

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-398 din 2020 ELVOSPOL s.r.o. Ajustarea TVA pentru pierderile din creanță generate de falimentul clientului. Existența unei condiții impuse de legislația națională cu privire la termenul anterior falimentului pentru nașterea creanței.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

11 noiembrie 2021

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA – Neplată totală sau parțială a prețului din cauza falimentului debitorului – Condiții impuse de o reglementare națională pentru rectificarea TVA-ului în aval – Condiție potrivit căreia creanța parțial sau total neplătită nu trebuie să se nască în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare – Neconformitate”

În cauza C-398/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno, Republica Cehă), prin decizia din 29 iulie 2020, primită de Curte la 20 august 2020, în procedura

ELVOSPOL s.r.o.

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul L. Bay Larsen, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șasea, și domni J-C. Bonichot (raportor) și M. Safjan, judecător,

avocat general: doamna J. Kokott

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru ELVOSPOL s.r.o., de T. Klíma;
- pentru Odvolací finanční ředitelství, de T. Rozehnal;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, O. Serdula și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și M. Salyková, în calitate de agenți,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ELVOSPOL s.r.o. (denumită în continuare „ELVOSPOL”), societate de drept ceh, pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda o rectificare a cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA prevede următoarele:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 Articolul 73 din această directivă prevede următoarele:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Potrivit articolului 90 din directiva menționată:

„(1) 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.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

6 Articolul 273 din Directiva TVA prevede următoarele:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul ceh

7 Articolul 44 din zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede la alineatul (1) următoarele:

„Persoana impozabilă care, în temeiul unei prestații taxabile furnizate unei alte persoane impozabile, este obligată să declare taxa și a cărei creanță aferentă, născută cu mai mult de șase luni înainte de decizia judecătorească de declarare a falimentului, nu a fost stinsă încă (denumit în continuare «creditor»), are dreptul de a rectifica valoarea taxei în aval aferente creanței stabilite în cazul în care:

- a) persoana impozabilă față de care creditorul are această creanță (denumită în continuare «debitorul») face obiectul unei proceduri de faliment, iar judecătorul sindic a pronunțat lichidarea bunurilor debitorului,
- b) creditorul a declarat creanța în cauză cel târziu în termenul stabilit prin decizia judecătorului sindic, iar respectiva creanță este certă și a fost recunoscută în procedura falimentului,
- c) creditorul și debitorul nu sunt și nu erau la data nașterii creanței
 1. persoane al căror capital este legat [...],
 2. persoane apropiate sau
 3. acționari ai aceleiași societăți, dacă este vorba despre persoane impozabile,
- d) creditorul a transmis debitorului documentul fiscal prevăzut la articolul 46 alineatul (1).”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8 La 29 noiembrie 2013, ELVOSPOL a efectuat o livrare de bunuri în favoarea MPS Mont a.s. (denumită în continuare „Mont”). La 19 mai 2014, o instanță cehă a declarat falimentul acesteia din urmă și a stabilit modalitățile lichidării sale.

9 În aceste condiții, reclamanta din litigiul principal a efectuat în declarația sa fiscală privind TVA-ul pentru luna mai a anului 2015, apoi într-o declarație fiscală suplimentară o rectificare a bazei sale de impozitare, în temeiul articolului 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, susținând că Mont nu achitase factura pentru livrarea efectuată.

10 Finanční úřad pro Jiomoravský kraj (Administrația fiscală a Regiunii Moravia de Sud, Republica Cehă) (denumită în continuare „administrația fiscală”) a considerat însă că interpretarea articolului 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul efectuată de reclamanta din litigiul principal era eronată și că aceasta nu avea dreptul să își rectifice baza de impozitare. În aceste condiții, la 22 februarie 2016, administrația fiscală a adoptat o decizie prin care a stabilit cuantumul TVA-ului fără a lua în considerare cererea de rectificare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

11 Reclamanta din litigiul principal a contestat această decizie la Direcția de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală. Printr-o decizie din 2 mai 2018, această direcție a respins contestația respectivă, considerând că reclamanta din litigiul principal nu putea efectua rectificarea bazei sale de impozitare în temeiul articolului 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul întrucât creanța neplătită s-a născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății Mont.

12 Astfel, potrivit Direcției de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală, pentru a putea efectua o rectificare a cuantumului TVA-ului, articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede mai multe condiții, una dintre ele fiind ca creanța neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară hotărârii judecătorești de declarare a falimentului societății debitoare în cauză. Or, creanța neplătită în discuție în litigiul principal s-ar fi născut la 29 noiembrie 2013, respectiv în perioada de șase luni anterioară hotărârii judecătorești din 19 mai 2014 de declarare a falimentului societății Mont.

13 Reclamanta din litigiul principal a introdus o acțiune împotriva deciziei Direcției de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală la Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno, Republica Cehă), instanța de trimitere.

14 Aceasta ridică problema dacă o dispoziție națională precum articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care supune rectificarea cuantumului TVA-ului condiției ca creanța neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare, este contrară articolului 90 din Directiva TVA.

15 În această privință, instanța de trimitere amintește, făcând referire la jurisprudența Curții privind articolul 90 din Directiva TVA, că principiul neutralității presupune că, în calitatea sa de collector de taxe în contul statului, întreprinzătorul trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse la plata TVA-ului, și că, deși statele membre se pot abate de la posibilitatea rectificării cuantumului bazei de impozitare a taxei, ele nu pot exclude în totalitate posibilitatea unei astfel de rectificări, sub sancțiunea încălcării principiului neutralității.

16 Având în vedere această jurisprudență a Curții, instanța de trimitere consideră că o dispoziție națională precum articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care supune rectificarea cuantumului TVA-ului condiției ca creanța neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare în cauză, ar putea fi contrară principiului neutralității TVA-ului.

17 Instanța de trimitere are îndoieli și cu privire la faptul că o astfel de dispoziție națională poate intra sub incidența derogării prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA. În această privință, ea amintește că, potrivit jurisprudenței Curții, dispoziția menționată se întemeiază pe ideea că neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și din cauza situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie greu de verificat sau să fie doar provizorie. Prin urmare, exercitarea unei asemenea posibilități de derogare trebuie să fie justificată de incertitudinea cu privire la plata contraprestației și să fie proporțională cu acest obiectiv.

18 De asemenea, instanța de trimitere ridică problema dacă o dispoziție națională precum articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul ar putea fi justificată de articolul 273 din Directiva TVA, care permite statelor membre să prevadă obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea. Instanța de trimitere amintește că, potrivit jurisprudenței Curții, măsurile întemeiate pe această dispoziție trebuie să fie limitate la strictul necesar și să nu fie utilizate într-un mod care să repună în discuție principiul neutralității TVA-ului.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

19 Instanța de trimitere precizează în plus că, potrivit unei ordonanțe a Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) din 16 iulie 2019, articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul se întemeiază pe argumentul economic potrivit căruia profesioniștii de pe o anumită piață sunt capabili să identifice semne ale falimentului partenerului lor de afaceri cu atât mai ușor cu cât perioada dintre negocierea sau încheierea tranzacției și faliment este mai scurtă. Astfel, potrivit acestei ordonanțe, un profesionist care a încheiat afaceri cu viitoarea societate falimentară în ultimele șase luni anterioare declarării falimentului nu ar putea ignora, după cum reiese din cunoștințele economice generale, falimentul iminent și, prin urmare, nu ar fi justificat să i se dea posibilitatea rectificării cuantumului TVA-ului.

20 Or, deși subliniază că aceste justificări care stau la baza adoptării articolului 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul nu se întemeiază pe ideea că neplata contraprestației poate fi dificil de verificat sau poate fi doar provizorie, instanța de trimitere consideră că justificările menționate nu au ca obiectiv prevenirea evaziunii. Într-adevăr, potrivit instanței de trimitere, simplul fapt de a realiza tranzacții supuse TVA-ului cu un operator economic care poate prezenta semnele unui faliment iminent nu înseamnă, în sine, că asemenea tranzacții ar fi *a priori* efectuate cu rea-credință sau în scopul de a obține un avantaj fiscal nejustificat.

21 Astfel, potrivit instanței de trimitere, o dispoziție națională precum articolul 44 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, care supune rectificarea cuantumului TVA-ului condiției ca creanța neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare, nu ar putea fi justificată nici de articolul 90 alineatul (2), nici de articolul 273 din Directiva TVA.

22 În acest context, Krajský soud v Brně (Curtea Regională din Brno) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O reglementare națională prin care se stabilește o condiție care împiedică o persoană impozabilă în scopuri de [TVA] și supusă obligației de a declara taxa în cazul furnizării unei prestații impozabile către o altă persoană impozabilă să efectueze o rectificare a cuantumului taxei în aval aferentă valorii creanței născute în perioada de șase luni anterioară deciziei judecătorești de declarare a falimentului persoanei impozabile care a plătit prestația doar parțial sau nu a plătit-o deloc este în conflict cu scopul articolului 90 alineatele (1) și (2) din Directiva [TVA]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care supune rectificarea cuantumului TVA-ului condiției ca creanța parțial sau total neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare.

24 În această privință trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede că, 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.

25 Potrivit jurisprudenței Curții, această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare a TVA-ului și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei tranzacții, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasată de persoana impozabilă. Dispoziția menționată reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv, și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA un cuantum

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă [Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 21 și jurisprudența citată]).

26 În ceea ce privește articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA, acesta prevede că, în cazul neplății totale sau parțiale a contraprestației, statele membre pot deroga de la obligația de a reduce baza de impozitare a TVA-ului prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din această directivă.

27 Curtea a precizat că această posibilitate de derogare, care este strict limitată la cazurile neplății totale sau parțiale, este întemeiată pe ideea potrivit căreia neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și din cauza situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie greu de verificat sau să fie doar provizorie (Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-396/19, EU:C:2020:464, punctul 23 și jurisprudența citată).

28 Rezultă că exercitarea unei asemenea posibilități de derogare trebuie să fie justificată pentru ca măsurile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare să nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva TVA și că nu le poate permite acestora să excludă pur și simplu reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată [Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 29 și jurisprudența citată].

29 În această privință, Curtea a statuat că posibilitatea de derogare menționată nu urmărește decât să permită statelor membre să combată incertitudinea legată de recuperarea sumelor datorate (Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 24 și jurisprudența citată).

30 Această incertitudine poate fi luată în considerare, în conformitate cu principiul neutralității fiscale, privind persoana impozabilă de dreptul său la reducerea bazei de impozitare atât timp cât creanța nu prezintă un caracter nerecuperabil. Însă aceasta poate fi luată în considerare și prin acordarea reducerii atunci când persoana impozabilă demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria să nu fie onorată, fără a aduce atingere posibilității ca baza de impozitare să fie reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care ar interveni totuși plata (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 62 și jurisprudența citată).

31 În schimb, admiterea posibilității statelor membre de a exclude orice reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată definitivă ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului, din care rezultă, printre altele, că, în calitatea sa de colector de taxe în contul statului, întreprinzătorul trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 25 și jurisprudența citată).

32 Curtea a statuat în această privință că o situație caracterizată prin reducerea definitivă a obligațiilor debitorului față de creditorii săi nu poate fi calificată drept „neplată”, în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA. Într-un asemenea caz, un stat membru trebuie să permită reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA dacă persoana impozabilă poate demonstra că creanța pe care o deține față de debitorul său prezintă un caracter definitiv nerecuperabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 În speță, întrebarea adresată privește creanțe neplătite care s-au născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare în cauză, cu privire la care nu s-a stabilit că ar trebui calificate drept „definitiv nerecuperabile”, în sensul jurisprudenței citate la punctele 30 și 32 din prezenta hotărâre.

34 Astfel, din decizia de trimitere reiese că o asemenea calificare depinde de tratamentul rezervat acestor creanțe în cadrul procedurii de faliment. Există, așadar, o incertitudine legată de recuperarea creanțelor născute în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare în cauză, incertitudine care se întemeiază pe modul în care aceste creanțe vor fi tratate în cadrul procedurii de faliment menționate.

35 Totuși, condiția generală potrivit căreia, pentru a determina o rectificare a bazei de impozitare a TVA-ului, creanțele neplătite nu trebuie să se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare nu poate fi considerată, în lipsa oricărui element obiectiv referitor la contextul în care se înscriu creanțele, ca urmărind combaterea incertitudinii legate de recuperarea acestor creanțe.

36 Astfel, respectiva condiție nu are legătură cu modul în care creanțele în cauză vor fi efectiv tratate în cadrul procedurii de faliment, întrucât nu ține seama de faptul că anumite creanțe vor putea, la finalul acestei proceduri, să fie eventual recuperate.

37 Dimpotrivă, o asemenea condiție are drept consecință excluderea pur și simplu a oricărei reduceri a bazei de impozitare în scopuri de TVA în cazul unor creanțe neplătite în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare în cauză, chiar și atunci când aceste creanțe devin definitiv nerecuperabile la finalul procedurii de faliment, un astfel de automatism al refuzului dreptului la reducere încălcând principiul neutralității TVA-ului, în măsura în care baza de impozitare nu ar fi constituită din contraprestația percepută în mod efectiv de persoana impozabilă creditoare, care ar trebui, așadar, să suporte sarcina taxei în locul consumatorului.

38 Pentru toate aceste motive, nu se poate considera că o dispoziție națională precum cea în discuție în litigiul principal pune în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA.

39 Nici argumentul guvernului ceh potrivit căruia o astfel de dispoziție ar urmări să pună în aplicare articolul 273 din Directiva TVA nu poate fi reținut.

40 În această privință trebuie amintit că, deși, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot adopta măsuri care au ca efect limitarea dreptului la reducerea bazei de impozitare prevăzut la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, aceste măsuri trebuie să urmărească să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului și să prevină evaziunea.

41 În plus, conform jurisprudenței Curții, asemenea măsuri nu pot, în principiu, să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, potrivit Curții, acestea trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, prin urmare, utilizate într-un mod care ar face ca ele să repună în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratative, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 33 și jurisprudența citată).

42 Or, excluderea oricărei posibilități de a obține o rectificare a bazei de impozitare corespunzătoare unei creanțe născute în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

societății debitoare în cauză nu poate fi considerată ca permițând prevenirea evaziunii fiscale și ca fiind proporțională cu un asemenea obiectiv.

43 Astfel, pe de o parte, după cum subliniază instanța de trimitere, faptul că o creanță neplătită s-a născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare nu poate, în lipsa oricărui element suplimentar, să permită în mod valabil să se prezume că creditorul și debitorul ar fi acționat în scopul de a săvârși o fraudă fiscală sau o evaziune fiscală.

44 Pe de altă parte, faptul de a exclude orice posibilitate de reducere a bazei de impozitare într-o asemenea ipoteză și, dacă este cazul, de a impune unui creditor precum reclamanta din litigiul principal sarcina unui quantum de TVA pe care nu l-ar fi perceput în cadrul activităților sale economice depășește limitele strict necesare pentru atingerea obiectivelor prevăzute la articolul 273 din Directiva TVA [a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 45 și jurisprudența citată].

45 În plus, nu se poate susține că o dispoziție națională precum cea în discuție în litigiul principal urmărește să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului.

46 Dimpotrivă, aplicarea acestei dispoziții are drept consecință refuzarea sistematică a dreptului la reducerea bazei de impozitare în cazul unor creanțe neplătite în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare în cauză, deși unele dintre aceste creanțe ar putea deveni definitiv nerecuperabile la finalul procedurii de faliment, ceea ce conduce la repunerea în discuție a neutralității TVA-ului.

47 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 90 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care supune rectificarea cuantumului TVA-ului condiției ca creanța parțial sau total neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare, în măsura în care această condiție nu permite să se excludă faptul că această creanță poate avea în final un caracter definitiv nerecuperabil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 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 șasea) declară:

Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care supune rectificarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată condiției ca creanța parțial sau total neplătită să nu se fi născut în perioada de șase luni anterioară declarării falimentului societății debitoare, în măsura în care această condiție nu permite să se excludă faptul că această creanță poate avea în final un caracter definitiv nerecuperabil.