HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

12 mai 2021 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea bazei de impozitare – Articolul 183 – Rambursarea excedentului de TVA – Dobânzi de întârziere – Lipsa reglementării naționale – Principiul neutralității fiscale – Aplicabilitate directă a dispozițiilor dreptului Uniunii – Principiul interpretării conforme”

În cauza C-844/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria), prin decizia din 24 octombrie 2019, primită de Curte la 15 noiembrie 2019, în procedura

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, fostă Finanzamt Graz-Stadt,

împotriva

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, fostă Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii A. Kumin, T. von Danwitz și P. G. Xuereb (raportor) și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul austriac, de A. Posch și F. Koppensteiner, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 21 ianuarie 2021,

* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 alineatul (1) și a articolului 183 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, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a articolului 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul a două litigii, primul, între CS, o persoană fizică, pe de o parte, și Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Administrația fiscală din Austria, biroul din Judenburg Liezen, Austria), fostă Finanzamt Judenburg Liezen (Administrația fiscală din Judenburg Liezen), pe de altă parte, iar al doilea, între Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Administrația fiscală din Austria, biroul din orașul Graz, Austria), fostă Finanzamt Graz-Stadt (Administrația fiscală din orașul Graz), pe de o parte, și technoRent International GmbH, o societate stabilită în Germania, pe de altă parte.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”

4 Potrivit articolului 167 din această directivă:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

5 Articolul 183 din directiva menționată prevede:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea [taxei pe valoarea adăugată (TVA)] datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”

Directiva 2008/9

6 Considerentele (1)-(3) ale Directivei 2008/9 au următorul cuprins:

„(1) Atât autoritățile administrative din statele membre, cât și întreprinderile se confruntă cu probleme importante ridicate de normele de punere în aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării [JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34].

(2) Procedurile stabilite în directiva respectivă ar trebui modificate în ceea ce privește termenele de notificare a întreprinderilor cu privire la deciziile referitoare la cererile de rambursare depuse. De asemenea, ar trebui prevăzută și obligația întreprinderilor de a oferi răspunsuri în anumite termene. În plus, procedura ar trebui simplificată și modernizată, dând posibilitatea utilizării mijloacelor tehnologice moderne.

(3) Noua procedură ar trebui să consolideze poziția întreprinderilor, deoarece statele membre au obligația de a plăti o dobândă în cazul în care rambursarea are loc cu întârziere, iar dreptul întreprinderilor la contestație va fi consolidat.”

7 Directiva 2008/9 stabilește, astfel cum reiese din articolul 1, normele detaliate privind rambursarea TVA-ului persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3 din această directivă.

8 Articolul 19 alineatul (2) din directiva menționată prevede că statul membru de rambursare îi comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de patru luni de la data primirii cererii de către statul membru respectiv.

9 Potrivit articolului 21 din Directiva 2008/9, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare este de minimum șase luni, în cazul în care statul membru de rambursare cere informații suplimentare, și de opt luni, în cazul în care acest stat membru cere alte informații suplimentare.

10 Articolul 22 alineatul (1) din această directivă prevede următoarele:

„În cazul în care cererea de rambursare se aprobă, rambursarea sumei aprobate este efectuată de către statul membru de rambursare cel târziu în termen de 10 zile lucrătoare de la data expirării termenului prevăzut la articolul 19 alineatul (2) sau, în cazul în care au fost solicitate informații suplimentare sau alte informații ulterioare, a termenelor menționate la articolul 21.”

11 Articolul 26 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statul membru de rambursare plătește o dobândă solicitantului pentru suma pe care urmează să i-o ramburseze în cazul în care suma respectivă este rambursată după ultima dată prevăzută pentru plată în temeiul articolului 22 alineatul (1).

[…]”

12 Articolul 27 din aceeași directivă prevede următoarele:

„(1) Dobânda se calculează începând din ziua următoare ultimei zile prevăzute pentru plată în temeiul articolului 22 alineatul (1) până în ziua în care suma este efectiv plătită.

(2) Ratele dobânzilor sunt egale cu rata dobânzii aplicabile rambursărilor de TVA către persoanele impozabile stabilite pe teritoriul statului membru de rambursare în temeiul legislației naționale a statului respectiv.

În cazul în care legea națională nu prevede plata unei dobânzi pentru rambursările către persoanele impozabile stabilite în acel stat membru, dobânda care trebuie plătită este cea corespunzătoare dobânzii sau sumei echivalente datorate statului membru de rambursare în cazul plăților de TVA efectuate cu întârziere de către persoanele impozabile.”

Dreptul austriac

13 Bundesabgabenordnung (Codul fiscal federal) (BGBl. 194/1961), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „BAO”), prevede la articolul 205, intitulat „Dobânzi aferente unor drepturi”, următoarele:

„(1) Diferențele de impozit pe venit și de impozit pe profit care rezultă din deciziile de impunere, excluzând avansurile [alineatul (3)], după compararea cu plățile anticipate sau cu taxa stabilită până în prezent, vor fi majorate cu dobânzi pentru perioada cuprinsă între data de 1 octombrie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de prelevare și momentul notificării acestor decizii (dobânzi aferente unor drepturi). Această dispoziție se aplică *mutatis mutandis* diferențelor care rezultă din:

(a) anularea deciziilor de impunere,

[…]

(2) Rata anuală a dobânzilor aferente unor drepturi este cu 2 % mai mare decât rata dobânzii de bază. Nu se vor stabili dobânzi aferente unor drepturi inferioare sumei de 50 de euro. Dobânzile aferente unor drepturi se stabilesc pentru o perioadă de maximum 48 de luni.

[…]”

14 Articolul 205a din BAO, intitulat „Dobânzi stabilite în cadrul unei acțiuni de contencios administrativ” și aplicabil de la 1 ianuarie 2012, prevede:

„(1) În cazul în care o datorie fiscală deja achitată al cărei cuantum depinde, direct sau indirect, de soluționarea unei căi de atac formulate împotriva unei decizii de impunere este redusă, se vor aplica, la cererea contribuabilului, dobânzi pentru perioada cuprinsă între plata taxei și notificarea deciziei sau a hotărârii de reducere a taxei (dobânzi stabilite în cadrul unei căi de atac).

[…]

(4) Rata anuală a dobânzii este cu 2 % mai mare decât rata dobânzii de bază. Nu se vor stabili dobânzi al căror cuantum nu atinge 50 de euro.”

15 Pentru persoanele impozabile care nu sunt stabilite în Austria și care nu efectuează operațiuni pe acest teritoriu, articolul 3 din Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Regulamentul ministrului federal al finanțelor privind stabilirea unei proceduri specifice de rambursare a TVA-ului deductibil întreprinderilor străine) din 21 aprilie 1995 (BGBl. 279/1995), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (BGBl. II 158/2014), prevede, în ceea ce privește persanele impozabile stabilite în alte state membre, că, în cazul în care, după expirarea termenului de patru luni și zece zile lucrătoare de la primirea cererii de rambursare de către autoritatea

fiscală, aceasta din urmă nu a achitat cuantumul care trebuie rambursat, în favoarea persoanei impozabile trebuie stabilită o dobândă de întârziere de 2 % din cuantumul nerambursat în termen al taxei. În cazul în care autoritatea fiscală ar cere informații suplimentare, acest termen este de șase luni și zece zile lucrătoare, iar în cazul unei a doua cereri, de opt luni și zece zile lucrătoare. O a doua dobândă de întârziere, de 1 % din cuantumul nerambursat, trebuie stabilită dacă cuantumul taxei nu este rambursat după maximum trei luni de la expirarea termenului menționat. În sfârșit, o a treia dobândă de întârziere, de asemenea de 1 % din cuantumul nerambursat, trebuie stabilită dacă cuantumul taxei nu este rambursat după maximum trei luni de la expirarea termenului care a condus la a doua dobândă de întârziere.

Litigiile principale și întrebările preliminare

16 CS exploatează un hotel în Austria. În declarația sa provizorie privind TVA-ul aferentă lunii august 2007, acesta a invocat un excedent de TVA în valoare de 60 689,28 euro.

17 În urma efectuării unui control, Administrația fiscală din Judenburg Liezen a stabilit însă, prin decizia din 18 octombrie 2007, excedentul de TVA în favoarea lui CS la numai 14 689,28 euro.

18 CS a introdus o acțiune împotriva acestei decizii. La 15 mai 2013, această acțiune a fost admisă de Unabhängiger Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă, Austria). Cuantumul total al excedentului declarat de CS a fost creditat ulterior în contul fiscal al acestuia din urmă.

19 La 30 mai 2013, CS a formulat, în temeiul articolului 205a din BAO, o cerere de plată a dobânzilor cu privire la excedentul de TVA în discuție începând cu 1 ianuarie 2012, data intrării în vigoare a acestei dispoziții. Administrația fiscală din Judenburg Liezen a respins această cerere prin decizia din 10 iunie 2013.

20 CS a contestat această decizie fără succes în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria). Potrivit acestei instanțe, articolul 205a din BAO nu se aplică unor situații precum cea în cauză, în care persoanei impozabile i se acordă, ca urmare a unei căi de atac introduse împotriva deciziei inițiale a administrației fiscale, rambursarea unui excedent de TVA.

21 CS a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțate de instanța menționată în fața Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă, Austria).

22 În cursul anilor 2003 și 2004, technoRent International a efectuat vânzări de utilaje în Austria, care erau supuse TVA-ului în acest stat membru. În declarația provizorie privind TVA-ul pentru luna mai 2005, această societate a reclamat un credit de TVA în valoare de 367 081,58 euro ca urmare a unei reduceri a prețului de vânzare a acestor utilaje efectuate ulterior vânzării acestora.

23 Vânzările utilajelor menționate au făcut obiectul unui control care a început în luna iulie 2006. La 10 martie 2008, cuantumul indicat de technoRent International a fost creditat în contul fiscal al acesteia din urmă. La finalizarea acestui control, Administrația fiscală din orașul Graz a apreciat, cu toate acestea, că ajustarea prețului de vânzare nu ar fi trebuit efectuată și că, prin urmare, nu exista un excedent de TVA care să trebuiască rambursat. Ulterior, administrația fiscală a recuperat cuantumul care a fost creditat în contul fiscal al technoRent International.

24 Această societate a introdus o contestație împotriva acestei decizii, care a fost admisă de Unabhängiger Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă) la 8 aprilie 2013. La 10 mai 2013, suma de 367 081,58 euro a fost din nou creditată în contul fiscal al technoRent International.

25 La 21 octombrie 2013, întemeindu-se pe jurisprudența Curții în materie de TVA, technoRent International a solicitat plata unor dobânzi aferente sumei de 367 081,58 euro pentru perioada cuprinsă între luna iulie 2005 și luna mai 2013. Prin decizia din 4 februarie 2014, Administrația fiscală din orașul Graz a admis în parte această cerere și a acordat dobânzi pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2012, data intrării în vigoare a articolului 205a din BAO, și 8 aprilie 2013, data deciziei Unabhängiger Finanzsenat (Camera Fiscală Independentă).

26 În măsura în care cererea technoRent a fost respinsă în parte prin decizia Administrației fiscale din orașul Graz, această decizie a făcut obiectul unei acțiuni introduse de această societate în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal). Această instanță a statuat, prin hotărârea din 29 mai 2017, că, luând în considerare jurisprudența Curții în materie de TVA, technoRent International avea dreptul de a primi dobânzi de întârziere și pentru perioada cuprinsă între 2 septembrie 2005 și 9 martie 2008.

27 Administrația fiscală din orașul Graz a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă).

28 Instanța de trimitere arată că dreptul fiscal austriac nu conține nicio reglementare generală referitoare la aplicarea unor dobânzi aferente creditelor fiscale, întrucât articolul 205 din BAO nu vizează decât domeniul impozitului pe venit și al impozitului pe profit, iar articolul 205a din această lege nu prevede decât dobânzi stabilite în cadrul unei acțiuni de contencios administrativ.

29 Potrivit instanței de trimitere, în ceea ce privește o rambursare tardivă a unui excedent de TVA, precum cea vizată de primul recurs introdus în fața sa, Curtea a statuat, în repetate rânduri, că, în cazul în care această rambursare nu era efectuată într-un termen rezonabil, era necesară plata unor dobânzi de întârziere persoanei impozabile. Or, această jurisprudență a Curții ar privi situațiile în care ordinile juridice ale statelor membre în cauză conțineau, spre deosebire de dreptul austriac, o reglementare generală în temeiul căreia statul membru vizat era obligat să plătească persoanei impozabile dobânzi în cazul unei întârzieri nelegale a rambursării unui excedent de TVA.

30 Prin urmare, se ridică problema dacă, în lipsa unei astfel de reglementări, dreptul Uniunii, în special articolul 183 din Directiva TVA, poate fi interpretat în sensul că constituie o reglementare direct aplicabilă pe care persoana impozabilă o poate invoca pentru a i se recunoaște dreptul la dobânzi de întârziere pentru rambursarea tardivă a excedentelor de TVA. Instanța menționată subliniază, în această privință, că articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 nu pornește de la principiul că, în temeiul dreptului Uniunii, persoanei impozabile ar trebui în mod necesar să i se recunoască dreptul de a obține astfel de dobânzi de întârziere. În cazul în care dreptul Uniunii ar trebui, cu toate acestea, interpretat în sensul că un astfel de drept există, această dispoziție ar fi lipsită de domeniul său de aplicare.

31 Instanța de trimitere arată că al doilea recurs pendinte în fața sa nu privește un excedent de TVA, în sensul articolului 183 din Directiva TVA, ci reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în sensul articolului 90 alineatul (1) din această directivă. Prin urmare, ar trebui să se clarifice dacă, în cazul în care jurisprudența Curții referitoare la taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii ar trebui să fie aplicabilă într-un astfel de caz, dreptul Uniunii cuprinde o reglementare direct aplicabilă care recunoaște în favoarea unei persoane impozabile căreia administrația fiscală, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu îi rambursează la timp un credit de TVA, un drept de a primi dobânzi de întârziere astfel încât persoana impozabilă să poată invoca acest drept în fața acestei administrații și a instanțelor de contencios administrativ, chiar dacă dreptul național nu prevede dobânzi de întârziere pentru credite fiscale comparabile.

32 În cazul în care ar exista un astfel de drept în ceea ce privește atât situațiile vizate la articolul 183 din Directiva TVA, cât și cele vizate la articolul 90 alineatul (1) din această directivă, s-ar pune, în plus, problema stabilirii momentului de la care dobânzile trebuie să fie calculate, precum și problema dacă,

în lipsa unei reglementări în această privință în dreptul austriac, consecința juridică impusă, în ceea ce privește persoanele impozabile care nu sunt stabilite în Austria, la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 trebuie să fie aplicată chiar dacă procedurile pendinte în fața instanței de trimitere nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

33 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof (Curtea Administrativă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Din dreptul Uniunii rezultă o reglementare direct aplicabilă care să acorde unei persoane impozabile, căreia administrația fiscală, într-o situație precum cea din litigiul principal, nu îi rambursează la timp TVA-ul datorat, un drept la dobânzi de întârziere pe care aceasta să îl poată invoca în fața administrației fiscale sau în fața instanțelor de contencios administrativ, chiar dacă dreptul național nu prevede o astfel de reglementare cu privire la dobândă?

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

2) Este admisibil ca și în ceea ce privește creanța de TVA a persoanei impozabile generată de reducerea ulterioară a contraprestației, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], aplicarea dobânzii să înceapă abia după expirarea unui termen rezonabil de care administrația fiscală dispune pentru a verifica corectitudinea dreptului invocat de persoana impozabilă?

3) Împrejurarea că dreptul național al unui stat membru nu prevede o reglementare privind aplicarea dobânzilor ca urmare a întârzierii la plată a creanțelor de TVA are drept consecință faptul că instanțele naționale trebuie să aplice, la stabilirea dobânzii, consecința juridică prevăzută la articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva [2008/9], chiar dacă faptele din litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive?”

Cu privire la întrebările preliminare

34 Prin intermediul celor trei întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o rambursare care rezultă dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie, la fel ca o rambursare a unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă, să determine plata unor dobânzi atunci când nu este efectuată într-un termen rezonabil și, dacă este cazul, potrivit căror condiții.

Cu privire la plata unor dobânzi de întârziere

35 În ceea ce privește rambursarea unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din Directiva TVA, trebuie amintit că, astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din această directivă face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38, precum și Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctul 33).

36 Astfel, regimul deducerilor și, în consecință, al rambursărilor 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 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 38).

37 Rezultă de asemenea din jurisprudența Curții că, deși statele membre dispun de o libertate certă în stabilirea condițiilor vizate la articolul 183 din Directiva TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 33, și Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punctul 35).

38 În special, astfel de condiții trebuie să îi permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței rezultate din acest excedent de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată, într-un termen rezonabil, printr-o plată în numerar sau într-un mod echivalent și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 33).

39 Or, dacă, în cazul în care rambursarea excedentului de TVA nu a avut loc într-un termen rezonabil, persoana impozabilă nu ar avea dreptul la dobânzi de întârziere, situația sa ar fi afectată în mod negativ, cu încălcarea principiului neutralității fiscale.

40 Rezultă că, chiar dacă articolul 183 din Directiva TVA nu prevede o obligație de plată a unor dobânzi aferente excedentului de TVA care trebuie rambursat și nici nu precizează momentul de la care ar fi datorate astfel de dobânzi, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare generate din cauza unei rambursări a unui excedent de TVA efectuat cu depășirea unui termen rezonabil să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere (Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctul 25, și Hotărârea din 14 mai 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punctul 40).

41 Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 31 din concluziile sale, același lucru este valabil în ceea ce privește rambursările de TVA care rezultă din reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în aplicarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

42 Astfel, într-o asemenea situație, persoana impozabilă suportă de asemenea un excedent de TVA care trebuie să îi fie rambursat și care îi produce pierderi financiare prin indisponibilizarea sumelor în cauză. Or, dacă persoana impozabilă nu ar avea dreptul la dobânzi de întârziere în cazul în care administrația fiscală nu rambursează acest excedent într-un termen rezonabil, situația sa ar fi afectată în mod negativ, aducându-se astfel atingere principiului neutralității fiscale.

43 Această concluzie nu este repusă în discuție de articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9.

44 În această privință, este necesar să se arate, în primul rând, că, deși această dispoziție vizează în mod explicit o situație în care dreptul unui stat membru nu prevede aplicarea unor dobânzi pentru cazul în care rambursarea unui excedent de TVA nu ar fi efectuată într-un termen rezonabil, nu se poate deduce în niciun caz din termenii dispoziției menționate că ar fi conform cu dreptul Uniunii să nu se prevadă, în dreptul național, plata unor dobânzi în astfel de situații.

45 În al doilea rând, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 35 din concluziile sale, din considerentele (1)-(3) ale Directivei 2008/9 reiese că dispozițiile care vizează condițiile de rambursare a TVA-ului în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare care erau în vigoare înainte de adoptarea acestei directive au creat probleme considerabile, atât autorităților administrative ale statelor membre, cât și întreprinderilor, și că, în consecință, poziția acestora din urmă trebuia consolidată, dat fiind că statele membre datorează dobânzi dacă rambursarea este efectuată cu întârziere.

46 Rezultă că articolul 27 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2008/9 constituie o dispoziție reziduală care urmărește să protejeze persoanele impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare în cazul în care, la data adoptării acestei directive, dreptul acestui stat membru nu prevedea, contrar principiului neutralității fiscale, obligația de a aplica dobânzi de întârziere rambursărilor de TVA.

Cu privire la obligațiile instanței naționale

47 În ceea ce privește aspectul referitor la condițiile în care o rambursare rezultată dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA sau o rambursare a unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă trebuie să conducă la plata unor dobânzi atunci când nu este efectuată într-un termen rezonabil, este necesar să se arate că aceste dispoziții nu conțin nicio precizare în această privință, în special în ceea ce privește rata dobânzii care trebuie aplicată și data de la care ar fi datorate astfel de dobânzi.

48 Trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă că punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzut la articolul 183 din Directiva TVA ține, în principiu, de autonomia procedurală a statelor membre, încadrată de principiile echivalenței și efectivității. Or, deși statele membre dispun de o libertate certă în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale (Hotărârea din 28 februarie 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punctele 22 și 24, precum și jurisprudența citată).

49 Același lucru este valabil, în ceea ce privește condițiile de aplicare a dobânzilor, și pentru rambursările de TVA rezultate dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în temeiul articolului 90 alineatul (1) din această directivă, dat fiind că aceste condiții nu sunt reglementate de directiva menționată.

50 În ceea ce privește situația în discuție în litigiul principal, reiese din cererea de decizie preliminară că dreptul austriac nu cuprinde nicio reglementare care să prevadă un drept al persoanelor impozabile, precum cele vizate în această cerere, la plata unor dobânzi atunci când rambursarea rezultată dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA sau rambursarea unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă nu este efectuată într-un termen rezonabil. În plus, în ceea ce privește articolul 27 din Directiva 2008/9, situația de fapt din litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive, întrucât aceasta nu urmărește să reglementeze, astfel cum reiese din articolul 1 din aceasta, decât condițiile rambursării TVA-ului în favoarea persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru de rambursare și care îndeplinesc anumite condiții.

51 Prin urmare, având în vedere libertatea de care dispun statele membre, astfel cum s-a arătat la punctul 48 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește stabilirea condițiilor de rambursare a TVA-ului, nu se poate proceda la o aplicare, fie și prin analogie, a articolului 27 din Directiva 2008/9, inclusiv în ceea ce privește perioada pentru care, în temeiul acestei dispoziții, ar fi datorate dobânzi de întârziere. În plus, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 44 din concluziile sale, nu există nicio lacună normativă la nivelul dreptului Uniunii care să trebuiască să fie acoperită printr-o astfel de aplicare prin analogie a reglementării care figurează în dispoziția menționată.

52 Cu toate acestea, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atât autoritățile administrative, cât și instanțele naționale care trebuie să aplice, în cadrul competențelor proprii, dispozițiile dreptului Uniunii au obligația de a asigura efectul deplin al acestor dispoziții (Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 91 și jurisprudența citată).

53 În special, principiul interpretării conforme a dreptului intern, potrivit căruia instanța națională este obligată, în măsura posibilului, să dea dreptului intern o interpretare conformă cu cerințele dreptului Uniunii, este inerent sistemului tratatelor, în măsura în care permite instanței naționale să asigure, în cadrul competențelor sale, deplina eficacitate a dreptului Uniunii atunci când soluționează litigiul cu care este sesizată [Hotărârea din 19 noiembrie 2019, A. K. și alții (Independența Camerei Disciplinare a Curții Supreme), C-585/18, C-624/18 și C-625/18, EU:C:2019:982, punctul 159]. Această obligație de interpretare conformă a dreptului național presupune ca instanța națională să ia în considerare, dacă este cazul, întregul drept național pentru a aprecia în ce măsură acesta poate fi aplicat într-un mod care să nu conducă la un rezultat contrar dreptului Uniunii (Hotărârea din 4 martie 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, punctul 59 și jurisprudența citată).

54 Cu toate acestea, principiul interpretării conforme a dreptului național are anumite limite. Astfel, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul dreptului Uniunii atunci când interpretează și aplică normele relevante de drept intern este limitată de principiile generale ale dreptului, printre care se numără principiul securității juridice, și nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dreptului național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, punctul 44 și jurisprudența citată).

55 În speță, îi va reveni în special instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă este posibil să se asigure efectul deplin al dreptului Uniunii, luând în considerare întregul drept național și procedând la o aplicare prin analogie a dispozițiilor acestui din urmă drept.

56 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la cele trei întrebări că articolul 90 alineatul (1) și articolul 183 din Directiva TVA coroborate cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că o rambursare rezultată dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie, la fel ca o rambursare a unui excedent de TVA în temeiul articolului 183 din această directivă, să determine plata unor dobânzi atunci când nu este efectuată într-un termen rezonabil. Revine instanței de trimitere sarcina de a face tot ce ține de competența sa pentru a asigura efectul deplin al acestor dispoziții procedând la o interpretare a dreptului național conformă cu dreptul Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 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 doua) declară:

Articolul 90 alineatul (1) și articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că o rambursare rezultată dintr-o regularizare a bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din această directivă trebuie, la fel ca o rambursare a unui excedent de taxă pe valoarea adăugată în temeiul articolului 183 din această directivă, să determine plata unor dobânzi atunci când nu este efectuată într-un termen rezonabil. Revine instanței de trimitere sarcina de a face tot ce ține de competența sa pentru a asigura efectul deplin al acestor dispoziții procedând la o interpretare a dreptului național conformă cu dreptul Uniunii.

Semnături