

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

9 septembrie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – A opta directivă 79/1072/CEE – Articolele 3, 6 și 7 – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Persoanele impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării – Refuz al rambursării TVA-ului achitat în amonte – Documente care justifică dreptul de rambursare – Neprezentarea documentelor justificative în termenele stabilite”

În cauza C-294/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania), prin decizia din 5 martie 2020, primită de Curte la 1 iulie 2020, în procedura

GE Auto Service Leasing GmbH

împotriva

Tribunal Económico Administrativo Central,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul M. Ilešić, președinte de cameră, și domnii E. Juhász (raportor) și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru GE Auto Service Leasing GmbH, de A. Azpeitia Gamazo și A. Albarrán Jiménez, abogados;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García și M. J. Ruiz Sánchez, în calitate de agenți;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, O. Serdula și J. Vlášil, în calitate de agenți;
- pentru guvernul estonian, de N. Grünberg, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de M. Tassopoulou, S. Trekli și G. Avdikos, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 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 (JO 1979, L 331, p. 11, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 34, denumit? în continuare „A opta directiv? TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între GE Auto Service Leasing GmbH (denumit? în continuare „Auto Service”), pe de o parte, ?i Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania), pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul de rambursare a taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) facturate de aceast? societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A ?asea directiv? TVA

3 Articolul 17 din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 (JO 2006, L 51, p. 12, denumit? în continuare „A ?asea directiv? TVA”), prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia na?tere în momentul în care taxa deductibil? devine exigibil?.

(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru tranzac?iile sale impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau pl?tit? pentru bunurile sau serviciile care i?au fost sau urmeaz? a?i fi furnizate de c?tre o alt? persoan? impozabil?;

(b) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? sau pl?tit? pentru bunurile importate;

(c) taxa pe valoarea ad?ugat? datorat? în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a) ?i cu articolul 6 alineatul (3).

(3) Statele membre acord?, de asemenea, fiec?rei persoane impozabile dreptul la deducerea sau rambursarea taxei pe valoarea ad?ugat? men?ionate la alineatul (2) în m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru:

(a) tranzac?ii conexe activit??ilor economice men?ionate la articolul 4 alineatul (2), efectuate într-o alt? ?ar?, dac? acestea ar fi deductibile în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul ??rii;

(b) tranzac?iile care sunt scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) punctul (i), al articolului 15 sau al articolului 16 alineatul (1) partea B, C sau D sau al articolului 16 alineatul (2);

(c) oricare dintre tranzac?iile scutite în temeiul articolului 13 partea B literele (a) ?i (d) punctele

1-5, în cazul în care clientul este stabilit în afara Comunității sau când tranzacțiile în cauză au o legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate într-o țară din afara Comunității.

[...]” [traducere neoficială]

4 Potrivit articolului 28f din directiva menționată:

„[...]

(4) Taxa pe valoarea adăugată se rambursează în temeiul alineatului (3):

— persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, dar sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în [A opta] directivă TVA]

[...]”

A opta directivă TVA

5 Articolul 2 din A opta directivă TVA 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 [A șasea directivă TVA] și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b).”

6 Articolul 3 din această directivă prevede:

„Pentru a putea beneficia de restituire, orice persoană plătitoare de impozit, a căa cum este menționată în articolul 2, care nu livrează bunuri și nu prestează servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării, trebuie:

(a) să înainteze autorităților competente menționate la articolul 9 primul paragraf o cerere pe baza modelului din anexa A, la care se atașează facturile sau documentele de import în original. Statele membre pun la dispoziția solicitanților o notă explicativă care să conțină în orice situație informațiile minime prevăzute în anexa C;

(b) să facă dovada, sub forma unui certificat eliberat de autoritatea statului în care este stabilit, că este o persoană plătitoare de impozit în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în statul respectiv. Totuși, dacă autoritatea competentă prevăzută la articolul 9 primul paragraf deține deja o astfel de dovadă, persoana plătitoare de impozit nu este obligată să aducă dovezi noi pe o perioadă de un an de la data eliberării primului certificat de către autoritatea statului în care este stabilit. Statele membre nu eliberează certificate niciunei persoane plătitoare de impozit care beneficiază de scutirea de taxă în temeiul articolului 24 alineatul (2) din [A șasea directivă TVA];

(c) să certifice printr-o declarație scrisă că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării pe perioada menționată în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf;

(d) să se angajeze că restituie orice sumă colectată din greșeală.”

7 Articolul 4 din directiva menționat are următorul cuprins:

„Pentru a îndeplini condițiile restituirii, orice persoană plătitoare de impozit prevăzut la articolul 2, care nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul Țării respective, altele decât serviciile prevăzute la articolul 1 literele (a) și (b), trebuie:

(a) să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 3 literele (a), (b) și (d);

[...]”

8 Articolul 6 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre nu pot impune persoanelor plătitoare de impozit prevăzute la articolul 2 obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire este justificată.”

9 Potrivit articolului 7 din A opta directivă TVA:

„(1) Cererea de restituire prevăzut la articolele 3 și 4 se referă la achizițiile facturate de bunuri sau servicii sau la importurile efectuate pe o perioadă de minimum trei luni sau de maximum un an calendaristic. Totuși, cererile pot viza o perioadă mai mică de trei luni, dacă aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic. Astfel de cereri pot viza și facturi sau documente de import care nu au fost incluse în cererile anterioare și care se referă la tranzacții finalizate în cursul anului calendaristic în cauză. Cererile sunt înaintate autorității competente menționate la articolul 9 primul alineat în termen de șase luni de la încheierea anului calendaristic în care taxa devine exigibilă.

[...]

(3) Autoritatea competentă prevăzut la articolul 9 primul paragraf examinează fiecare factură și/sau document de import pentru a preveni folosirea acestora pentru alte cereri și le returnează solicitantului în termen de o lună.

(4) Deciziile privind cererile de restituire se anunță în termen de șase luni de la data la care cererile, însoțite de toate documentele necesare în temeiul prezentei directive pentru examinarea cererii, au fost înaintate autorității competente prevăzute la alineatul (3). Restituirile se fac înainte de sfârșitul perioadei menționate anterior, la cererea solicitantului, fie în statul membru în care se face restituirea, fie în statul în care acesta este stabilit. În acest din urmă caz, taxele bancare aferente transferului se achită de către solicitant.

Motivele pentru respingerea unei cereri trebuie precizate. Contestațiile împotriva unor asemenea respingeri pot fi depuse la autoritățile competente din statele membre în aceleași condiții, atât de formă, cât și privind limita de timp care reglementează și cererile de restituire depuse de persoanele plătitoare de impozit stabilite în același stat.

[...]”

Directiva 2006/112/CE

10 Articolele 411 și 413 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) prevăd că această directivă abrogă A șasea directivă TVA și intră în vigoare la 1 ianuarie 2007.

11 Din articolul 28 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzut în Directiva 2006/112, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23) reiese că Directiva 2008/9 se aplică cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009 și că aceasta abrogă A opta directivă TVA începând de la 1 ianuarie 2010.

Dreptul spaniol

12 Articolul 119 din Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Legea 37/1992 privind taxa pe valoarea adăugată) din 28 decembrie 1992 (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247), intitulat „Regimul special aplicabil rambursărilor în favoarea anumitor întreprinzători sau profesioniști care nu sunt stabiliți pe teritoriul de aplicare a TVA-ului”, prevede:

„1. Întreprinzătorii sau profesioniștii care nu sunt stabiliți pe teritoriul de aplicare a TVA-ului, în cazul căroră sunt îndeplinite condițiile prevăzute la paragraful următor, își pot exercita dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată pe care au plătit-o sau, dacă este cazul, care a fost repercutat asupra lor pe teritoriul respectiv, în conformitate cu dispozițiile prezentului articol.

[...]

2. Condițiile de exercitare a dreptului la rambursare prevăzut în prezentul articol sunt:

1.º Întreprinzătorii sau profesioniștii care intenționează să se prevaleze de acest drept să fie stabiliți în Comunitate, în Insulele Canare, în Ceuta sau în Melilla sau în alte teritorii terțe.

[...]

2.º În perioada vizată în cerere, [întreprinzătorii sau profesioniștii] să nu fi efectuat pe teritoriul de aplicare a TVA-ului livrări de bunuri sau prestări de servicii supuse TVA-ului, altele decât cele enumerate în continuare:

a) livrările de bunuri și prestările de servicii a căror destinatar este persoana impozabilă în scopuri de TVA, în conformitate cu articolul 84 alineatul 1 punctele 2, 3 și 4 din prezenta lege;

b) serviciile de transport și serviciile auxiliare transportului, scutite de TVA în temeiul articolelor 21, 23, 24 și 64 din prezenta lege.

[...]

8. Cererile de rambursare se pot referi numai la perioadele anuale sau trimestriale imediat anterioare.

Totuși, cererile de rambursare care se referă la o perioadă mai scurtă sunt admisibile, cu condiția ca perioada în cauză să se încheie la data de 31 decembrie a anului respectiv.

9. Administrația fiscală poate solicita persoanelor interesate ca acestea să furnizeze informațiile și documentele justificative necesare pentru a evalua temeinicia cererilor de rambursare prezentate și în special pentru a stabili în mod corect cuantumul rambursării în conformitate cu alineatele 4 și 5 ale prezentului articol.

[...]"

13 Articolul 112 din Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Legea 30/1992 din 26 noiembrie 1992 privind regimul juridic al administra?iilor publice ?i procedura administrativ? de drept comun) din 26 noiembrie 1992, care figureaz? în prezent la articolul 118 din Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Legea 39/2015 privind procedura administrativ? comun? a administra?iilor publice) din 1 octombrie 2015 (BOE nr. 236 din 2 octombrie 2015, p. 89343), interzice „luarea în considerare, în cursul solu?ion?rii c?ilor de atac, a faptelor, documentelor sau argumentelor reclamantului pe care acesta din urm? ar fi putut s? le prezinte, îns? nu le?a prezentat, împreun? cu observa?iile sale” ?i precizeaz? c? „administrarea de probe nu se poate solicita în cazul în care nerealizarea acesteia în cursul procedurii care a condus la decizia atacat? este imputabil? p?r?ii interesate”.

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

14 Auto Service este o societate stabilit? în Germania care, la 30 iunie 2006 ?i la 29 iunie 2007, a introdus în fa?a Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (Oficiul Na?ional al Administra?iei Fiscale – TVA pentru persoane impozabile nerezidente, Spania) (denumit în continuare „administra?ia fiscal? spaniol?”) cereri de rambursare a TVA?ului pl?tit de întreprinz?tori sau de profesioni?ti care nu sunt stabili?i pe teritoriul de aplicare a taxei în cursul exerci?iilor financiare 2005 ?i 2006, în cuantum total de 407 396,469 euro.

15 La 19 martie 2008, administra?ia fiscal? spaniol? a adresat Auto Service dou? solicit?ri de informa?ii pentru ca aceasta s? comunice originalele facturilor pe baza c?rora Auto Service solicita rambursarea respectiv? ?i s? îi furnizeze preciz?ri cu privire la opera?iunile realizate în Spania, precum ?i cu privire la utilizarea bunurilor sau serviciilor achizi?ionate vizate de cererea de rambursare.

16 La 12 decembrie 2008, Auto Service a indicat administra?iei fiscale spaniole c? î?i men?inea cererea sa de rambursare, dar c? avea dificult??i în a prezenta înscrisurile solicitate.

17 Prin deciziile din 18 februarie 2009, notificate Auto Service la 21 aprilie 2009, administra?ia fiscal? spaniol? a respins cererile de rambursare formulate de aceast? societate, care, la 20 februarie 2009, a indicat acestei administra?ii c? era o întreprindere german? care avea ca obiect de activitate furnizarea de automobile unor întreprinderi spaniole pe baza unor contracte de leasing, precum ?i vânzarea ocazional? a unor vehicule de ocazie pe teritoriul spaniol, anexând totodat? la aceste elemente explicative anumite documente justificative cu privire la facturi.

18 Auto Service a formulat un recurs gra?ios împotriva deciziilor de respingere a cererilor de rambursare ?i, de?i a recunoscut caracterul tardiv al r?spunsului s?u la solicit?rile de informa?ii ?i a precizat c? acesta intervenise în orice caz înainte de notificarea deciziilor respective, a anexat facturi emise pentru serviciile de închiriere prestate, îns? nu toate facturile pe baza c?rora era solicitat? rambursarea TVA?ului.

19 Înainte de a se pronun?a cu privire la recursul gra?ios, administra?ia fiscal? spaniol? a adresat Auto Service o nou? solicitare de informa?ii la 13 iulie 2009. Aceast? solicitare invita Auto Service s? detalieze utilizarea bunurilor ?i/sau serviciilor achizi?ionate pentru care se solicita rambursarea TVA?ului ?i s? demonstreze c? acestea erau destinate unor opera?iuni care dau dreptul la rambursare. În acest scop, Auto Service a fost invitat? s? prezinte contractele încheiate cu clien?ii ?i facturile emise, un certificat eliberat de autorit??ile fiscale din ?ara în care î?i avea sediul sau locul principal de desf??urare a activit??ii care s? ateste c? era persoan? impozabil? în

scopuri de TVA, precum și precizări cu privire la cota de impozitare la care era supusă activitatea sa și procentul de deducere aplicabil în caz de prorata.

20 Auto Service nu a răspuns la această nouă solicitare de informații.

21 Întrucât nu dispunea de toate documentele solicitate, la 1 februarie 2010, administrația fiscală spaniolă a emis o decizie prin care a respins recursul grațios și prin care a confirmat refuzul rambursării pentru motivul că Auto Service nu dovedise temeinicia cererilor sale.

22 În această privință, administrația fiscală spaniolă a indicat persoanei interesate că documentele a căror comunicare o solicita erau destinate să stabilească realitatea operațiunilor pe teritoriul de aplicare a taxei, precum și utilizarea bunurilor și serviciilor pentru operațiuni care dau drept de deducere. Administrația respectivă a adăugat că aceste documente erau ele însele destinate să îi permită să verifice dacă contractele de leasing încheiate cu clienții cuprindeau o operațiune de cumpărare de bunuri și modalitățile de cumpărare, să stabilească dacă bunurile care făceau obiectul contractelor se aflau pe teritoriul de aplicare a taxei și dacă clienții întreprinderii erau entități sau persoane stabilite pe teritoriul de aplicare a taxei. Asemenea informații erau solicitate și pentru a stabili dacă activitățile Auto Service erau consacrate leasingului, precum și cota de impozitare în statul în care aceasta își are sediul și procentul de deducere aplicabil.

23 Contestând această decizie, Auto Service a sesizat Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central), prezentând în acest scop facturi de prestări de servicii, contracte de leasing, mai multe declarații periodice de TVA, precum și certificate oficiale eliberate de autoritățile germane cu privire la calitatea sa de persoană impozabilă care beneficiază de un drept de deducere.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central) a respins pretențiile formulate de Auto Service pentru motivul că elementele de probă pertinente trebuiau prezentate în fața organului de gestiune competent și că acestea nu mai puteau fi prezentate în stadiul procedurii de contestare.

25 La 24 ianuarie 2013, Auto Service a introdus o acțiune în contencios administrativ la Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania) împotriva deciziei de respingere date de Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central). Prin hotărârea din 22 septembrie 2016, Audiencia Nacional (Curtea Națională) a respins această acțiune.

26 Pentru a motiva această respingere, această instanță a arătat printre altele că revine solicitantului rambursării de TVA obligația de a face dovada dreptului său la rambursare în stadiul procedurii administrative și că lipsa unui răspuns la solicitările administrației nu se poate remedia în etapa contestației sau a acțiunii în contencios administrativ.

27 Auto Service a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania).

28 În hotărârea din 10 septembrie 2018, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a arătat că, în pofida caracterului său cvasijurisdicțional, Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central) este un organ al administrației care trebuie să fie sesizat în mod obligatoriu pentru a putea introduce o acțiune în instanță.

29 Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a considerat că, sub rezerva existenței unui abuz de drept, dreptul spaniol impune instanțelor de contencios administrativ să țină seama de probele pe care o persoană impozabilă nu le-a comunicat administrației fiscale în etapa investigației administrative a dosarului.

30 Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a arătat în continuare că, în materie de TVA, jurisprudența Curții, pe baza principiilor neutralității TVA-ului și proporționalității, a acordat prioritate normelor materiale de deducere a TVA-ului în fața normelor privitoare la formă. Astfel, Curtea a acceptat dreptul de deducere sau de rambursare în cazul în care se dovedea că normele materiale cu privire la aceste drepturi erau îndeplinite, chiar dacă nu erau îndeplinite anumite condiții de formă.

31 Considerând că nu se contesta faptul că, în cauza în discuție în litigiul principal, erau îndeplinite condițiile dreptului la rambursarea TVA-ului, prevăzute la articolul 119 din Directiva 2006/112, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a anulat hotărârea Audiencia Nacional (Curtea Națională) și a dispus trimiterea cauzei cu privire la Auto Service în fața acestei instanțe spre rejudecare, pentru ca aceasta să se pronunțe luând în considerare elementele de probă depuse la dosar cu privire la cererea de rambursare a TVA-ului formulată de această societate.

32 Audiencia Nacional (Curtea Națională) arată că, în cazul în care ar trebui să adopte raționamentul Tribunal Supremo (Curtea Supremă), ar înclina, foarte probabil, dispozițiile articolului 3 și ale articolului 7 din A opta directivă TVA, din moment ce Auto Service nu a demonstrat dreptul său la rambursarea TVA-ului în termenele prevăzute de această din urmă dispoziție, cu toate că administrația fiscală spaniolă i-a oferit posibilitatea să facă acest lucru.

33 În această privință, instanța de trimitere subliniază că, deși Curtea a statuat deja că înclinarea unor obligații de formă nu poate, în principiu, să conducă la pierderea dreptului de deducere, nu este totuși mai puțin adevărat că astfel de condiții de formă pot constitui suportul material al exercitării acestui drept și că ele reglementează modalitățile și controlul exercitării dreptului menționat, precum și buna funcționare a sistemului de TVA.

34 Instanța de trimitere indică faptul că, în acest spirit, Curtea a considerat că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA-ului fără 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 sale față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit.

35 Instanța de trimitere arată că, având în vedere că administrația fiscală spaniolă a luat toate măsurile necesare pentru a permite persoanei impozabile să prezinte documentele de natură să stabilească dreptul său la rambursarea TVA-ului, iar aceasta din urmă nu a făcut acest lucru în termenele prevăzute la articolul 7 alineatul (1) din A opta directivă TVA, persoana impozabilă respectiv trebuie să fie considerată decăzută din drepturile sale, astfel cum a statuat Curtea la punctul 34 din Hotărârea din 21 iunie 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 În această privință, instanța de trimitere consideră că, ținând seama de hotărârea Tribunal Supremo (Curtea Supremă), în temeiul căreia momentul la care persoana impozabilă prezintă dovezile pe care se întemeiază cererea sa este lipsit de relevanță în materia rambursării de TVA, este necesar să se aprecieze dacă întârzierea în prezentarea acestor dovezi este nejustificată, ceea ce ar putea fi calificat drept practic abuziv.

37 Potrivit acestei instanțe, întârzierea înregistrată de Auto Service, în cauza în discuție în litigiul principal, în prezentarea dovezilor dreptului său la rambursare ar putea fi considerată ca

fiind de natură a dezvoltării reaua sa credință, întrucât aceasta a ascuns în mod voluntar și intenționat administrației informațiile care erau necesare pentru a obține rambursarea TVA-ului, fără niciun motiv aparent și în pofida numeroaselor oportunități pe care le-a avut pentru a da curs acestui demers.

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

„1) Trebuie considerat valabil faptul că o persoană impozabilă, după ce i s-a solicitat, în repetate rânduri, de către administrația fiscală să facă dovada respectării condițiilor privind exercitarea dreptului de rambursare, nu îndeplinește această cerință, fără a avea o justificare rezonabilă, și, după ce i s-a refuzat rambursarea, amână prezentarea documentelor pentru a le furniza ulterior în cadrul unei contestații sau al unei acțiuni în justiție?

2) Se poate considera abuz de drept faptul că persoana impozabilă nu furnizează administrației fiscale informațiile necesare în susținerea dreptului său, fără a avea un motiv întemeiat, atunci când i s-a permis și i s-a solicitat acest lucru și, dimpotrivă, aceste informații sunt furnizate în mod voluntar mai târziu organului de sesizat cu contestația sau instanței?

3) Persoana impozabilă stabilită în alt stat membru decât statul membru de rambursare își pierde dreptul de rambursare după expirarea termenului prevăzut sau alocat în acest scop și după emiterea de către administrația fiscală a unei decizii de refuz al rambursării fie pentru că nu a furnizat la timp și fără o justificare rezonabilă informațiile relevante în susținerea dreptului său la rambursare, fie ca urmare a comportamentului său abuziv?”

Cu privire la întrebările preliminare

39 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că Auto Service susține că cererea de decizie preliminară trebuie să fie declarată inadmisibilă în măsura în care, pe de o parte, întrebările adresate de instanța de trimitere au fost deja soluționate de Tribunal Supremo (Curtea Supremă) și, ca urmare, intră în contradicție cu autoritatea de lucru judecat și, pe de altă parte, întrebarea referitoare la abuzul de drept este teoretică, din moment ce această problemă nu a fost niciodată ridicată înainte de sesizarea Curții de către instanța de trimitere.

40 În această privință, trebuie subliniat că, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, instanțele naționale beneficiază de cea mai largă posibilitate de a sesiza Curtea cu o problemă de interpretare a dispozițiilor relevante ale dreptului Uniunii. Numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului, care este singura care cunoaște dreptul său intern și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea sau validitatea unei norme de drept al Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Rezultă că întrebările adresate de instanțele naționale beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 aprilie 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, punctul 32 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 iulie 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, punctul 16 și jurisprudența citată).

41 Or, lectura deciziei de trimitere scoate în evidență faptul că întrebările adresate Curții de

instanța de trimitere sunt direct legate de situația de fapt din cauza principală în discuție.

42 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe consacrate a Curții, o normă de drept național în temeiul căreia instanțele care nu se pronunță în ultimă instanță sunt obligate să respecte dezlegarea dată de instanța superioară nu poate retrage acestor instanțe posibilitatea de a o sesiza cu întrebări privitoare la interpretarea dreptului Uniunii care face obiectul acestor dezlegări de drept. Astfel, Curtea a considerat că organul jurisdicțional care nu se pronunță în ultimă instanță trebuie să fie liber, în special în cazul în care consideră că aprecierea juridică efectuată de instanța superioară ar putea să îl determine să pronunțe o hotărâre contrară dreptului Uniunii, să sesizeze Curtea cu întrebările care îl preocupă (Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 52 și jurisprudența citată).

43 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

44 În plus, conform unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul procedurii de cooperare cu instanțele naționale instituite la articolul 267 TFUE, este de competența Curții să ofere instanțelor de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizat. Din această perspectivă, Curtea poate extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța de trimitere și mai ales din motivarea deciziei de trimitere normele și principiile de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului principal, chiar dacă respectivele dispoziții nu sunt expres indicate în întrebările adresate de instanța menționată (Hotărârea din 11 noiembrie 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, punctul 59).

45 În motivarea deciziei sale, instanța de trimitere se referă fără deosebire la Directiva 2006/112, precum și la A opta directivă TVA și la Directiva 2008/9. Aceasta se abține să precizeze, în întrebările pe care le adresează Curții, dispozițiile a căror interpretare o solicită.

46 Decizia de trimitere evidențiază totuși că cererile de rambursare a TVA-ului, care fac obiectul cauzei principale în discuție, au fost introduse în fața administrației fiscale spaniole la 20 iunie 2006 și, respectiv, la 29 iunie 2007 și privesc operațiuni care s-au desfășurat în cursul exercițiilor financiare 2005 și 2006.

47 Or, în temeiul articolelor 411 și 413 din Directiva 2006/112, această directivă, care a abrogat A șasea directivă TVA, nu a intrat în vigoare decât la 1 ianuarie 2007. În plus, în temeiul articolului 28 alineatul (1) din Directiva 2008/9, această directivă, care a abrogat A opta directivă TVA, are vocația de a se aplica cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009.

48 Rezultă că sunt aplicabile situației de fapt din cauza principală în discuție numai dispozițiile celei de A șasea directive TVA și ale celei de A opta directive TVA.

Cu privire la prima și la a treia întrebare

49 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile celei de A opta directive TVA și principiile dreptului Uniunii, în special principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca o cerere de rambursare a TVA-ului să fie respinsă în cazul în care persoana impozabilă nu a prezentat administrației fiscale competente, în termenele stabilite, chiar la cererea acesteia din urmă, toate documentele și informațiile impuse de această directivă, independent de faptul că aceste documente și aceste informații au fost prezentate de persoana impozabilă respectiv, din proprie inițiativă, în cadrul contestației sau al acțiunii în justiție împotriva unei decizii de respingere a unui astfel de drept la rambursare.

50 În această privință, trebuie subliniat că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții,

dreptul la rambursare, la fel ca dreptul de deducere, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul 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 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 77].

51 Acest drept la restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede A opta directivă TVA, este corespondentul dreptului, instituit de A șasea directivă TVA, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătite în propriul stat membru [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler și Widex, C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 41, precum și Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 78 și jurisprudența citată].

52 Curtea a statuat în repetate rânduri că dreptul de deducere și, prin urmare, la rambursare face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctul 79 și jurisprudența citată].

53 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea sau rambursarea să fie acordată atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă persoana impozabilă nu a îndeplinit anumite cerințe de formă. Situația poate fi diferită dacă efectul încercării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite [Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Comisia/Germania (Rambursarea TVA-ului – Facturi), C-371/19, nepublicat, EU:C:2020:936, punctele 80 și 81, precum și jurisprudența citată].

54 Din articolele 3 și 4 din A opta directivă TVA reiese că o persoană impozabilă nu poate beneficia de restituirea TVA-ului decât dacă îndeplinește obligațiile prevăzute la aceste articole, care includ prezentarea originalelor facturilor sau a documentelor de import ale operațiunilor supuse TVA-ului în statul membru de rambursare.

55 În această privință, decizia de trimitere evidențiază că, de două ori, la 19 martie 2008 și, în urma respingerii inițiale a cererilor de rambursare în cadrul recursului grațios formulat de Auto Service, la 13 iulie 2009, administrația fiscală spaniolă a solicitat acestei societăți să prezinte elemente de probă suplimentare la cererile sale inițiale, în special prezentarea tuturor facturilor pe care se întemeiau aceste cereri, precum și un document al statului membru în care se află sediul societății menționate care să ateste că aceasta din urmă era persoană impozabilă în scopuri de TVA. Cu toate acestea, societatea menționată nu a prezentat administrației fiscale toate documentele și informațiile solicitate. În schimb, din decizia de trimitere reiese că aceste informații și aceste documente au fost prezentate de Auto Service în cadrul procedurii inițiate în fața Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central).

56 Rezultă că litigiul principal nu privește încercarea unor cerințe de formă care împiedică probarea faptului că cerințele de fond ale dreptului la rambursarea TVA-ului au fost îndeplinite, ci data la care această dovadă poate fi prezentată.

57 În această privință, Curtea a statuat deja că dispozițiile celei de A șasea directive TVA 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 dac? acestea din urm? sunt completate ulterior prin furnizarea de informa?ii prin care se urm?re?te dovedirea caracterului real, a naturii ?i a valorii opera?iunilor facturate dup? ce administra?ia fiscal? a adoptat o decizie de refuz al dreptului de deducere (Hot?rârea din 8 mai 2013, Petroma Transports ?i al?ii, C?271/12, EU:C:2013:297, punctele 34-36). Acestea fiind spuse, acelea?i dispozi?ii nu interzic nici acceptarea de c?tre statele membre a rectific?rii unei facturi incomplete dup? ce administra?ia fiscal? a adoptat o astfel de decizie de refuz (Hot?rârea din 14 februarie 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, punctul 33).

58 Astfel, trebuie s? se considere, prin analogie, c? dispozi?iile celei de A opta directive TVA nu se opun unei reglement?ri na?ionale în temeiul c?reia dreptul la rambursarea TVA?ului poate fi refuzat atunci când o persoan? impozabil? nu furnizeaz?, f?r? o justificare rezonabil? ?i în pofida cererilor de informa?ii care i?au fost adresate, documentele care permit s? se dovedeasc? îndeplinirea condi?iilor de fond pentru ob?inerea acestei ramburs?ri înainte ca administra?ia fiscal? s? adopte decizia sa. Cu toate acestea, acelea?i dispozi?ii nu se opun ca statele membre s? accepte furnizarea unor astfel de elemente de prob? ulterior acestei decizii.

59 Din moment ce nu este reglementat? de A opta directiv? TVA, instituirea unor m?suri na?ionale prin care se refuz? luarea în considerare a elementelor de prob? furnizate dup? adoptarea deciziei de respingere a unei cereri de rambursare ?ine de ordinea juridic? intern? a fiec?rui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, îns? cu condi?ia ca acestea s? nu fie mai pu?in favorabile decât cele care se aplic? unor situa?ii similare de natur? intern? (principiul echivalen?ei) ?i s? nu fac? imposibil? în practic? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (principiul efectivit??ii) (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 14 februarie 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, punctul 35).

60 În ceea ce prive?te, mai întâi, principiul efectivit??ii, trebuie subliniat, pe de o parte c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA f?r? nicio limitare în timp ar contraveni principiului securit??ii juridice, care impune ca situa?ia fiscal? a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor ?i al obliga?iilor fa?? de administra?ia fiscal?, s? nu poat? fi pus? în discu?ie la nesfâr?it (Hot?rârea din 14 februarie 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, punctul 41 ?i jurispruden?a citat?).

61 În spe??, administra?ia fiscal? spaniol? a solicitat Auto Service, de dou? ori, s? îi furnizeze informa?iile care lipseau ?i care îi erau necesare pentru a aprecia dreptul la rambursarea TVA?ului în discu?ie în litigiul principal. Din decizia de trimitere nu reiese c? termenul de r?spuns la aceste solicit?ri ar fi fost v?dit insuficient ?i nici c? Auto Service ar fi avertizat administra?ia cu privire la faptul c? nu era în posesia informa?iilor respective. În aceste condi?ii, trebuie s? se constate c? administra?ia fiscal? respectiv? a depus, f?r? succes, diligen?a necesar? pentru a ob?ine elementele care s? permit? stabilirea temeiniciei cererii de rambursare formulate de Auto Service. Prin urmare, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, exercitarea de c?tre Auto Service a dreptului s?u la rambursarea TVA?ului nu a fost imposibil? în practic? sau excesiv de dificil?.

62 Pe de alt? parte, revine de asemenea instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? principiul echivalen?ei, care impune ca dispozi?iile procedurale na?ionale care reglementeaz? rambursarea TVA?ului în temeiul celei de A opta directive TVA s? nu fie mai pu?in favorabile decât cele aplicabile unor situa?ii similare supuse dreptului intern, este respectat în spe?? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 iunie 2021, Bankia, C?910/19, EU:C:2021:433, punctele 46 ?i 47).

63 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la prima ?i la a treia întrebare c? dispozi?iile celei de A opta directive TVA ?i principiile dreptului Uniunii, în

special principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca o cerere de rambursare a TVA-ului să fie respinsă în cazul în care persoana impozabilă nu a prezentat administrației fiscale competente, în termenele stabilite, chiar la cererea acesteia din urmă, toate documentele și informațiile solicitate pentru a dovedi dreptul său la rambursarea TVA-ului, independent de faptul că aceste documente și informații au fost prezentate de persoana impozabilă respectiv, din proprie inițiativă, în cadrul contestației sau al acțiunii în justiție împotriva deciziei de respingere a unui astfel de drept la rambursare, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

64 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că faptul că o persoană impozabilă care solicită rambursarea TVA-ului nu furnizează în cursul procedurii administrative documentele solicitate de administrația fiscală, înșelăce face acest lucru în mod spontan în cursul procedurilor ulterioare, constituie un abuz de drept.

65 Este important de amintit că, în mod repetat, Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii. În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de rambursare dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 50 și jurisprudența citată).

66 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru constatarea unei practici abuzive în domeniul TVA-ului, este necesară întrunirea a două condiții, mai precis, pe de o parte, ca, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din Directiva 2006/112 și din legislația națională de transpunere a acesteia, operațiunile în cauză să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că scopul esențial al operațiunilor în cauză se limitează la obținerea acestui avantaj fiscal (Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punctul 35 și jurisprudența citată).

67 În speță, constatarea unui eventual abuz săvârșit de Auto Service nu este legată de operațiunile care au condus la formularea cererilor de rambursare a TVA-ului, ci de procedura aferentă litigiului asociat acestei cereri.

68 Din această perspectivă, este necesar să se considere că simplul fapt că persoana impozabilă furnizează documentele și informațiile care dovedesc îndeplinirea condițiilor de fond ale dreptului său la rambursarea TVA-ului după ce decizia prin care i s-a refuzat această rambursare a fost adoptată de autoritatea administrativă competentă nu poate fi considerat, în sine, o practică abuzivă, în sensul punctului 66 din prezenta hotărâre. Astfel, este suficient să se constate că din dosarul prezentat Curții nu rezultă că acest simplu fapt era menit să obțină un avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit de dispozițiile dreptului Uniunii care prevăd acordarea unui asemenea avantaj.

69 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că faptul că o persoană impozabilă care solicită rambursarea TVA-ului nu furnizează în cursul procedurii administrative documentele solicitate de administrația fiscală, însă face acest lucru în mod spontan în cursul procedurilor ulterioare, nu constituie un abuz de drept.

Cu privire la cheltuielile de judecată

70 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 zecea) declară:

1) **Dispozițiile celei de A opta Directive 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 și principiile dreptului Uniunii, în special principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca o cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) să fie respinsă în cazul în care persoana impozabilă nu a prezentat administrației fiscale competente, în termenele stabilite, chiar la cererea acesteia din urmă, toate documentele și informațiile solicitate pentru a dovedi dreptul său la rambursarea TVA-ului, independent de faptul că aceste documente și informații au fost prezentate de persoana impozabilă respectiv, din proprie inițiativă, în cadrul contestației sau al acțiunii în justiție împotriva deciziei de respingere a unui astfel de drept la rambursare, în măsura în care sunt respectate principiile echivalenței și efectivității, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

2) **Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că faptul că o persoană impozabilă care solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) nu furnizează în cursul procedurii administrative documentele solicitate de administrația fiscală, însă face acest lucru în mod spontan în cursul procedurilor ulterioare, nu constituie un abuz de drept.**

Semnături

* Limba de procedură: spaniola.