

Downloaded via the EU tax law app / web

Cauza C-427/10

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA

împotriva

Ministero dell'Economia e delle Finanze

și

Agenzia delle Entrate

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Corte suprema di cassazione)

„TVA – Recuperarea taxei plătite fără să fie datorată – Reglementare națională care prevede posibilitatea de a introduce acțiunea în recuperarea plății nedatorate la instanțe diferite, în termene diferite, după cum este vorba despre beneficiarul sau prestatorul serviciilor – Posibilitatea beneficiarului serviciilor de a solicita restituirea taxei de către prestator după expirarea termenului de introducere a acțiunii de către acesta din urmă împotriva administrației fiscale – Principiul efectivității”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Recuperarea taxei plătite fără să fie datorată

(Directiva 77/388 a Consiliului)

Principiul efectivității nu se opune unei reglementări naționale referitoare la restituirea plății nedatorate, care prevede un termen de prescripție mai lung pentru acțiunea de drept civil în restituirea plății nedatorate, exercitată de beneficiarul serviciilor împotriva furnizorului acestor servicii, persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, decât termenul de prescripție special pentru acțiunea în restituire de drept fiscal, exercitată de acest furnizor împotriva administrației fiscale, în măsura în care această persoană impozabilă poate solicita în mod efectiv administrației în cauză restituirea taxei menționate. Această ultimă condiție nu este îndeplinită atunci când aplicarea unei astfel de reglementări are drept consecință privarea în totalitate a persoanei impozabile de dreptul de a obține de la administrația fiscală recuperarea taxei pe valoarea adăugată nedatorate pe care ea însuși a fost obligată să o restituie beneficiarului serviciilor sale.

(a se vedea punctul 42 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 decembrie 2011(*)

„TVA – Recuperarea taxei plătite fără să fie datorată – Reglementare națională care prevede posibilitatea de a introduce acțiunea în recuperarea plății nedatorate la instanțe diferite, în termene diferite, după cum este vorba despre beneficiarul sau prestatorul serviciilor – Posibilitatea beneficiarului serviciilor de a solicita restituirea taxei de către prestator după expirarea termenului de introducere a acțiunii de către acesta din urmă împotriva administrației fiscale – Principiul efectivității”

În cauza C-427/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin decizia din 7 iunie 2010, primită de Curte la 31 august 2010, în procedura

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA,

împotriva

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii E. Juhász, G. Arestis (raportor), T. von Danwitz și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 iunie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA, de A. Fantozzi, de R. Tieghi și de R. Esposito, avocați;
- pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul german, de domnii T. Henze și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul S. Hathaway, în calitate de agent, asistat de domnul P. Mantle, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de doamna D. Recchia și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 septembrie 2011,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea principiilor neutralității fiscale, efectivității și nediscriminării, referitoare la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (denumită în continuare „BAPV”), pe de o parte, și Ministero dell'Economia e delle Finanze și Agenzia delle Entrate (denumite în continuare, împreună, „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia din urmă de a restitui BAPV TVA-ul plătit, fără să fie datorat, aferent prestațiilor de încasare a contribuțiilor la consorții pe care aceasta le-a efectuat.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1) prevedea:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestațiile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctele 2 și 3 din această directivă prevedea:

„B. Alte scutiri

Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

(d) următoarele operațiuni:

[...]

2. negocierea de garanții de credit sau de alte garanții sau orice tranzacții cu astfel de garanții, precum și gestionarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul;

3. operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor”.
[traducere neoficială]

5 Potrivit articolului 13 secțiunea C primul paragraf din directiva menționată:

„C. Opțiuni

Statele membre pot acorda persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea:

[...]

(b) opera?iunilor prev?zute în sec?iunea B literele (d) [...] [traducere neoficial?]

6 Articolul 21 din A ?asea directiv? 77/388, intitulat „Persoanele pl?titoare de tax? pe valoarea ad?ugat?”, prevedea, la punctul 1 litera (a), urm?toarele:

„Taxa pe valoarea ad?ugat? este datorat? de:

1. în cadrul sistemului intern:

(a) persoana impozabil? care efectueaz? o alt? opera?iune impozabil? decât cele prev?zute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) ?i efectuate de o persoan? impozabil? stabilit? în str?in?tate. Dacă opera?iunea impozabil? este efectuat? de o persoan? impozabil? stabilit? în str?in?tate, statele membre pot adopta modalit??i prin care taxa s? fie pl?tit? de o alt? persoan?. Pot fi desemna?i ca această alt? persoan?, *inter alia*, un reprezentant fiscal sau persoana pentru care se efectueaz? opera?iunea impozabil?. Statele membre pot s? prevad?, de asemenea, ca persoana impozabil? s? r?spund? solidar pentru plata taxei”.

Reglementarea na?ional?

7 Articolul 10 alineatul 5 din Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 privind instituirea ?i reglementarea taxei pe valoarea ad?ugat? (supliment ordinar la GURI nr. 1 din 11 noiembrie 1972, p. 1, denumit în continuare „DPR nr. 633/72”) prevede:

„Sunt scutite de tax?:

[...]

5. opera?iunile privind încasarea taxelor, inclusiv cele privind pl??ile de taxe efectuate în numele contribuabililor de întreprinderi ?i de institu?ii financiare, în temeiul unor dispozi?ii legale speciale”.

8 Potrivit articolului 21 din Decretul legislativ nr. 546 din 31 decembrie 1992 privind dispozi?ii referitoare la procedura fiscal? în temeiul abilit?rii acordate guvernului potrivit articolului 30 din Legea nr. 413 din 30 decembrie 1991 (supliment ordinar la GURI nr. 8 din 13 ianuarie 1993, p. 1):

„1. Sub sanc?iunea inadmisibilit??ii, ac?iunea trebuie s? fie introdus? în termen de ?aizeci de zile de la data notific?rii actului atacat. Notificarea deciziei de impunere constituie de asemenea o notificare a extrasului de rol.

2. Ac?iunea împotriva refuzului tacit de restituire prev?zut? la articolul 19 alineatul 1 punctul g) poate fi introdus? din a nou?zecea zi de la cererea de restituire prezentat? în termenele prev?zute de fiecare lege fiscal? pân? la prescrierea dreptului la restituire. În absen?a unor dispozi?ii speciale, cererea de restituire trebuie prezentat? în termen de doi ani de la efectuarea pl??ii sau, dac? aceasta este ulterioar?, de la data la care a fost îndeplinit? condi?ia necesar? pentru restituire.”

9 Potrivit articolului 2033 din Codul civil care reglementeaz? plata nedatorat? obiectiv?:

„Orice persoan? care a efectuat o plat? nedatorat? are dreptul de a solicita restituirea pl??ii efectuate. În plus, aceasta are dreptul la dobând? începând din ziua pl??ii dac? beneficiarul a fost de rea?credin?? sau, dac? acesta a fost de bun??credin??, din ziua solicit?rii (articolul 163 din

Codul de procedur? civil?).”

10 Articolul 2946 din Codul civil prevede prescrip?ia ordinar?:

„Cu excep?ia cazurilor în care legea prevede altfel, drepturile se sting prin prescrip?ie la împlinirea unui termen de zece ani.”

11 Potrivit articolului 2935 din Codul civil, termenul de prescrip?ie începe s? curg? din ziua în care dreptul poate fi invocat.

Ac?iunea principal? ?i întreb?ile preliminare

12 În perioada 1984-1994, BAPV a furnizat presta?ii de încasare a contribu?iilor la consor?ii datorate de asocia?i în numele a trei consor?ii de asanare a terenurilor, care sunt organisme publice reglementate prin legi na?ionale ?i regionale, îns?rcinate cu realizarea de lucr?ri de infrastructur? public?. Întrucât comisioanele percepute în schimbul acestor presta?ii erau supuse TVA?ului, BAPV a repercutat această tax? asupra consor?iilor. TVA?ul a fost pl?tit cu regularitate de BAPV la administra?ia fiscal? potrivit procedurilor prev?zute de lege, administra?ia în cauz? considerând la data respectiv? c? activitatea de încasare a contribu?iilor la consor?ii nu intra sub inciden?a scutirii prev?zute la articolul 10 alineatul 5 din DPR nr. 633/72.

13 Printr?o circular? datat? 26 februarie 1999, administra?ia fiscal? a anun?at c? modific? interpretarea ini?ial? a acestei dispozi?ii, ar?tând c? contribu?iile la consor?ii erau de natur? fiscal? ?i c?, în consecin?ă, comisioanele datorate de consor?ii pentru serviciile de încasare a acestor contribu?ii trebuiau considerate ca fiind scutite de TVA, în sensul articolului 10 alineatul 5 din DPR nr. 633/72.

14 Prin urmare, consor?iile de asanare a terenurilor au solicitat SIFER SpA, societate care i?a succedat BAPV, restituirea, cu titlu de plat? nedatorat? obiectiv? în sensul articolului 2033 din Codul civil, a sumelor pl?tite f?r? a fi datorate cu titlu de TVA aferent comisioanelor men?ionate. În urma ac?iunii introduse de unul dintre consor?ii la Tribunale civile di Ferrara, BAPV a fost obligat? s? restituie sumele în cauz?.

15 La rândul s?u, BAPV a depus la administra?ia fiscal? cereri de restituire a TVA?ului corespunz?tor sumelor care îi fuseser? pretinse de beneficiarii serviciilor. În urma refuzului implicit cu care s?a confruntat, BAPV a introdus la Commissione tributaria provinciale di Roma (Comisia fiscal? provincial? din Roma) trei ac?iuni separate, care au fost admise de instan?a men?ionat?.

16 Cu toate acestea, întrucât administra?ia fiscal? a atacat cu apel cele trei hot?râri pronun?ate, Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisia fiscal? regional? din Lazio), dup? conexarea apelurilor, a statuat c? BAPV era dec?zut? din dreptul la restituire, întrucât cererea sa de restituire intervenea dup? expirarea termenului special de prescrip?ie de doi ani de la plata TVA?ului, prev?zut la articolul 21 alineatul 2 din Decretul legislativ nr. 546 din 31 decembrie 1992. În această privin?ă, instan?a men?ionat? a ar?tat c? circulara administrativ? din 26 februarie 1999 nu putea s? constituie faptul generator de la data c?ruia începea s? curg? acest termen.

17 BAPV a introdus împotriva acestei hot?râri un recurs la Corte suprema di cassazione.

18 Corte suprema di cassazione are îndoieli cu privire la compatibilitatea normelor de procedur? na?ionale cu principiile fundamentale în domeniul TVA?ului, având în vedere împrejurarea c? aceste norme pot genera situa?ii precum cea în discu?ie în prezenta cauz?, care conduc la negarea substan?ial? a dreptului la restituirea TVA?ului pl?tit f?r? s? fie datorat. Astfel, această instan?? arat? c? BAPV, care a pl?tit TVA?ul la administra?ia fiscal?, este obligat?, în

temeiul unei hotărâri pronunțate de o instanță civilă, să restituie acest TVA persoanei care l-a plătit, fără a putea obține din partea administrației fiscale restituirea sa. Prin urmare, potrivit acestei instanțe, dispozițiile de drept național referitoare la mijloacele procedurale și la normele de drept material care reglementează restituirea taxei nedatorate ar face practic imposibilă exercitarea dreptului la restituire.

19 În aceste condiții, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Principiile efectivității, nediscriminării și neutralității fiscale în domeniul TVA-ului se opun unei reglementări sau unei practici naționale care prevede că dreptul cesionarului/comitentului la restituirea TVA-ului plătit în mod eronat se consideră a fi un drept la restituirea plății nedatorate de drept comun, spre deosebire de dreptul exercitat de debitorul principal (furnizorul sau prestatorul de servicii), și că termenul prevăzut pentru cesionar/comitent este mult mai lung decât cel prevăzut pentru debitorul principal, astfel încât cererea primului, formulată după ce termenul limită pentru cel de al doilea a expirat, poate conduce la obligarea acestuia din urmă la restituire, fără ca acesta să mai poată solicita restituirea taxei de către administrația fiscală, toate acestea fără a fi prevăzut niciun mijloc de conexare a procedurilor inițiate sau care urmează să fie inițiate în fața unor instanțe diferite, menit să prevină conflictele sau contradicțiile?

2) Independent de răspunsul la întrebarea precedentă, este compatibil cu principiile menționate anterior o practică sau o jurisprudență națională care permite pronunțarea unei hotărâri prin care furnizorul/prestatorul de servicii este obligat la restituire în favoarea cesionarului/comitentului, în cazul în care furnizorul/prestatorul de servicii nu a exercitat acțiunea în restituire în fața unei alte instanțe în termenele impuse, în temeiul unei interpretări a jurisprudenței, urmată de practica administrativă, potrivit căreia operațiunea era supusă TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile efectivității, neutralității fiscale și nediscriminării se opun unei reglementări naționale referitoare la restituirea plății nedatorate, precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede un termen de prescripție special pentru acțiunea în restituire de drept fiscal, care este mai scurt decât cel prevăzut pentru acțiunea de drept civil în restituirea plății nedatorate, astfel încât un beneficiar de servicii care exercită o astfel de acțiune împotriva unui furnizor de servicii ar putea obține restituirea TVA-ului nedatorat de la furnizorul menționat fără ca acesta din urmă să poată obține, la rândul său, restituirea TVA-ului de la administrația fiscală.

21 În prealabil, trebuie să se arate că, de regulă, Curtea nu examinează principiul neutralității fiscale pentru a stabili dacă dreptul Uniunii se opune unei reglementări naționale care prevede termene de prescripție pentru a solicita restituirea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 1998, SFI, C-85/97, Rec., p. I-7447, punctele 22-36, Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec., p. I-6325, punctele 22-47, și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rep., p. I-623, punctele 14-22).

22 În Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rep., p. I-2425), Curtea a statuat că, în absența unei reglementări comunitare în materie de cereri de restituire a taxelor plătite fără să fie datorate, sistemul juridic intern al fiecărui stat membru era cel care trebuia să prevadă condițiile în care pot fi efectuate cererile în cauză, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității, ceea ce înseamnă că 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 fie practic imposibilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (punctul 37).

23 La punctul 42 din Hotărârea *Reemtsma Cigarettenfabriken*, citată anterior, Curtea a declarat în special că principiul efectivității nu se opune unei legislații naționale potrivit căreia numai furnizorul/prestatorul de servicii poate solicita autorităților fiscale restituirea sumelor plătite cu titlu de TVA fără să fie datorate, iar persoana care i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva acestui furnizor/prestator de servicii.

24 Curtea a recunoscut, de asemenea, compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, care protejează deopotrivă contribuabilul și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să fie practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 noiembrie 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 19, și Hotărârea din 30 iunie 2011, *Meilicke* și alții, C-262/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 56).

25 Astfel, această constatare se aplică în cazul unui termen de prescripție de doi ani, din moment ce acest termen este, în principiu, de natură să permită oricărei persoane impozabile cu un nivel normal de diligență să își valorifice în mod valabil drepturile de care beneficiază în temeiul ordinii juridice a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea *Alstom Power Hydro*, citată anterior, punctele 20 și 21). O astfel de constatare este de asemenea valabilă pentru un termen de prescripție de doi ani în cadrul dreptului la restituirea TVA-ului plătit administrației fiscale fără să fie datorat.

26 Curtea a considerat de asemenea că principiul efectivității nu este încălcat în cazul unui termen național de prescripție invocat a fi mai avantajos pentru administrația fiscală decât termenul de prescripție în vigoare pentru particulari (*Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q&Beef* și *Bosschaert*, C-89/10 și C-96/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

27 În consecință, prevederea unui termen de prescripție special de doi ani în care persoana impozabilă poate solicita administrației fiscale restituirea TVA-ului nedatorat, în condițiile în care termenul de prescripție a acțiunilor în restituirea plății nedatorate obiective între particulari este de zece ani, nu este, în sine, contrară principiului efectivității.

28 Cu toate acestea, Curtea a statuat deja că, în cazul în care restituirea TVA-ului ar deveni imposibilă sau excesiv de dificilă, statele membre trebuie să prevadă instrumentele necesare pentru a permite persoanei care i-au fost prestate serviciile să recupereze taxa facturată fără să fie datorat în vederea respectării principiului efectivității (*Hotărârea Reemtsma Cigarettenfabriken*, citată anterior, punctul 42).

29 Aceleași considerații trebuie să prevaleze în cazul în care imposibilitatea sau dificultatea excesivă de a obține restituirea TVA-ului nedatorat nu îl afectează pe beneficiarul serviciilor, ci pe furnizorul acestora.

30 Din jurisprudență rezultă, de asemenea, că principiul efectivității ar fi încălcat în ipoteza în care persoana impozabilă nu ar fi avut nici dreptul să obțină rambursarea taxei vizate în termenul de care dispune pentru a acționa împotriva administrației fiscale, nici posibilitatea, în urma unei acțiuni în restituirea plății nedatorate formulate ulterior împlinirii termenului menționat de clienți și împotriva sa, de a se îndrepta împotriva administrației fiscale, astfel încât consecințele plății nedatorate a TVA-ului imputabile statului ar fi suportate numai de persoana obligată la plata acestei taxe (a se vedea, prin analogie, *Hotărârea Q&Beef* și *Bosschaert*, citată anterior, punctul

43).

31 De asemenea, s-a statuat deja c? o autoritate na?ional? nu poate invoca împlinirea unui termen de prescrip?ie rezonabil dac? conduita autorit??ilor na?ionale coroborat? cu existen?a unui termen de prescrip?ie are drept rezultat lipsirea total? a unei persoane de posibilitatea de a??i valorifica drepturile în fa?a instan?elor na?ionale (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea Q?Beef ?i Bosschaert, citat? anterior, punctul 51).

32 În ac?iunea principal?, trebuie subliniat, mai întâi, c?, astfel cum a ar?tat Comisia European? în cadrul ?edin?ei, ar fi fost imposibil sau cel pu?in excesiv de dificil pentru BAPV s? ob?in?, printr-o ac?iune introdus? în termenul de prescrip?ie de doi ani, recuperarea TVA?ului pl?tit în perioada 1984-1994, având în vedere în special pozi?ia administra?iei fiscale, confirmat? de jurispruden?a na?ional? potrivit informa?iilor furnizate de instan?a de trimitere, care excludea serviciile furnizate de BAPV din domeniul de aplicare al scutirii prev?zute la articolul 10 alineatul 5 din DPR nr. 633/72.

33 În continuare, prin conferirea unui efect retroactiv Circularei din 26 februarie 1999, interpretarea efectuat? de instan?a de trimitere, precum ?i de hot?rârea men?ionat? la punctul 16 din prezenta hot?râre conduce la stabilirea retroactiv? a punctului de plecare al ac?iunilor în restituire la data pl??ii TVA?ului, ceea ce, ?inând seama de termenul de prescrip?ie de doi ani aplicabil ac?iunii în restituirea pl??ii nedatorate introduse de furnizorul serviciului împotriva administra?iei fiscale, l?a privat în totalitate pe acesta din urm? de posibilitatea de a recupera taxa pl?tit? f?r? s? fie datorat?.

34 În sfâr?it, este cert c? ac?iunea în restituirea pl??ii nedatorate a fost introdus? de consor?ii dup? expirarea termenului de prescrip?ie special de doi ani de care dispunea BAPV, începând de la data pl??ii TVA?ului potrivit interpret?rii jurispruden?iale citate anterior, pentru a solicita administra?iei fiscale restituirea TVA?ului pl?tit f?r? s? fie datorat.

35 Astfel, consor?iile men?ionate au exercitat ac?iunea în restituirea pl??ii nedatorate în urma public?rii Circularei din 26 februarie 1999 prin care administra?ia fiscal? ?i?a modificat interpretarea cu privire la natura opera?iunilor în cauz? în ac?iunea principal?, considerându?le de la data respectiv? ca fiind opera?iuni scutite de TVA.

36 În consecin??, trebuie s? se arate c?, într-o situa?ie precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, BAPV suport? ea îns??i plata TVA?ului nedatorat, f?r? a avea posibilitatea s? solicite în mod efectiv restituirea acestuia de la administra?ia fiscal? ca urmare a expir?rii termenului de prescrip?ie special de doi ani, chiar dac? o astfel de situa?ie nu îi este imputabil?, ci se datoreaz? faptului c?, având în vedere circulara men?ionat?, beneficiarii serviciilor au introdus o ac?iune în restituirea pl??ii nedatorate împotriva BAPV dup? expirarea termenului în cauz?.

37 Astfel, nimic din dosarul transmis de instan?a de trimitere nu permite s? se presupun? c? BAPV nu ar fi ac?ionat ca un operator economic prudent ?i avizat prin furnizarea presta?iilor de încasare a contribu?iilor la consor?ii în schimbul pl??ii unui pre? care includea TVA?ul ?i prin plata TVA?ului c?tre administra?ia fiscal?.

38 În această privin??, din decizia de trimitere reiese c? BAPV a supus în mod corect TVA?ului opera?iunile de încasare a contribu?iilor la consor?ii pe care le?a efectuat ?i a pl?tit în mod corect această tax? administra?iei fiscale, în conformitate cu practica urmat? de administra?ia în cauz? la data factur?rii opera?iunilor men?ionate.

39 Cu toate acestea, guvernul italian a ar?tat c? problema statutului acestor opera?iuni în ceea ce prive?te TVA?ul f?cea obiectul unei controverse de mai mult timp, astfel încât un operator

economic prudent și avizat nu putea avea o încredere legitimă în menținerea supunerii acestor operațiuni TVA-ului.

40 Totuși, trebuie să se observe că numai prin Circulara din 26 februarie 1999 a devenit clar că administrația fiscală, care este autoritatea administrativă însărcinată să asigure aplicarea legislației în cauză, a afirmat în mod explicit că, în ceea ce privește contribuțiile la consorții, acestea aveau natura unei taxe, iar comisioanele datorate de consorții trebuiau să fie considerate scutite de TVA, în sensul articolului 10 alineatul 5 din DPR nr. 633/72. Prin urmare, o astfel de circulară a repus în discuție, în mod retroactiv, supunerea operațiunilor de încasare a acestor contribuții TVA-ului.

41 Într-o astfel de situație, administrația în cauză trebuie să țină seama de situațiile speciale ale operatorilor economici și trebuie să prevadă, dacă este cazul, adaptări la aplicarea noilor sale aprecieri juridice cu privire la operațiunile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2009, Plantanol, C-201/08, Rep., p. I-8343, punctul 49).

42 Astfel, din considerațiile de mai sus rezultă că principiul efectivității nu se opune unei reglementări naționale referitoare la restituirea plății nedatorate, care prevede un termen de prescripție mai lung pentru acțiunea de drept civil în restituirea plății nedatorate, exercitată de beneficiarul serviciilor împotriva furnizorului acestor servicii, persoană impozabilă în scopuri de TVA, decât termenul de prescripție special pentru acțiunea în restituire de drept fiscal, exercitată de acest furnizor împotriva administrației fiscale, în măsura în care această persoană impozabilă poate solicita în mod efectiv administrației în cauză restituirea taxei menționate. Această ultimă condiție nu este îndeplinită atunci când aplicarea unei astfel de reglementări are drept consecință privarea în totalitate a persoanei impozabile de dreptul de a obține de la administrația fiscală recuperarea TVA-ului nedatorat pe care ea însăși a fost obligată să îl restituie beneficiarului serviciilor sale.

Cu privire la a doua întrebare

43 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 treia) declară:

Principiul efectivității nu se opune unei reglementări naționale referitoare la restituirea plății nedatorate, care prevede un termen de prescripție mai lung pentru acțiunea de drept civil în restituirea plății nedatorate, exercitată de beneficiarul serviciilor împotriva furnizorului acestor servicii, persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, decât termenul de prescripție special pentru acțiunea în restituire de drept fiscal, exercitată de acest furnizor împotriva administrației fiscale, în măsura în care această persoană impozabilă poate solicita în mod efectiv administrației în cauză restituirea taxei menționate. Această ultimă condiție nu este îndeplinită atunci când aplicarea unei astfel de reglementări are drept consecință privarea în totalitate a persoanei impozabile de dreptul de a obține de la administrația fiscală recuperarea taxei pe valoarea adăugată nedatorate pe care ea însuși a fost obligată să o restituie beneficiarului serviciilor sale.

Semnături

* Limba de procedură: italiana.