili dacă o asemenea cerere este justificată.

35 Din moment ce nu este reglementat de A treisprezecea directivă, instituirea unor măsuri care stabilesc un termen a căruia împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să rectifice unele facturi eronate sau incomplete în scopul exercitării dreptului la rambursarea TVA-ului, trebuie reglementat de dreptul național, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă imposibil sau excesiv de dificil exercitarea dreptului respectiv (principiul efectivității) (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade,

C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 46, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 38 și jurisprudența citată).

36 În această privință, trebuie amintit că, deși este de competența instanței naționale să aprecieze compatibilitatea măsurilor naționale cu dreptul Uniunii, totuși, Curtea poate furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizat (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 36).

37 În ceea ce privește, în primul rând, principiul echivalenței, trebuie amintit că din acest rezultat că persoanele care invocă drepturile conferite de ordinea juridică a Uniunii nu trebuie să fie defavorizate în raport cu cele care invocă drepturi de natură pur internă (Hotărârea din 7 martie 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, punctul 39).

38 Instanța de trimitere se întreabă dacă AEAT a încălcat acest principiu al echivalenței întrucât nu a revocat decizia sa din 5 aprilie 2011 în temeiul articolului 219 din Codul general al impozitelor. În această privință, trebuie să se arate că niciun element din dosarul prezentat Curții nu permite să se constate că acest articol se aplică în mod diferit după cum dreptul în discuție este conferit de dreptul Uniunii sau de dreptul intern.

39 În plus, contrar celor susținute de Nestrade în pelerinaj, principiul echivalenței nu este încălcat nici prin faptul că AEAT ar fi tratat în mod diferit, pe de o parte, cererile de rambursare a TVA-ului achitat în amonte pentru exercițiile fiscale 2008 și 2010 și pentru primul și al doilea trimestru ale exercițiului fiscal 2009 și, pe de altă parte, cererea de rambursare a TVA-ului achitat pentru al treilea și al patrulea trimestru ale exercițiului fiscal 2009. Într-adevăr, o asemenea diferență de tratament, chiar dacă ar fi dovedită, nu ar demonstra în niciun fel o diferență de tratament între drepturile conferite de ordinea juridică a Uniunii și cele de natură pur internă.

40 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul efectivității, din jurisprudența Curții reiese că situațiile în care se ridică problema dacă o dispoziție procedurală națională face practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite particularilor de dreptul Uniunii trebuie analizate ținând seama de locul pe care respectiva dispoziție îl ocupă în cadrul procedurii în ansamblul său, precum și de modul în care se derulează și de particularitățile acesteia în fața diverselor instanțe naționale. Din această perspectivă, trebuie să se țină seama, dacă este cazul, de principiile care stau la baza sistemului juridic național, precum protecția dreptului la apărare, principiul securității juridice și buna desfășurare a procedurii (Hotărârea din 7 martie 2018, Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, punctul 43 și jurisprudența citată).

41 Curtea a statuat deja că 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 (Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, punctul 29). Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctul 42 și jurisprudența citată).

42 În spe??, la 23 noiembrie 2010, AEAT a solicitat Nestrade s? transmit? facturile corecte în termen de zece zile lucr?toare, calculate începând de la data notific?rii cererii sale, intervenit? la 13 decembrie 2010.

43 Trebuie s? se constate c? din decizia de trimitere nu reiese c? Nestrade a avertizat AEAT cu privire la faptul c? nu era în posesia facturilor corecte la data la care administra?ia a adresat aceast? solicitare. În plus, din decizia de trimitere reiese c? Nestrade nu a transmis aceste facturi c?tre AEAT timp de aproape trei luni, care a curs între data la care a ob?inut acele facturi ?i data la care a fost adoptat? decizia prin care a fost refuzat? rambursarea TVA?ului. Nestrade nu a contestat nici aceast? decizie înainte ca ea s? fi r?mas definitiv?, chiar dac?, potrivit instan?ei de trimitere, ar fi putut s? introduc? o ac?iune împotriva acestei decizii în termene rezonabile.

44 În aceste condi?ii, trebuie s? se constate c?, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, exercitarea de c?tre Nestrade a dreptului s?u la rambursarea TVA?ului nu a fost imposibil? în practic? sau excesiv de dificil?.

45 În acest context, trebuie amintit c?, dac? administra?ia fiscal? dispune de informa?iile necesare pentru a stabili c? persoana impozabil? este obligat? la plata TVA?ului, ea nu poate impune condi?ii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercit?rii dreptului de deducere a TVA?ului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 30 septembrie 2010, *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, punctul 40).

46 Acela?i ra?ionament se impune în ceea ce prive?te dreptul la rambursarea TVA?ului. Totu?i, raportat la cauza principal?, reiese, astfel cum a ar?tat Comisia, c? AEAT nu dispunea de informa?iile necesare pentru a aprecia dreptul la rambursarea TVA?ului în discu?ie în litigiul principal pe baza informa?iilor care i?au fost transmise de Nestrade în cadrul altor cereri de rambursare referitoare la acela?i furnizor, aspect care trebuie verificat de instan?a de trimitere.

47 Având în vedere considera?iile care preced?, este necesar s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? dispozi?iile celei de A treisprezecea directive trebuie interpretate în sensul c? nu se opun ca un stat membru s? limiteze în timp posibilitatea rectific?rii facturilor eronate, de exemplu prin rectificarea num?rului de identificare în scopuri de TVA înscris ini?ial pe factur?, în vederea exercit?rii dreptului la rambursarea TVA?ului, în m?sura în care sunt respectate principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii, aspect care trebuie verificat de instan?a de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

48 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declar?:

Dispozi?iile celei de A treisprezecea directive 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 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 Comunit??ii trebuie interpretate în sensul c? nu se opun ca un stat membru s? limiteze în timp posibilitatea rectific?rii facturilor eronate, de exemplu prin rectificarea num?rului de identificare în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) înscris ini?ial pe factur?, în vederea exercit?rii dreptului la rambursarea TVA?ului, în m?sura în care sunt respectate principiile echivalen?ei ?i efectivit??ii, aspect care trebuie verificat de instan?a de

trimitere.

Semn?turi

* Limba de procedur?: spaniola.