CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 2 martie 2017 [1]

Cauza C-38/16

Compass Contract Services Limited
împotriva
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de decizie preliminară formulată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunalul de Primă Instanță, Camera fiscală, Regatul Unit)]

„TVA — Taxă plătită fără a fi datorată — Modalități de rambursare — Reglementare națională care introduce un termen de prescripție — Diferența față de termenul prevăzut pentru rambursarea deducerii refuzate în mod nelegal — Principiile egalității de tratament, neutralității fiscale și efectivității"

1. Dreptul Uniunii permite ca termenele de prescripție aplicabile cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) plătite în mod nedatorat să fie diferite, din perspectiva intrării lor în vigoare, de cele aplicabile cererilor de deducere a taxei respective? Aceasta este, în esență, întrebarea adresată de o instanță britanică în litigiul dintre întreprinderea Compass Contract Services (UK) Ltd. (denumită în continuare „Compass") și autoritățile fiscale naționale.

2. Curtea a statuat în Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer [2], că principiile efectivității și protecției încrederii legitime se opuneau unei reglementări naționale [precum Finance Act 1997 (Legea finanțelor din 1997)] care a redus retroactiv de la șase ani la trei ani termenul pentru formularea cererii de rambursare a TVA-ului perceput cu încălcarea Directivei 77/388/CEE [3].

3. Ulterior, legiuitorul britanic a prevăzut, ca urmare a hotărârii menționate, că această reducere a termenului nu este aplicabilă cererilor de rambursare a TVA-ului referitoare la exerciții fiscale anterioare datei la care a fost introdus termenul redus. Mai târziu, aceeași prevedere a fost adoptată și în ceea ce privește cererile (formulate tardiv) de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

4. Cu toate acestea, practica administrativă și intervențiile legislative succesive au dat naștere unei diferențe de tratament în Regatul Unit în ceea ce privește data de la care se aplică termenul pentru cele două tipuri de cereri (cele de rambursare a TVA-ului și cele de deducere a TVA-ului). Instanța *a quo* solicită Curții să stabilească dacă această diferență este conformă cu principiile dreptului Uniunii, în special cu principiul egalității.

1 — Limba originală: spaniola.

2 — Cauza C-62/00, denumită în continuare „M&S I" (EU:C:2002:435).

3 — Directiva Consiliului din 17 mai 1977, A șasea directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), denumită în continuare „A șasea directivă".

I – **Cadrul normativ**

A – *Dreptul Uniunii* A șasea directivă

5. Articolul 17, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau plătit în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) [TVA-ul] datorat sau plătit pentru bunurile importate;

(c) [TVA-ul] datorat în temeiul articolului 5 alineatul (7) litera (a) și al articolului 6 alineatul (3).

[…]” [traducere neoficială]

6. Articolul 18, intitulat „Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere”, prevede:

„(1) Pentru a-și exercita dreptul de deducere, o persoană impozabilă trebuie:

(a) pentru deducerile prevăzute la articolul 17 alineatul (2) litera (a), să dețină o factură emisă în conformitate cu articolul 22 alineatul (3),

(b) pentru deducerile prevăzute la articolul 17 alineatul (2) litera (b), să dețină un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA-ului datorat sau permite calcularea valorii respective;

(c) pentru deducerile prevăzute la articolul 17 alineatul (2) litera (c), să îndeplinească formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

(d) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de cumpărător sau de destinatar al serviciului în cazul aplicării articolului 21 alineatul (1), să îndeplinească formalitățile stabilite de fiecare stat membru.

(2) Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a taxei datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu alineatul (1).

[…]

(3) Statele membre stabilesc condițiile și procedurile prin care o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu alineatele (1) și (2).

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

[…]” [traducere neoficială]

B – *Dreptul național*

7. Evoluția legislativă în acest domeniu, până la adoptarea Finance Act 1997 (Legea finanțelor din 1997), este reflectată în Hotărârea M&S I[4] după cum urmează:

8. Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă nu a fost transpus corect în dreptul național până când Finance (N.º 2) Act 1992 (A doua lege a finanțelor din 1992), intrată în vigoare la 1 august 1992, a modificat articolul 10 alineatul (3) din Value Added Tax Act 1983 (Legea din 1983 privind taxa pe valoarea adăugată).

9. Această dispoziție are de atunci următorul conținut:

„În cazul în care contrapartida pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii nu constă în totalitate sau în parte într-o obligație pecuniară, se consideră că valoarea acesteia corespunde valorii de piață a contrapartidei, majorată cu taxa aplicabilă.”

10. În ceea ce privește legislația în materia rambursării sumelor plătite în mod nedatorat cu titlu de TVA, articolul 24 din Finance Act 1989 (Legea finanțelor din 1989) are următoarea formulare începând cu 1 ianuarie 1990:

„1) Atunci când se plătește în favoarea Commissioners[5] o sumă nedatorată cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, aceștia au obligația să ramburseze suma percepută în mod nelegal.

2) Commissioners pot efectua rambursări numai în conformitate cu prezentul articol, ca urmare a unei cereri formulate în acest sens.

[…]

4) În conformitate cu prezentul articol, nu se poate solicita rambursarea unei sume după expirarea a șase ani de la data plății, cu excepția cazului în care sunt aplicabile prevederile alineatului următor.

5) Atunci când s-a efectuat din eroare o plată în favoarea Commissioners, se poate solicita rambursarea acesteia în conformitate cu prezentul articol în orice moment anterior expirării a șase ani de la data la care solicitantul a descoperit eroarea sau ar fi putut să o descopere acționând cu o diligență rezonabilă.

[…]

7) Cu excepția situațiilor prevăzute de prezentul articol, Commissioners nu au obligația de a rambursa nicio sumă percepută cu titlu de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a faptului că nu există o obligație fiscală în favoarea lor.

[…]”

11. Articolul 24 din Finance Act 1989 (Legea finanțelor din 1989) a fost abrogat și înlocuit cu articolul 80 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind TVA-ul), în vigoare de la 1 septembrie 1994. Dispozițiile relevante ale articolului 80 au practic același conținut ca articolul 24.

4 — Punctele 8-15 din prezentele concluzii reprezintă transcrierea aproape literală a punctelor 4-11 din Hotărârea M&S I.

5 — Autoritatea fiscală competentă cu colectarea TVA-ului în Regatul Unit.

12. La 18 iulie 1996, un membru al guvernului britanic, Paymaster General (Trezorierul General), a informat Parlamentul că, având în vedere riscul sporit pentru trezoreria publică, determinat de cererile de rambursare a sumelor percepute din eroare cu titlu de taxe, guvernul intenționa să modifice termenul de prescripție al cererilor de rambursare a TVA-ului și a altor impozite indirecte prin intermediul Finance Bill 1997 (Proiectul privind Legea finanțelor din 1997), reducându-l la trei ani. Noul termen de prescripție trebuia să se aplice imediat cererilor în curs începând cu data anunțului respectiv, pentru a evita ca modificarea legislativă propusă să își piardă eficacitatea, ca urmare a perioadei care ar putea trece până la încheierea procedurii parlamentare.

13. La 4 decembrie 1996, Camera Comunelor a aprobat proiectul de buget depus de guvern, precum și propunerea prezentată la 18 iulie 1996, care a devenit articolul 47 din Proiectul de Lege a finanțelor din 1997.

14. Legea finanțelor din 1997 a fost adoptată definitiv la 19 martie 1997. Articolul 47 alineatul (1) din aceasta a modificat articolul 80 din Value Added Tax 1994 (Legea din 1994 privind TVA-ul), abrogând alineatul (5) și modificând alineatul (4), care, după modificare, prevede următoarele:

„Commissioners nu sunt obligați, ca urmare a unei cereri depuse în conformitate cu prezentul articol, să ramburseze sumele percepute cu mai mult de trei ani înainte de depunerea cererii."

15. Articolul 47 alineatul (2) din Legea finanțelor din 1997 prevede:

„[…] se consideră că alineatul (1) a intrat în vigoare la 18 iulie 1996; dispoziția respectivă se aplică, în cazul oricărei rambursări efectuate la această dată sau la o dată ulterioară, tuturor cererile depuse în conformitate cu articolul 80 din Legea din 1994 privind TVA-ul, inclusiv celor depuse anterior acestei date și celor privind plăți efectuate anterior acestei date".

16. Conform articolului 25 alineatul (6) din Legea din 1994 privind TVA-ul, deducerea taxei aferente intrărilor, prevăzută la alineatul (2) al articolului respectiv, și plata unui credit de TVA pot fi efectuate numai în temeiul unei cereri formulate în termenul și în forma stabilite de regulament.

17. Articolul 29 alineatul 1 A din Value Added Tax Regulations 1995 (Regulamentul din 1995 privind TVA-ul), în versiunea în vigoare între 1 mai 1997 și 31 martie 2009[6], prevede că autoritatea fiscală nu trebuie să aprobe nicio cerere de deducere a taxei aferente intrărilor, dacă aceasta este depusă după mai mult de trei ani de la data până la care trebuia să se întocmească declarația aferentă perioadei contabile în cauză.

18. În conformitate cu articolul 121 alineatul (1) din Finance Act 2008 (Legea finanțelor din 2008), cerința prevăzută la articolul 80 alineatul (4) din Legea din 1994 privind TVA-ul nu este aplicabilă cererilor depuse înainte de 1 aprilie 2009, referitoare la o sumă declarată sau plătită pentru o anumită perioadă contabilă care s-a încheiat înainte de 4 decembrie 1996.

19. Articolul 121 alineatul (2) din Legea finanțelor din 2008 prevede că articolul 25 alineatul (6) din Legea din 1994 privind TVA-ul nu este aplicabil cererilor de deducere a taxei aferente intrărilor care a devenit exigibilă într-o anumită perioadă contabilă care s-a încheiat înainte de 1 mai 1997, dacă cererile respective sunt depuse înainte de 1 aprilie 2009.

20. Această dispoziție a intrat în vigoare la 19 martie 2008, în temeiul articolului 121 alineatul 4 din Finance Act 2008 (Legea finanțelor din 2008).

6 — Perioadă care include data la care Compass a formulat cererea de rambursare.

II – **Situația de fapt**

21. Compass este o întreprindere care furnizează alimente congelate și în favoarea căreia, în luna iunie 2006, s-a pronunțat o hotărâre judecătorească prin care s-a statuat că anumite prestări de servicii pentru care a colectat și a contabilizat TVA-ul pe durata exercițiilor fiscale anterioare erau, în realitate, scutite de această taxă.

22. În special, instanțele britanice au apreciat că prestările de servicii respective beneficiau de scutirea prevăzută la articolul 28 alineatul (2) din A șasea directivă. În consecință, Commissioners au admis că Compass a plătit un excedent de TVA.

23. În luna ianuarie 2008, Compass a solicitat rambursarea excedentului de TVA colectat și plătit între 1 aprilie 1973 și 2 februarie 2002.

24. Commissioners au acceptat să ramburseze sumele plătite în mod nedatorat între 1 aprilie 1973 și 31 octombrie 1996, susținând că dreptul de a formula cereri de rambursare pentru restul perioadei s-a prescris.

25. Compass a atacat decizia adoptată de Commissioners la First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunalul de Primă Instanță, Camera fiscală, Regatul Unit), invocând diferența de tratament aplicată în ceea ce privește cererile de rambursare a TVA-ului nedatorat, pe de o parte, și cererile de deducere a acestei taxe, pe de altă parte.

26. Această diferență de tratament constă în faptul că primele cereri pot fi admise numai dacă se referă la perioade fiscale încheiate înainte de 4 decembrie 1996, în timp ce termenul pentru cele din urmă a fost extins până la 1 mai 1997.

27. Prin urmare, procedura *a quo* are ca obiect numai rambursarea TVA-ului plătit în mod nedatorat între 1 noiembrie 1996 și 30 aprilie 1997 (trimestrele fiscale 04/96 și 01/97).

28. În acest context, instanța însărcinată cu soluționarea litigiului a sesizat Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

III – **Întrebarea preliminară adresată**

29. Întrebările preliminare, adresate la 25 ianuarie 2016, au următorul conținut:

„1) Diferența de tratament din Regatul Unit între cererile Fleming privind taxa aferentă ieșirilor (care puteau fi formulate pentru perioadele care se încheie înainte de 4 decembrie 1996) și cererile Fleming privind taxa aferentă intrărilor (care puteau fi formulate pentru perioade care se încheie înainte de 1 mai 1997 – și anume mai târziu decât în cazul cererilor Fleming privind taxa aferentă ieșirilor) conduce la:

a) încălcarea principiului egalității de tratament consacrat de dreptul Uniunii și/sau

b) încălcarea principiului neutralității fiscale consacrat de dreptul Uniunii și/sau

c) încălcarea principiului efectivității consacrat de dreptul Uniunii și/sau

d) încălcarea oricărui alt principiu relevant consacrat de dreptul Uniunii?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la oricare dintre literele (a)-(d) ale întrebării 1), cum trebuie să fie tratate cererile Fleming privind taxa aferentă ieșirilor formulate pentru perioada 4 decembrie 1996-30 aprilie 1997?”

IV – **Procedura în fața Curții și concluziile părților**

30. Compass, guvernul Regatului Unit și Comisia au luat parte la procedură, prezentând observații scrise și participând la ședința desfășurată la 8 decembrie 2006.

31. În opinia Compass, prima întrebare preliminară trebuie să primească un răspuns afirmativ. Diferența de tratament invocată nu poate fi justificată în raport cu principiul egalității, întrucât cele două situații comparate vizează rambursarea unui „credit de TVA”. Compass consideră că logica aflată la baza normelor naționale privind prescripția retroactivă demonstrează că Commissioners intenționau să o aplice în privința tuturor cererile de rambursare a excedentului de TVA.

32. În ceea ce privește principiul neutralității, Compass susține că beneficiază de un tratament mai defavorabil decât cel acordat posibililor săi concurenți care își pot exercita dreptul de deducere a TVA-ului pe perioada în discuție.

33. Referitor la cea de a doua întrebare preliminară, Compass susține că, conform Hotărârii din 10 aprilie 2008, Mark & Spencer[7], instanța de trimitere ar trebui să aplice, cu titlu de dispoziție mai favorabilă, același termen de prescripție ca cel prevăzut în cazul cererilor de deducere a TVA-ului. Aceasta adaugă că, în caz contrar, ar avea loc o încălcare a principiului efectivității.

34. Potrivit guvernului Regatului Unit, având în vedere întrebările preliminare adresate, singurul principiu relevant este cel al egalității. În circumstanțele din prezenta cauză, acest principiu nu se opune diferenței de tratament invocate de Compass, deoarece situația sa nu este comparabilă cu cea în care se depune o cerere „tardivă” de deducere a TVA-ului. În opinia sa, cele două situații sunt diferite, atât din perspectiva circumstanțelor, cât și a naturii lor juridice.

35. În ceea ce privește circumstanțele, guvernul britanic susține că diferența rezultă din faptul că termenele de prescripție respective (în ambele situații, de trei ani) au fost instituite în momente de asemenea diferite, după ce s-a constatat încălcarea dreptului Uniunii în Hotărârea M&S I[8]. În vederea remedierii acestei încălcări, articolul 121 din Legea finanțelor din 2008 a stabilit o perioadă tranzitorie, luând ca date de referință primele date începând cu care Regatul Unit putea să reducă termenele de prescripție cu efect imediat, acestea fiind cele în care s-au aplicat dispozițiile privind reducerea termenului de prescripție de la șase la trei ani.

36. În ceea ce privește natura juridică a celor două tipuri de cereri, guvernul Regatului Unit susține că dreptul de a obține suma solicitată cu titlu de plată nedatorată a TVA-ului nu rezultă, prin definiție, din regimul de TVA și nici din directivele în această materie, ci din dreptul general al Uniunii. În schimb, dreptul de deducere rezultă exclusiv din aceste directive, în temeiul cărora persoana impozabilă în scopuri de TVA care plătește sau trebuie să plătească taxa respectivă unui terț care este supus de asemenea la plata acesteia, de la care a primit anumite bunuri sau servicii, are dreptul să deducă (sau să obțină un credit aferent) TVA-ul plătit. Diferența juridică dintre cele două situații este confirmată de faptul că dreptul Uniunii acordă autorității fiscale posibilitatea de a invoca îmbogățirea fără justă cauză în prima situație, însă nu și în a doua.

7 — Cauza C-309/06, denumită în continuare „M&S II” (EU:C:2008:211).

8 — Cauza C-62/00 (EU:C:2002:435).

37. Guvernul Regatului Unit consideră, de asemenea, că noțiunea „credit de TVA”, utilizată în Hotărârea M&S II, nu reprezintă realmente o definiție juridică, fiind mai degrabă un mod de exprimare.

38. Guvernul respectiv subliniază, în plus, că Hotărârea M&S II nu face referire la normele naționale modificate în 2005 și aplicate în cazul Compass. Începând cu această modificare, fiecare dintre cele două tipuri de cereri a fost tratată la fel, Compass nedovedind că o altă persoană aflată în situația sa a beneficiat de un tratament mai avantajos.

39. Guvernul Regatului Unit concluzionează că reglementarea națională în litigiu nu aduce atingere principiului efectivității și nici principiului încrederii legitime, având în vedere că, prin introducerea unui regim tranzitoriu, s-a remediat incompatibilitatea cu dreptul Uniunii constatată în Hotărârea M&S I.

40. Comisia susține că un regim fiscal (precum cel din prezenta cauză) poate să prevadă termene eterogene fără să încalce principiul neutralității sau principiile generale ale dreptului Uniunii. În ceea ce privește primul principiu, Comisia susține că încălcarea lui s-ar putea constata numai dacă ar exista o diferență de tratament între operatori concurenți, situație care se regăsea în Hotărârea M&S II, însă nu și în prezenta cauză.

41. La fel cum inexistența unor operatori concurenți ar exclude încălcarea principiului neutralității, eventuala prezență a operatorilor aflați într-o situație comparabilă ar putea conduce la încălcarea principiului egalității. Cu toate acestea, Comisia consideră că în prezenta cauză se compară două situații care nu pot fi asimilate: există o diferență obiectivă substanțială între cele două tipuri de cereri, deoarece vizează niveluri diferite ale activității economice și sunt reglementate de norme de asemenea diferite. În opinia Comisiei, aceasta este concluzia care rezultă din jurisprudența stabilită în cauza Reemtsma Cigarettenfabrike [9].

42. În sfârșit, Comisia consideră că trimiterea la principiul efectivității este exclusă, deoarece, astfel cum a subliniat, cererile precum cea formulată de Compass nu pot fi asimilate celor de deducere. Iar în ceea ce privește principiul echivalenței, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica aplicabilitatea sa, însă trebuie să amintim că, potrivit jurisprudenței, acesta nu poate fi interpretat în sensul că obligă un stat membru să extindă regimul său intern cel mai favorabil în privința tuturor acțiunilor dintr-un anumit domeniu de drept.

V – **Analiză**

A – *Considerații preliminare. Contextul istoric și legislativ al litigiului*

43. Astfel cum subliniază instanța de trimitere [10] și guvernul britanic [11], pentru a înțelege diferența de tratament aplicată de articolul 121 din Legea finanțelor din 2008 cererilor de rambursare a excedentului de TVA, pe de o parte, și cererilor de deducere a TVA-ului, pe de altă parte, trebuie adusă în discuție geneza termenului de prescripție de trei ani, precum și cronologia acțiunii judiciare al cărei obiect a fost.

9 — Hotărârea din 15 martie 2007 (C-35/05, EU:C:2007:167).

10 — Punctele 8-26 din decizia de trimitere.

11 — Punctul 4 din observațiile guvernului Regatului Unit.

44. Conform relatărilor instanței de trimitere și ale guvernului Regatului Unit, articolul 121 din Legea finanțelor din 2008 reprezintă concretizarea unei serii de acțiuni legislative inițiate odată cu anunțul acestui guvern din 18 iulie 1996 cu privire la intenția sa de a modifica articolul 80 din Legea din 1994 privind TVA-ul [12]. Propunerea Guvernului a fost aprobată de legiuitorul național la 4 decembrie 1996.

45. Inițial, Commissioners au considerat că noul termen de trei ani nu era aplicabil cererilor de deducere a taxei. Cu toate acestea, începând cu 1 mai 1997, Regulamentul din 1995 privind TVA-ul a fost modificat, pentru a extinde acest termen și în ceea ce privește cererile respective.

46. Având în vedere Hotărârea M&S I [13], prin care s-a constatat că reducerea (de la șase ani la trei ani), cu efect retroactiv, a termenului pentru depunerea cererilor de rambursare a TVA-ului plătit în mod nedatorat este contrară dreptului Uniunii, instanțele britanice au hotărât (în așa-numita „jurisprudență Fleming") [14] că reducerea respectivă trebuie să se aplice în urma unei perioade de tranziție și să acopere și cererile de deducere.

47. În temeiul acestei jurisprudențe, Commissioners au decis:

— admiterea cererilor privind plăți nedatorate ale TVA-ului, aferente exercițiilor fiscale încheiate până la 4 decembrie 1996 (data la care a fost modificat articolul 80 din Legea privind TVA-ul din 1994, care inițial a vizat numai acest tip de cerere) și

— admiterea, de asemenea, a cererilor de deducere aferente exercițiilor fiscale încheiate până la 1 mai 1997 (data la care a fost modificat Regulamentul din 1995 privind TVA-ul, în temeiul căruia termenul de trei ani a devenit aplicabil și în ceea ce privește al doilea tip de cerere).

48. Ulterior respingerii pe cale judiciară a acestei practici administrative, Legea finanțelor din 2008 a conferit în sfârșit temei legal soluției găsite, stabilind că termenul respectiv trebuia aplicat și cererilor depuse înainte de 1 aprilie 2009.

49. Instanța de trimitere adresează întrebările preliminare în acest context. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, în cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, aceasta solicită să se stabilească modalitatea de soluționare a cererilor de rambursare a excedentului de TVA depuse în perioada cuprinsă între cele două date.

B – *Prima întrebare preliminară*

50. Instanța *a quo* dorește, în esență, să afle dacă dreptul Uniunii se opune unei măsuri naționale care, atunci când reglementează perioada tranzitorie aplicabilă termenelor de prescripție reduse, aplică un tratament diferențiat cererilor de rambursare a excedentului de TVA și celor de deducere a TVA-ului [15]. În opinia sa, există mai multe principii ale dreptului Uniunii care s-ar putea opune acestui tratament diferențiat.

12 — Astfel cum s-a arătat la punctul 12 din prezentele concluzii, propunerea a vizat „riscul sporit pentru trezoreria publică, determinat de cererile de rambursare a sumelor percepute din eroare cu titlu de taxe", risc care se dorea a fi minimizat prin reducerea termenului pentru solicitarea sumelor respective de la șase ani la trei ani.

13 — Cauza C-62/00 (EU:C:2002:435).

14 — Conform explicației oferite de instanța de trimitere la punctul 4 din decizia de trimitere, noțiunea „cerere Fleming" derivă din hotărârea House of Lords pronunțată în cauza Fleming/HMRC. O „cerere Fleming privind taxa aferentă ieșirilor" este o cerere formulată în temeiul articolului 80 din Legea din 1994 privind TVA-ul pentru o sumă declarată sau plătită cu titlu de taxă aferentă ieșirilor care, în realitate, nu era datorată pentru o perioadă contabilă încheiată înainte de 4 decembrie 1996. Noțiunea „cerere Fleming privind taxa aferentă intrărilor" se referă la o cerere de deducere a taxei aferente intrărilor atunci când dreptul de deducere a luat naștere într-o perioadă contabilă încheiată înainte de 1 mai 1997.

15 — Astfel cum s-a arătat, deși ambele cereri beneficiază de același termen de prescripție, data de la care încep să curgă este diferită.

51. Concret, instanța de trimitere invocă principiile egalității de tratament, neutralității fiscale și efectivității, precum și „orice alt principiu general relevant al dreptului Uniunii”, sintagmă care, în definitiv, permite aducerea în discuție a principiilor echivalenței [16] și protecției încrederii legitime [17].

52. Cu toate acestea, împărtășim opinia guvernului britanic [18], conform căreia litigiul principal s-a concentrat (astfel cum considerăm că ar trebui să se întâmple și în ceea ce privește răspunsul preliminar) pe diferența dintre regimurile aplicate celor două tipuri de cereri, cu alte cuvinte pe eventuala încălcare a principiului egalității. În opinia noastră, celelalte principii invocate de instanța de trimitere au un efect pur tangențial în prezenta cauză.

53. Principiul neutralității, esențial în sistemul comun al TVA-ului [19], interzice ca mărfurile sau serviciile similare – care, tocmai ca urmare a acestei similitudini, se consideră că sunt concurente [20] – să fie tratate în mod diferit din perspectiva taxei respective [21]. Or, împărtășim poziția Comisiei [22] și a guvernului Regatului Unit [23] în sensul că, în prezenta cauză, această interdicție nu a fost încălcată.

54. Nu s-a dovedit, în special, că Commissioners au tratat prestările de servicii efectuate de Compass în mod diferit față de prestările similare ale concurenților săi. Dispozițiile care reglementează termenele de prescripție au fost aplicate în mod nediferențiat în privința tuturor concurenților, inclusiv a Compass, în funcție de natura cererilor acestora (fie că au fost de rambursare sau de deducere).

55. Or, principiul neutralității fiscale nu reprezintă altceva decât expresia, în domeniul TVA-ului, a principiului egalității de tratament [24]. Acesta din urmă nu este aplicabil numai operatorilor economici concurenți, ci și celor care, fără a fi neapărat concurenți, se află într-o situație comparabilă din alte puncte de vedere [25], ceea ce redirecționează analiza către principiul egalității.

56. În definitiv, ar trebui să se stabilească:

— dacă situația celor care, precum Compass, doresc rambursarea excedentului de TVA este comparabilă cu situația celor care, fără a fi neapărat concurenții săi, solicită deducerea acestei taxe și

— dacă, în ipoteza în care cele două cereri sunt echivalente, diferența de tratament este justificată atunci când legea prevede, pentru depunerea fiecăreia dintre ele, un termen de prescripție care, deși este identic, începe să curgă de la date diferite.

1. Cu privire la natura diferită a dreptului la rambursarea TVA-ului și a celui de deducere a TVA-ului

57. Guvernul Regatului Unit și Comisia susțin că, din punct de vedere conceptual, o cerere de rambursare a excedentului de TVA nu este comparabilă cu o cerere de deducere a acestei taxe. Împărtășim opinia lor și, în realitate, nici măcar Compass nu neagă că există diferențe între cele două, care sunt atât de evidente încât nu ar putea fi contestate [26].

16 — Observațiile Comisiei, punctele 34-36.
17 — Observațiile guvernului Regatului Unit, punctele 28-34.
18 — Observațiile guvernului Regatului Unit, punctul 8.
19 — Hotărârea din 19 decembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 59).
20 — Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctele 33 și 34).
21 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, EU:C:2011:108, punctul 66).
22 — Observațiile Comisiei, punctul 20.
23 — Observațiile Regatului Unit, punctele 25-27.
24 — Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 48).
25 — Cauza M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49).
26 — În cadrul ședinței, Compass a admis că cererile respective erau de natură diferită, cu toate că, în opinia sa, făceau parte din aceeași categorie.

58. Dreptul de deducere a TVA-ului este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului consacrat de Uniune. Curtea a statuat că regimul deducerilor „urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară". Astfel, este garantată „neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului" [27].

59. La rândul său, dreptul la rambursarea excedentului de TVA – care, spre deosebire de cel menționat anterior, nu rezultă din directivele privind TVA-ul, ci din dreptul general al Uniunii [28] – „urmărește să remedieze consecințele incompatibilității impozitului cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta a impus-o în mod nelegal asupra operatorului care, în final, a suportat-o efectiv" [29].

60. Este logic ca aceste diferențe de principiu să conducă la adoptarea unui regim juridic pentru fiecare dintre cele două drepturi care să reflecte caracterul lor diferit. Prin urmare, cele două drepturi pot fi configurate astfel încât să difere atât conținutul lor, cât și condițiile de exercitare, în funcție de scopul pentru care au fost instituite de ordinea juridică.

61. Prin prisma acestor diferențe se explică, de exemplu, că, în anumite condiții, dreptul Uniunii nu se opune ca un sistem juridic național să refuze rambursarea taxelor percepute în mod nelegal atunci când poate conduce la o îmbogățire fără justă cauză a beneficiarilor [30], criteriu care nu se aplică în cazul deducerii TVA-ului.

62. În stadiul actual al dreptului Uniunii, având în vedere lipsa de armonizare a normelor din acest domeniu, revine fiecărui stat membru sarcina de a stabili condițiile în care pot fi formulate cererile de rambursare a impozitelor, cu condiția să respecte principiile echivalenței și efectivității [31]. Pe de altă parte, în domeniul TVA-ului, A șasea directivă definește, la articolul 20, condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca deducerea taxelor impuse să poată fi regularizată la nivelul beneficiarului livrării de bunuri sau prestării de servicii [32].

63. Prin urmare, având în vedere diferențele menționate, situațiile titularilor acestor drepturi nu sunt comparabile și, în consecință, nu trebuie supuse cerințelor principiului egalității. Statele membre au posibilitatea de a stabili norme diferite (printre alte domenii, în cel al termenelor aplicabile cererilor respective și al prescripției dreptului care stă la baza lor) în materia rambursării excedentului de TVA față de cele aplicabile cererilor de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. Reiterăm faptul că dreptul Uniunii nu impune ca normele naționale aplicabile în cele două cazuri să fie identice.

64. Or, în pofida specificității și a singularității celor două situații, este cert că au un numitor comun: în ambele cazuri este vorba despre drepturi care permit titularilor acestora să solicite aplicarea conținutului lor în privința aceluiași subiect obligat, și anume autoritatea fiscală.

27 — A se vedea, printre multe altele, Hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 25 și 27 și jurisprudența citată).

28 — Astfel cum se amintește în Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 22): „dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte".

29 — *Ibidem*, punctul 24.

30 — Cauza M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 41).

31 — Cu alte cuvinte, condițiile în care aceste cereri pot fi efectuate nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare întemeiate pe dispoziții de drept intern și nici organizate astfel încât să facă practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară. A se vedea printre altele Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 37).

32 — Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punctul 38).

65. Compass face referire la această împrejurare cu titlu de exemplu, apelând la noțiunea „credit de TVA”, utilizată în Hotărârea M&S II [33]. Guvernul Regatului Unit [34] subliniază caracterul impropriu al acestei noțiuni care, în opinia sa, nu a fost utilizată de Curte ca definiție juridică, ci ca un simplu mod de exprimare cu caracter practic pentru a descrie fie situația celor care solicită rambursarea excedentului de TVA, fie a celor care solicită deducerea TVA-ului [35], însă în niciun caz situația în care se compară cele două.

66. Considerăm că guvernul Regatului Unit subliniază în mod corect contextul în care trebuie interpretat sensul și domeniul de aplicare ale noțiunii „credit de TVA”. Totuși, în acest context, noțiunea respectivă constituie o expresie adecvată pentru a reda faptul că atât cel care solicită rambursarea excedentului de TVA, cât și cel care solicită deducerea TVA-ului aferent intrărilor cer Autorității fiscale să le acorde un „credit” (cu alte cuvinte, o sumă pe care creditorul este îndreptățit să o solicite și să o perceapă de la debitor). Poziția de creditori pe care o au cele două persoane în raport cu finanțele publice constituie elementul care permite compararea situațiilor în care se află, astfel încât aceasta poate face obiectul unei analize, din perspectiva principiului egalității, cu privire la tratamentul diferențiat reglementat de dreptul intern.

67. Pentru executarea fiecăruia dintre aceste „credite”, trebuie să ne raportăm, astfel, la aspectele care rezultă din regimul lor normativ. Autoritatea fiscală își îndeplinește obligația dacă respectă obligațiile prevăzute de sistemul fiscal pentru fiecare drept solicitat. Prin urmare, aceasta trebuie să țină seama de condițiile de exercitare stabilite de normele care pun în aplicare reglementările respective și care nu numai că nu trebuie să fie neapărat identice pentru fiecare dintre drepturile exercitate, ci, dimpotrivă, pot fi distincte, tocmai ca urmare a faptului că vizează drepturi diferite.

68. Dincolo de condițiile proprii și inerente conținutului fiecăruia dintre drepturile solicitate, întrebarea-cheie este dacă autoritatea fiscală poate impune condiții diferite privind termenul pentru exercitarea lor. Cu alte cuvinte, diferențele dintre dreptul la rambursarea excedentului de TVA, pe de o parte, și dreptul de deducere a TVA-ului, pe de altă parte, permit ca exercitarea acestora să fie supusă unor termene diferite?

2. Cu privire la justificarea diferenței de tratament dintre cele două drepturi din perspectiva momentului de la care începe să curgă termenul de prescripție prevăzut pentru exercitarea lor

69. Problema ridicată de instanța *a quo* se înscrie în contextul unor acțiuni legislative care aveau ca scop aplicarea unui tratament unitar în ceea ce privește drepturile în litigiu: reducerea termenului, care, inițial, a fost prevăzută de legiuitorul național exclusiv pentru cererile de rambursare a excedentului de TVA, se dorea a fi extinsă și în privința cererilor de deducere.

70. Astfel cum am menționat, uniformizarea temporală a celor două tipuri de cereri s-a concretizat prin adoptarea unei prevederi conform căreia reducerea termenului (de la șase ani la trei ani) introdusă în luna decembrie 1996 cu privire la cererile de rambursare a excedentului de TVA este aplicabilă, începând cu luna mai 1997, și cererilor de deducere [36].

33 — Cauza C-309/06 (EU:C:2008:211, punctul 50).

34 — Observațiile guvernului Regatului Unit, punctele 18 și 19.

35 — Situație în privința căreia care guvernul britanic invocă, printre altele, Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267).

36 — Limitarea efectului retroactiv al reducerii termenului privind fiecare tip de cerere ar fi posibilă numai dacă cererea formulată în oricare dintre cele două situații a fost depusă înainte de aceeași dată, comună pentru cele două drepturi (1 aprilie 2009).

71. Intenția de a conferi un tratament unitar ambelor tipuri de cereri este recunoscută în mod deschis de guvernul Regatului Unit. În observațiile sale, acesta confirmă că modificarea articolului 29 din Regulamentul din 1995 privind TVA-ul, cu efecte de la 1 mai 1997, avea ca scop „corectarea anomaliei accidentale” pe care o implica tratamentul diferențiat aplicat cererilor de rambursare și celor de deducere, precum și „asigurarea că toate [acestea] sunt supuse aceluiași termen de trei ani” [37].

72. Pentru a evita încălcarea dreptului Uniunii constatată de Curte în Hotărârea M&S I [38], legiuitorul național a decis să nu aplice retroactiv noul termen de trei ani pentru depunerea cererilor, ci să îl calculeze de la momentul la care a intrat în vigoare, acesta fiind diferit pentru fiecare dintre cele două tipuri de cereri. Excluzând această diferență, cererile respective beneficiază de același tratament, astfel cum urmărea, în rest, legiuitorul național.

73. Diferența în discuție în litigiul principal este, prin urmare, rezultatul avatarurilor unui demers legislativ care avea ca scop asimilarea regimurilor celor două tipuri de cereri. Prin urmare, această diferență avea la bază un fapt obiectiv, și anume intrarea în vigoare la momente diferite a reducerii termenului pentru depunerea fiecărui tip de cerere.

74. În opinia noastră, măsura adoptată nu se îndepărtează de scopul său inițial, deoarece termenul prevăzut pentru cele două tipuri de cereri este, în orice caz, de trei ani, singura diferență constând în data de la care începe să curgă. Reiterăm faptul că, prin intermediul acestei măsuri, legiuitorul britanic a urmărit ca noul termen să se aplice strict de la data intrării sale în vigoare, evitând orice aplicare retroactivă în raport cu cererile care până la momentul respectiv au fost supuse unui termen de șase ani. Având în vedere că data intrării în vigoare a modificării a fost diferită pentru fiecare dintre cele două tipuri de cereri, pare justificat ca limita privind retroactivitatea noului termen (de trei ani) să se stabilească într-un moment în care era încă aplicabil vechiul termen (de șase ani).

75. Soluția adoptată de legiuitorul național excludea retroactivitatea *in peius* a modificării termenului de prescripție, această măsură impunându-se ca urmare a faptului că Curtea a statuat în Hotărârea M&S I [39] că, în caz contrar, se încălca dreptul Uniunii. Având în vedere diferența privind data intrării în vigoare a termenului de trei ani, interdicția retroactivității coincidea, din perspectiva principiului egalității, cu tratamentul diferențiat acordat fiecăruia dintre cele două tipuri de cereri, deoarece momentul începând cu care noul termen de prescripție se putea aplica în privința celor două cereri fără să aibă efect retroactiv era diferit.

76. Or, indiferent de conținutul modificării și de măsura mai mare sau mai mică [40] în care a fost atins scopul său privind echivalarea regimurilor termenelor de prescripție, este cert că s-a produs un decalaj temporal de câteva luni (din decembrie 1996 până în mai 1997) între tratamentul cererilor de rambursare a TVA-ului și cel aplicat cererilor de deducere a acestei taxe.

37 — Observațiile guvernului Regatului Unit, punctul 4 litera b).

38 — Cauza C-62/00 (EU:C:2002:435).

39 — Cauza C-62/00 (EU:C:2002:435).

40 — Ne întrebăm dacă nu ar fi fost posibilă o intervenție legislativă ulterioară prin care, ca urmare a constatării rezultatului pe care îl aveau legile anterioare, să se corecteze anomalia identificată în ceea ce privește termenele, astfel încât să fie pusă în acord cu intenția de a echivala cele două tipuri de cereri sub toate aspectele (inclusiv în ceea ce privește momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție).

77. Având în vedere că prezenta cauză are ca obiect o cerere de rambursare a excedentului de TVA plătit de Compass, considerăm că decalajul temporal, rezultat ca urmare a avatarurilor procesului legislativ național, dintre regimul de prescripție al acestui tip de cerere și cel al cererilor de deducere a TVA-ului aferent intrărilor nu poate fi contestat din perspectiva dreptului Uniunii, deoarece:

— pe de o parte, astfel cum am subliniat, dreptul Uniunii nu conține o reglementare uniformizată și nici armonizată care să se suprapună peste normele naționale privind exercitarea dreptului la rambursarea TVA-ului plătit în mod nedatorat, fiind suficient ca acestea din urmă să respecte principiile echivalenței și efectivității [41], aspect care nu este în discuție în prezenta cauză, și

— pe de altă parte, nici A șasea directivă, nici celelalte dispoziții aplicabile sistemului comun al TVA-ului nu impun asimilarea tratamentului privind cererile de rambursare a acestei taxe (atunci când a fost plătită din eroare sau, în general, fără a fi datorată) cu cel aplicat cererilor de deducere a TVA-ului aferent intrărilor.

78. În concluzie, considerăm că existența a două date începând cu care devenea aplicabil termenul de trei ani pentru fiecare tip de cerere nu implică nicio problemă de incompatibilitate cu dreptul Uniunii. Autoritățile britanice ar fi putut, fără îndoială, să soluționeze într-un alt mod aplicarea noului regim temporal în ceea ce privește cererile, dar modul în care a fost reglementat, retroactiv, termenul de prescripție al cererilor de rambursare a TVA-ului plătit în mod nedatorat nu este contrar dreptului Uniunii, astfel cum nu este contrar nici faptul că diferă de cel stabilit în cazul cererilor de deducere.

79. Prin urmare, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară în sensul că dreptul Uniunii nu se opune unei măsuri naționale precum cea în discuție în procedura principală, care, instituind o perioadă tranzitorie pentru stabilirea unor termene de prescripție reduse aplicabile atât cererilor de rambursare a excedentului de TVA, cât și cererilor de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, prevede că noul termen de prescripție începe să curgă, pentru acestea din urmă, de la o dată ulterioară celei stabilite în cazul primelor cereri.

C – *A doua întrebare preliminară*

80. A doua întrebare preliminară este formulată în subsidiar, în cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, cu alte cuvinte în cazul în care se confirmă că tratamentul diferențiat acordat în Regatul Unit celor două tipuri de cereri încalcă dreptul Uniunii. Având în vedere că am propus soluția contrară, considerăm că Curtea nu trebuie să analizeze a doua întrebare. În orice caz, prezentăm observațiile noastre cu privire la aceasta.

81. Instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, modalitatea de soluționarea a cererilor de rambursare a excedentului de TVA aferente perioadei de referință (4 decembrie 1996-30 aprilie 1997), cu alte cuvinte perioada cuprinsă între datele de la care a început să curgă termenul de prescripție de trei ani privind fiecare tip de cerere (de rambursare și de deducere a TVA-ului).

82. Astfel cum amintea Curtea în cauza M&S II [42], „în lipsa unei reglementări comunitare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a desemna instanțele competente și de a prevedea modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția deplină a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar”.

41 — A se vedea punctul 62 și nota de subsol 31 din prezentele concluzii.

42 — C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 59.

83. Prin urmare, revine instanței de trimite sarcina de a deduce consecințele pe care le-ar putea avea eventuala încălcare a principiului egalității de tratament, constatată de Curte, pe baza indicațiilor acesteia cu privire la anumite cerințe sau principii de drept care trebuie respectate în contextul exercitării acestei atribuții [43].

84. În special, instanța de trimitere trebuie să „înlăture aplicarea oricărei dispoziții naționale discriminatorii, fără să solicite sau să aștepte abrogarea prealabilă de către legiuitor, și să acorde membrilor grupului prejudiciat același tratament de care beneficiază persoanele incluse în categoria favorizată” [44].

85. Având în vedere că instanța de trimitere este supusă celorlalte norme ale dreptului său național, aceasta ar trebui să dispună, în principiu, rambursarea excedentului de TVA în favoarea operatorului economic discriminat, drept remediu pentru încălcarea principiului egalității de tratament, cu excepția cazului în care în ordinea juridică națională sunt prevăzute alte modalități de remediere a acestei încălcări.

86. În sfârșit, considerăm că nu este posibil ca diferența de tratament constatată să se soluționeze prin aplicarea în privința cererilor de deducere a TVA-ului a termenului prevăzut pentru cele de rambursare, cu alte cuvinte prin devansarea datei prevăzute inițial pentru primele (30 aprilie 1997) și prin supunerea lor celei stabilite pentru cele din urmă (4 decembrie 1996). Desigur, în acest mod s-ar soluționa diferența de tratament dintre cele două cereri, însă aceasta ar presupune că cererile de deducere ar fi afectate de aplicarea retroactivă a unui termen care, în cazul lor, a intrat în vigoare la 1 mai 1997. Prin urmare, s-ar încălca jurisprudența stabilită în Hotărârea M&S I [45].

VI – **Concluzie**

87. În temeiul considerațiilor prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunalul de Primă Instanță, Camera fiscală, Regatul Unit) după cum urmează:

„1) Dreptul Uniunii nu se opune unei măsuri naționale care, instituind o perioadă tranzitorie pentru stabilirea unor termene de prescripție reduse, aplicabile atât cererilor de rambursare a excedentului de TVA, cât și cererilor de deducere a TVA-ului aferent intrărilor, prevede că noul termen de prescripție începe să curgă, în ceea ce le privește pe acestea din urmă, de la o dată ulterioară celei stabilite în cazul primelor cereri.

2) În subsidiar, în cazul în care Curtea răspunde afirmativ la prima întrebare preliminară, instanței de trimite îi revine sarcina de a deduce consecințele pe care le-ar putea avea eventuala încălcare a principiului egalității, pe baza dispozițiilor dreptului său național cu privire la efectele în timp, astfel încât măsurile de remediere dispuse să nu fie contrare dreptului Uniunii.”

43 — Hotărârea M&S II (cauza C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 61).

44 — M&S II (cauza C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 63).

45 — Cauza C-62/00, EU:C:2002:435.