

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

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

### **Cauza C-404 din 2016 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. Anularea contractului de leasing din culpa utilizatorului. Dreptul de a storna TVA aferentă livrării inițiale pentru ratele de leasing neîncasate de societatea de leasing.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

12 octombrie 2017

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 alineatul (1) – Efect direct – Bază de impozitare – Reducere în cazul anulării sau al refuzului – Reducere în caz de neplată totală sau parțială – Distincție – Contract de leasing financiar reziliat pentru neplata ratelor de leasing”

În cauza C-404/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria), prin decizia din 8 iulie 2016, primită de Curte la 19 iulie 2016, în procedura

**Lombard Ingatlan Lízing Zrt.**

împotriva

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), îndeplinind funcția de președinte de cameră, și domniile A. Arabadjiev și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Lombard Ingatlan Lízing Zrt., de Cs. Tordai, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de A. M. Pálffy și de M. Z. Fehér, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de V. Bottka, de A. Sipos și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

## 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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 alineatele (1) și (2) 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 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (denumită în continuare „Lombard”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a admite rectificarea unor facturi care fusese efectuată de Lombard în vederea obținerii unei reduceri a bazei taxei pe valoarea adăugată (TVA), ca urmare a rezilierii mai multor contracte de leasing financiar pentru neexecutarea acestora de către locatari.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„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.”

4 Articolul 90 din această directivă are următorul cuprins:

„(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).”

5 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

„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.

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 maghiar*

6 Articolul 77 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, prevedea următoarele:

## 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

„(1) În cazul livrării de bunuri, al prestării de servicii sau al achizițiilor intracomunitare de bunuri, baza de impozitare se reduce *a posteriori* cu valoarea contraprestației restituite sau care trebuie restituită persoanei care are dreptul să o primească, atunci când, ulterior executării operațiunii:

a) în ipoteza nevalidității operațiunii:

aa) a fost restabilită situația existentă anterior efectuării operațiunii sau

ab) s-a constatat că operațiunea a produs efecte în perioada anterioară adoptării deciziei prin care se constată nevaliditatea sa ori

ac) operațiunea a fost declarată validă prin eliminarea unui avantaj disproporționat;

b) în cazul unor vicii de executare a operațiunii:

ba) se exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului sau

bb) se obține o reducere a prețului.

(2) Baza de impozitare se reduce *a posteriori* și atunci când:

a) ca urmare a neexecutării operațiunii, suma achitată în avans este restituită;

b) la momentul restituirii bunurilor returnabile este restituită suma plătită cu titlu de depozit.

(3) Baza de impozitare poate fi redusă *a posteriori* în cazul unei reduceri a prețului după executarea operațiunii, în conformitate cu articolul 71 alineatul 1 literele a) și b).”

7 Mecanismul de autocorecție face obiectul articolului 49 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind regimul de impozitare), ale cărui alineate (1) și (3) sunt redactate după cum urmează:

„(1) Persoana impozabilă poate, printr-o declarație, să rectifice impozitele stabilite sau a căror stabilire a fost omisă, baza de impozitare a unui impozit – mai puțin în ceea ce privește comisioanele și ratele – și cuantumul ajutoarelor bugetare. În cazul în care, înainte de inițierea unei proceduri de control de către autoritatea fiscală, persoana impozabilă descoperă că nu și-a calculat în mod legal baza de impozitare, impozitul sau cuantumul ajutorului bugetar sau că declarația sa conține erori privind baza de impozitare sau valoarea impozitului ori a ajutorului bugetar, ca urmare a unor erori de calcul sau de scriere, aceasta își poate modifica declarația prin intermediul autocorecției. Nu se consideră autocorecție situația în care persoana impozabilă își prezintă declarația cu o întârziere nejustificată sau cea în care autoritatea fiscală îi respinge cererea de prelungire a termenului. Autocorecția nu se poate realiza în cazul în care persoana impozabilă a făcut uz în mod corect de opțiunile oferite de lege și dorește modificarea acestora prin intermediul autocorecției. Persoana impozabilă poate folosi sau poate pretinde un avantaj fiscal *a posteriori* prin intermediul unei autocorecții.

[...]

## 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

(3) Prin intermediul autocorecției se poate rectifica baza de impozitare, impozitul sau quantumul ajutorului bugetar pentru perioada fiscală corespunzătoare impozitului care trebuie rectificat, în termenul de prescripție al dreptului de stabilire a impozitului și în temeiul normelor în vigoare la momentul la care a luat naștere obligația. Autocorecția se referă la stabilirea bazei de impozitare, a impozitului identificat, a quantumului ajutorului bugetar și – atunci când legea prevede astfel – a sumei suplimentare pentru autocorecție, la declararea și plata simultană a bazei de impozitare rectificate, a impozitului rectificat, a ajutorului bugetar, precum și a sumei suplimentare sau la solicitarea unei rambursări de impozit sau a unui ajutor bugetar. Nu se consideră autocorecție situația în care taxa pe valoarea adăugată trebuie să fie rectificată ca urmare a modificării unei decizii a autorității vamale de stabilire a taxei corespunzătoare importului unui bun. În cazul în care autoritatea vamală își modifică ulterior decizia de stabilire a taxei corespunzătoare importului unui bun, modificarea trebuie reflectată în declarația aferentă lunii în care se efectuează plata.”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

8 Lombard, o societate maghiară care oferă servicii de finanțare, a încheiat trei contracte de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, având ca obiect diferite active imobiliare. La data predării efective a bunurilor în cauză, respectiv în lunile aprilie 2006, februarie 2007 și mai 2008, această societate a facturat locatarilor totalitatea ratelor de leasing, inclusiv TVA-ul aferent, și, cu această ocazie, a luat naștere obligația sa de achitare a TVA-ului.

9 În lunile noiembrie 2007, decembrie 2008 și noiembrie 2009, Lombard a încetat contractele de leasing financiar în discuție pentru neplata parțială a sumelor datorate și a preluat bunurile în cauză. În consecință, în cursul anilor 2010 și 2011, Lombard a emis facturi rectificative prin care a redus baza de impozitare în raport cu facturile inițiale și a dedus diferența rezultată din acestea din TVA-ul de plată pentru lunile februarie, martie și mai 2011.

10 În cadrul unui control al declarațiilor de TVA referitoare la perioada care acoperă lunile ianuarie-iulie 2011, autoritatea fiscală de prim grad a constatat diferențe în sarcina Lombard, a aplicat o amendă și a calculat penalități de întârziere.

11 Direcția de soluționare a contestațiilor, sesizată de Lombard, a confirmat această decizie, arătând că, în conformitate cu articolul 77 din Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă litigiului principal, reducerea bazei de impozitare nu ar fi fost posibilă decât în urma unei autocorecții. Această cerință ar fi conformă cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât această dispoziție încredințează statelor membre posibilitatea de a stabili condițiile în care se reduce baza de impozitare. În orice caz, rezilierea unui contract pentru neplată sau pentru plata cu întârziere ar putea fi considerată drept un caz de neplată în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, care permite statelor membre să excludă reducerea bazei de impozitare într-o asemenea situație.

12 În cadrul acțiunii sale îndreptate împotriva deciziei Direcției de soluționare a contestațiilor, Lombard susține că, în cazul rezoluției unui contract de livrare de bunuri, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu permite statelor membre să refuze dreptul la reducerea bazei de impozitare. Astfel, în scopul aplicării acestei dispoziții, care, în plus, ar avea un efect direct, motivul rezoluției contractelor în discuție, și anume în speță neplata contraprestației, ar fi lipsit de relevanță.

13 Instanța de trimitere arată în acest sens că Lombard a încheiat contracte de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate care prevedeau că, la expirarea acestora, locatarii trebuiau să dobândească proprietatea asupra bunurilor în discuție. În consecință, aceste operațiuni au

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

fost calificate drept „livrări de bunuri” în scopuri de TVA, care a devenit exigibil la data la care bunurile în discuție au fost predate efectiv locatarilor.

14 În plus, această instanță explică faptul că, în cazul în care locatarul nu poate sau nu dorește să plătească în continuare ratele de leasing, operațiunea este reziliată. Într-o astfel de ipoteză a contractelor cu executare succesivă, nu este posibilă reconstituirea situației care exista înainte de încheierea operațiunii, întrucât dreptul de utilizare a obiectului leasingului financiar a fost transferat și nu poate fi retrocedat, însă părțile pot conveni ca, într-un asemenea caz, să considere că contractul a produs efecte până la momentul la care eșuează operațiunea. În ceea ce privește contractele de leasing financiar în discuție în litigiul principal, obiectul lor a fost predat efectiv, dar, din cauza rezilierii contractelor, transferul dreptului de proprietate în sensul dreptului civil nu a avut loc.

15 În această privință, instanța menționată apreciază că din Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 28), reiese că articolul 90 din Directiva TVA nu se opune unei dispoziții naționale care, în temeiul derogării prevăzute la alineatul (2) al acestui articol, exclude reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului.

16 În aceste împrejurări, instanța de trimitere ridică problema dacă situația în care locatorul nu mai poate pretinde plata ratei de leasing din cauza rezilierii contractului de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de către locatar intră sub incidența noțiunii „refuz” prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA. Ea urmărește să afle dacă, eventual, derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din această directivă ar putea totuși să se aplice.

17 Pe de altă parte, instanța de trimitere apreciază că normele de drept intern care guvernează punerea în aplicare a dreptului de reducere a bazei de impozitare contravin principiului neutralității fiscale. Astfel, acestea ar prevedea un termen de prescripție care nu ar permite să se țină seama de posibilitatea ca rezilierea unui contract de leasing financiar de lungă durată să intervină după expirarea acestui termen. Într-o asemenea ipoteză, partea din taxă care a fost deja facturată, declarată și plătită și pe care locatarul nu a rambursat-o ar constitui un veritabil cost pentru locator, ceea ce ar fi incompatibil cu însuși principiul neutralității fiscale.

18 În aceste condiții, *Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «refuz», prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie interpretată în sensul că include situația în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât respectivul contract a fost reziliat de locator ca urmare a neîndeplinirii obligației contractuale de către locatar?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, [locatorul] are dreptul, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, să reducă baza de impozitare inclusiv în situația în care legiuitorul național, utilizând posibilitatea oferită de articolul 90 alineatul (2) din această directivă, nu a permis reducerea acesteia în cazul neplății totale sau parțiale?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la prima întrebare*

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă noțiunea „refuz”, prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să fie interpretată în sensul că include situația în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât a reziliat contractul de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de către locatar.

20 Trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede reducerea bazei de impozitare în cazul anulării, al refuzului, al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare.

21 În această privință, dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că dispozițiile dreptului Uniunii trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene. În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text de drept al Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte (Hotărârea din 17 mai 2017, ERGO Poist'ovňa, C-48/16, EU:C:2017:377, punctul 37).

22 În ceea ce privește termenii de anulare și de refuz, este necesar să se arate că majoritatea versiunilor lingvistice ale acestei dispoziții – printre care versiunile în limbile germană și franceză – menționează trei situații [N. T.: în versiunea în limba franceză: „annulation, résiliation et résolution” (anulare, reziliere și rezoluțiune)], în timp ce altele – precum versiunile în limbile engleză și maghiară – nu menționează decât două ipoteze.

23 După cum a arătat Comisia Europeană, utilizarea, la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, a termenilor de anulare, de reziliere și de rezoluțiune, printre altele în versiunile în limbile germană și franceză, se poate explica prin intenția de a acoperi atât cazurile de anulare cu efect retroactiv (*ex tunc*), cât și pe cele care au efect viitor (*ex nunc*).

24 Termenii „elállás” și „teljesítés meghiúsulása” care figurează în versiunea în limba maghiară a acestui articol nu se opun unei asemenea interpretări, întrucât fac referire la încetarea retroactivă a unui contract și, respectiv, la eșuarea unei tranzacții.

25 Această interpretare a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA corespunde, în orice caz, economiei generale și finalității urmărite prin această dispoziție.

26 După cum reiese din jurisprudența Curții, în situațiile pe care le vizează, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare este constituită din contraprestația primită efectiv, și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă însăși (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 22).

27 Cu toate acestea, alineatul (2) al respectivului articol 90 permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

28 Această posibilitate de derogare, care este strict limitată la cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii, este întemeiată 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 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

29 Astfel, spre deosebire de rezoluțiunea sau de anularea contractului, situația neplății prețului de cumpărare nu repune părțile în situația lor inițială. Dacă neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare dă dreptul la reducerea, în consecință, a bazei de impozitare, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 25).

30 Din cele care precedă reiese că neplata se caracterizează prin incertitudinea inerentă naturii sale nedefinitive.

31 În schimb, termenii de anulare și de refuz, menționați la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, se referă la situații în care, fie în urma unei anulări retroactive, fie în urma unei rezilieri care produce efecte doar pentru viitor, obligația debitorului de a se achita de datoria sa este fie stinsă complet, fie oprită la un nivel stabilit în mod definitiv, cu consecințele aferente pentru creditor.

32 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în cauza în discuție în litigiul principal, o parte la un contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate a încetat definitiv acest contract, care a fost reziliat. În consecință, bunurile date în leasing au fost preluate de locator, care nu mai putea solicita locatarului plata ratei de leasing, iar acesta din urmă nu a dobândit proprietatea asupra bunurilor respective. Pe de altă parte, nu reiese din niciun element prezentat Curții că ar fi fost repusă în discuție realitatea acestor tranzacții.

33 Întrucât o asemenea situație se caracterizează prin reducerea definitivă a contraprestației datorate inițial de o parte la un contract, ea nu poate fi calificată drept „neplată” în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, ci constituie o anulare sau un refuz în sensul alineatului (1) al acestui articol.

34 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că noțiunile „anulare” și „refuz” prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie interpretate în sensul că includ situația în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât a reziliat contractul de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de către locatar.

### *Cu privire la a doua întrebare*

35 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în cazul în care un contract de leasing financiar a încetat definitiv din cauza neplății ratelor datorate de locatar, locatorul poate invoca articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA în fața unui stat membru pentru a obține reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA chiar dacă dreptul național

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

aplicabil, pe de o parte, califică un asemenea caz drept „neplată”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, și, pe de altă parte, nu permite o reducere a bazei de impozitare în cazul neplății.

36 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect. O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu depinde, în privința executării sau a efectelor, de intervenția vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctele 31 și 32).

37 În speță, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, în cazurile pe care le vizează, baza de impozitare se reduce în consecință în condițiile stabilite de statele membre.

38 Deși această dispoziție lasă statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea quantumului reducerii, această împrejurare nu afectează totuși caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la articolul respectiv. Acesta îndeplinește, prin urmare, condițiile pentru a produce un efect direct (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 34).

39 Desigur, după cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, alineatul (2) al acestui articol 90 permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii. Persoanele impozabile nu pot invoca, prin urmare, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată (a se vedea Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

40 Cu toate acestea, după cum reiese din cuprinsul punctelor 29-33 din prezenta hotărâre, un act de reziliere prin care o parte la un contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate a încetat definitiv acest contract determină reducerea definitivă a creanței datorate inițial de locatar. Un asemenea act nu poate fi calificat drept „neplată” în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, ci constituie o anulare sau un refuz în sensul alineatului (1) al acestui articol.

41 Pe de altă parte, în măsura în care instanța de trimitere ridică problema formalităților cărora le poate fi supusă exercitarea acestui drept la reducerea bazei de impozitare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, cu condiția în special ca această opțiune să nu fie utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din această directivă (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 36).

42 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, trebuie să se constate că dispozițiile menționate le conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele



## 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

impozabile în fața autorităților fiscale ale respectivelor state pentru a reduce baza de impozitare (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 37).

43 Din jurisprudența Curții reiese însă că măsurile de natură să evite fraudă și evaziunea fiscală 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, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, prin urmare, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 38).

44 În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 39).

45 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că, în cazul în care un contract de leasing financiar a încetat definitiv din cauza neplății ratelor datorate de locatar, locatorul poate invoca articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA în fața unui stat membru pentru a obține reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA chiar dacă dreptul național aplicabil, pe de o parte, califică un asemenea caz drept „neplată”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, și, pe de altă parte, nu permite o reducere a bazei de impozitare în cazul neplății.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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:

**1) Noțiunile „anulare” și „refuz” prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretate în sensul că includ situația în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât a reziliat contractul de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de către locatar.**

**2) În cazul în care un contract de leasing financiar a încetat definitiv din cauza neplății ratelor datorate de locatar, locatorul poate invoca articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 în fața unui stat membru pentru a obține reducerea bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată chiar dacă dreptul național aplicabil, pe de o parte, califică un asemenea caz drept „neplată”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, și, pe de altă parte, nu permite o reducere a bazei de impozitare în cazul neplății.**

Semnături