

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

[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-314 din 2022 Consortium Remi Group” AD. Obligația ca legislația fiscală să conțină termene rezonabile de prescriere a dreptului de rambursare a TVA pentru de un contribuabil.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

29 februarie 2024

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) – Baza de impozitare – Reducerea bazei de impozitare – Neplată totală sau parțială a prețului – Termen de decădere pentru a solicita reducerea ulterioară a bazei de impozitare a TVA-ului – Data la care începe să curgă termenul de decădere – Dreptul la dobânzi al persoanei impozabile”

În cauza C-314/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 4 mai 2022, primită de Curte la 11 mai 2022, în procedura

**„Consortium Remi Group” AD**

împotriva

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul Z. Csehi (raportor), președinte de cameră, și domnii M. Ilešič și D. Gratsias, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Stefanova-Kamisheva, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 mai 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

## **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**

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de M. Koleva și S. Petkov;
- pentru guvernul bulgar, de T. Mitova, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 7 septembrie 2023, pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Cererea de decizie preliminară privește în special 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 „Consortium Remi Group” AD, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială” din Varna din cadrul Administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) (denumit în continuare „Directorul”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a acorda Consortium Remi Group o regularizare a cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate de aceasta pentru creanțe neplătite de debitori.

### **Cadrul juridic**

#### ***Dreptul Uniunii***

*Actul de aderare a Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană*

- 3 Potrivit articolului 2 din Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203):

„De la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții și de Banca Centrală Europeană înainte de aderare sunt obligatorii pentru Bulgaria și

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

[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

România și se aplică în aceste state în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act.”

### *Directiva TVA*

#### 4 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

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

#### 5 Articolul 73 din această directivă 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.”

#### 6 Articolul 90 din directiva menționată 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).”

#### 7 Potrivit articolului 185 din aceeași directivă:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

#### 8 Articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA 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.”

### ***Dreptul bulgar***

- 9 Potrivit articolului 115 din zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, DV nr. 63 din 4 august 2006), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZDDS”):

„(1) În cazul modificării bazei de impozitare sau al rezilierii unei livrări pentru care a fost emisă o factură, furnizorul este obligat să emită o notă privind această factură.

(2) [...] Nota trebuie emisă în termen de cinci zile de la evenimentul menționat la alineatul (1), iar atunci când aceasta privește o livrare pentru care a fost emisă o factură, care menționează TVA-ul facturat pentru plata unui acout, într-un termen de cinci zile începând de la data rambursării, a compensării sau a altei transmiteri cu titlu oneros a cuantumului acoutului prevăzut, pentru cuantumul rambursat, compensat sau transmis cu titlu oneros într-un alt mod.

(3) O notă de debit este emisă în cazul majorării bazei de impozitare și o notă de credit este emisă în cazul reducerii bazei de impozitare sau al rezilierii operațiunii.

(4) În plus față de elementele esențiale menționate la articolul 114, o notă privind o factură trebuie să precizeze în mod obligatoriu:

1. numărul și data facturii pentru care este emisă nota;
2. motivul emiterii acestei note;

(5) O notă trebuie emisă în cel puțin două exemplare: unul pentru furnizor și unul pentru destinatar.

[...]

(7) [...] Nota privind o factură poate să nu conțină elementele esențiale prevăzute la articolul 114 alineatul (1) punctele 12, 14 și 15, cu excepția cazului în care aceasta privește o operațiune al cărei loc de executare este [situat] pe teritoriul unui stat membru, o operațiune intracomunitară și o vânzare de bunuri la distanță.”

## 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

10 Articolul 116 din ZDDS are următorul cuprins:

„(1) Nu sunt permise rectificările și adăugările la facturi și la notele aferente acestora. Documentele întocmite sau rectificate în mod eronat trebuie anulate și este necesară întocmirea de noi documente.

(2) Sunt de asemenea considerate documente întocmite în mod eronat facturile emise și notele aferente acestora pe care nu s-a menționat TVA-ul, deși acesta ar fi trebuit menționat.

(3) Sunt de asemenea considerate documente întocmite în mod eronat facturile emise și notele aferente acestora pe care s-a menționat TVA-ul, deși acesta nu ar fi trebuit menționat.

(4) Atunci când documentele întocmite în mod eronat sau rectificate sunt luate în considerare în registrele contabile ale furnizorului sau ale destinatarului, pentru anularea lor, este necesar să se stabilească, pentru fiecare dintre părți, un proces-verbal care menționează:

1. motivul anulării;
2. numărul și data documentului anulat;
3. numărul și data de emiterie a noului document;
4. semnătura persoanelor care au întocmit procesul-verbal pentru fiecare dintre părți.
5. Toate exemplarele documentelor anulate sunt păstrate de emitent și sunt înregistrate în contabilitățile furnizorului și destinatarului în conformitate cu regulamentul de aplicare a [prezentei legi].”

11 Articolul 128 alineatul 1 din Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și de contribuții sociale) (DV nr. 105 din 29 decembrie 2005), în vigoare începând cu 1 ianuarie 2006, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „DOPK”), prevede:

„Sumele plătite sau percepute în mod necuvenit pentru impozite, contribuții sociale obligatorii, amenzi și sancțiuni pecuniare impuse de serviciile fiscale, precum și cuantumurile care pot fi rambursate de [Natsionalnata agentsia za prihodite (Agenția Națională a Veniturilor Publice)] în temeiul legislației privind impozitele sau securitatea socială trebuie să fie compensate de serviciile fiscale pentru rambursarea datoriilor publice exigibile colectate de Agenția Națională a Veniturilor Publice. Este posibilă efectuarea unei compensări cu o datorie prescrisă

atunci când datoria debitorului a devenit exigibilă înainte ca datoria sa să fie prescrisă.”

12 Potrivit articolului 129 din DOPK:

„(1) Compensarea sau rambursarea poate fi efectuată la inițiativa administrației fiscale sau la cererea scrisă a persoanei interesate. Cererea de compensare sau de rambursare se verifică în cazul în care este depusă în termen de cinci ani, calculat începând cu data de 1 ianuarie a anului următor anului în care a avut loc faptul generator al rambursării, cu excepția cazului în care legea prevede altfel.

[...]

(3) [...] Decizia de compensare sau de rambursare este emisă în termen de 30 de zile de la primirea cererii dacă nu se dispune niciun control înainte de expirarea acestui termen. Chiar în cazul compensării sau al rambursării și chiar și atunci când decizia menționată în prima teză face obiectul unei căi de atac, datoriile de impozite sau de contribuții sociale obligatorii pot face obiectul unui control. Dacă decizia face obiectul unei acțiuni contencioase, se poate emite o decizie de rectificare până la momentul intrării în vigoare a deciziei judecătorești.

[...]

(7) Deciziile de compensare sau de rambursare sunt supuse căilor de atac potrivit modalităților prevăzute pentru căile de atac împotriva deciziilor rectificative.”

13 Articolul 110 din zakon za zadalzheniyata i dogovorite (Legea privind obligațiile și contractele) (DV nr. 275 din 22 noiembrie 1950), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZZD”), prevede:

„Scurgerea unei perioade de prescripție de cinci ani determină stingerea oricărei creanțe pentru care legea nu prevede altfel.

[...]”

14 Potrivit articolului 116 din ZZD:

„Termenul de prescripție se întrerupe:

- (a) în cazul în care debitorul recunoaște creanța;
- (b) prin introducerea unei acțiuni, a unei opoziții sau a unei cereri de conciliere; în cazul în care acțiunea, opoziția sau cererea de conciliere nu sunt admise, se consideră că prescripția nu a fost întreruptă;

(c) prin adoptarea de măsuri de executare forțată.

[...]"

15 Articolul 117 din ZZD are următorul cuprins:

„De la întreruperea termenului de prescripție începe să curgă un nou termen de prescripție.

Dacă creanța a fost constatată printr-o hotărâre judecătorească, noul termen de prescripție este de cinci ani în toate cazurile.

[...]"

16 Articolul 120 din ZZD prevede:

„Prescripția nu se aplică din oficiu.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

17 Consortium Remi Group are ca obiect de activitate construcția de clădiri și instalații. Aceasta fusese înregistrată în scopuri de TVA la 16 iunie 1995 și a fost radiată din registrul de TVA la 7 martie 2019 ca urmare a neîndeplinirii sistematice a obligațiilor prevăzute de ZDDS. Prin hotărârea din 18 septembrie 2020, Okrazhen sad Varna (Tribunalul Regional din Varna, Bulgaria) a declarat Consortium Remi Group insolubilă și a fost deschisă o procedură de insolvență.

18 Pentru perioada 2006-2010 și pentru anul 2012, Consortium Remi Group a emis facturi către cinci societăți, și anume „Promes” OOD, „Orkid Sofia Hills” EOOD, „Valentin Stoyanov” EOOD, „Sunshine Coast Investment” EOOD și „Mosstroy-Varna” AD (denumite în continuare „societățile debitoare”). Aceste facturi menționau TVA-ul și, pentru cea mai mare parte a perioadelor fiscale, acesta a fost achitat. Cu toate acestea, din cauza neplății acestor facturi de către societățile debitoare, quantumul total al creanțelor Consortium Remi Group referitoare la TVA-ul aferent facturilor menționate se ridică la 618 171,16 leve bulgărești (BGN) (aproximativ 309 085 de euro).

19 Printr-o decizie de rectificare a impozitului din 31 ianuarie 2011, societății Consortium Remi Group i s-au imputat, pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2007 și 31 iulie 2010, datorii în temeiul ZDDS, care includeau TVA-ul menționat pe facturile adresate Sunshine Coast Investment. Consortium Remi Group a contestat în justiție această decizie, însă acțiunea sa a fost respinsă de instanța de prim grad

## 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

de jurisdicție, a cărei hotărâre a fost confirmată printr-o hotărâre a Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria).

- 20 Printr-o cerere din 7 februarie 2020, formulată în temeiul articolului 129 alineatul (1) din DOPK (denumită în continuare „cererea de compensare”), Consortium Remi Group a solicitat administrației fiscale bulgare, în temeiul articolului 128 alineatul (1) din DOPK, o compensare a datoriilor sale în materie de TVA cu suma de 618 171,16 BGN, majorată cu dobânzi de întârziere, care echivala cu TVA-ul declarat și achitat cu titlu de facturi adresate societăților debitoare. În anexa la cererea sa de compensare, Consortium Remi Group a prezentat o „listă a sumelor neplătite ale contrapărților”.
- 21 Această cerere a fost însă respinsă pentru motivul că fusese introdusă după expirarea termenului de decădere prevăzut la articolul 129 alineatul (1) din DOPK. În plus, s-a considerat că Consortium Remi Group nu făcuse dovada unei neplăți totale sau parțiale a creanțelor referitoare la TVA-ul facturat societăților debitoare.
- 22 În faza de contestație administrativă a deciziei prin care s-a respins cererea menționată, Consortium Remi Group a prezentat deciziile de deschidere a procedurilor de insolvență adoptate în privința societăților debitoare, precum și probele care demonstau că aceste creanțe fuseseră admise de lichidatorii judiciari ai societăților debitoare și că figurau în registrele de creanțe admise întocmite în cadrul acestor proceduri de insolvență.
- 23 Decizia de respingere a cererii de compensare a fost confirmată în totalitate printr-o decizie adoptată la 22 mai 2020 de Director.
- 24 Consortium Remi Group a sesizat Administrativen sad Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) cu o acțiune îndreptată împotriva deciziei de respingere a cererii de compensare, confirmată de Director, pe care această instanță a respins-o. Ea a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă), care este instanța de trimitere, susținând că, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, baza de impozitare a TVA-ului ar trebui redusă în cazurile în care persoana impozabilă nu a primit în tot sau în parte contrapartida datorată după ce livrarea de bunuri sau prestarea de servicii a fost efectuată, că dispoziția menționată are efect direct și, prin urmare, ar trebui să fie aplicată din moment ce dispozițiile naționale sunt contrare acesteia.
- 25 Instanța de trimitere arată că dreptul bulgar nu conține dispoziții care permit reducerea bazei de impozitare a TVA în cazul neplății, întrucât articolul 115 din ZDDS nu prevede o asemenea reducere decât în cazul rezilierii livrării.



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

[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

- 26 Întemeindu-se pe raționamentul Curții în Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 21-27), precum și în Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punctele 62 și 65), instanța de trimitere consideră că, astfel cum susține Consortium Remi Group, posibilitatea de rambursare a TVA-ului în caz de neplată a prețului nu poate fi exclusă în totalitate, în pofida derogării prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA. Aceasta ar fi situația în special atunci când persoana impozabilă dovedește că, ținând seama de împrejurări, obligația de a plăti o factură care revine destinatarului acesteia riscă să nu fie executată.
- 27 Potrivit instanței de trimitere, derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din această directivă nu a fost luată în considerare în cadrul unei reglementări specifice în Bulgaria, nici în ceea ce privește modul în care baza de impozitare este regularizată atunci când obligația de plată a unei creanțe de TVA poate să nu fie executată, nici în privința condițiilor în care poate fi solicitată rambursarea TVA-ului plătit.
- 28 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În cazul existenței unei derogări în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, principiul neutralității și articolul 90 din această directivă se opun unei dispoziții de drept național precum cea cuprinsă în articolul 129 alineatul (1) a doua teză din [DOPK], care prevede un termen de decădere în ceea ce privește depunerea unei cereri de compensare sau de rambursare a taxei facturate de persoana impozabilă pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cazul neplății totale sau parțiale de către destinatarul livrării sau al prestării?
- 2) Indiferent de răspunsul la prima întrebare, în împrejurările din procedura principală, pentru recunoașterea dreptului la reducerea bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, este o condiție obligatorie ca persoana impozabilă să rectifice factura emisă de ea în ceea ce privește TVA-ul indicat, în caz de neplată totală sau parțială a prețului livrării sau al prestării de către destinatarul facturii, înainte de a depune cererea de rambursare?
- 3) În funcție de răspunsurile la primele două întrebări: cum trebuie să fie interpretat articolul 90 alineatul (1) din [Directiva TVA] la determinarea momentului la care apare motivul de reducere a bazei de impozitare, atunci când există un caz de neplată totală sau parțială a prețului și nu există o

dispoziție națională în acest sens ca urmare a derogării de la articolul 90 alineatul (1)?

- 4) Cum trebuie să fie aplicate considerațiile din Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punctele 21-27), [precum și] din Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, (C-242/18, EU:C:2019:558, punctele 62 și 65), în contextul în care dreptul bulgar nu conține condiții specifice în ceea ce privește aplicarea derogării prevăzute la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA?
- 5) Principiul neutralității și articolul 90 din Directiva TVA se opun unei practici fiscale și de asigurări sociale potrivit căreia, în caz de neplată, nu este permisă regularizarea taxei facturate înainte ca anularea taxei să fie notificată destinatarului bunurilor sau al serviciilor, în cazul în care acesta este o persoană impozabilă, în scopul regularizării deducerii efectuate de acesta inițial?
- 6) Interpretarea articolului 90 alineatul (1) din [Directiva TVA] permite să se considere că un eventual drept la o reducere a bazei de impozitare în caz de neplată totală sau parțială dă dreptul la rambursarea TVA-ului achitat de furnizor, majorat cu dobânzi de întârziere, și, în caz afirmativ, din ce moment?"

### **Cu privire la competența Curții**

- 29 Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ce privește aplicarea acestuia într-un nou stat membru începând de la data aderării acestuia la Uniunea Europeană (Hotărârea din 17 decembrie 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 16 și jurisprudența citată).
- 30 Rezultă de aici în special că Curtea nu este competentă să interpreteze directive ale Uniunii în materie de TVA atunci când perioada de recuperare a taxelor în discuție este anterioară aderării respectivului stat membru la Uniune (Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 31).
- 31 Astfel, din moment ce obligația de regularizare este legată în mod indisociabil de exigibilitatea TVA-ului datorat sau achitat în amonte și de dreptul de deducere care rezultă din aceasta, apariția, după aderarea la Uniune a unui stat membru, a unor împrejurări care sunt în principiu susceptibile să întemeieze această obligație nu permite Curții să interpreteze Directiva TVA dacă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii avută în vedere a avut loc înainte de această aderare (Hotărârea din 27 iunie 2018, Varna Holidéis, C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 31).

- 32 În speță, litigiul principal privește perioada de impunere a TVA-ului cuprinsă între anul 2006 și anul 2010 și pe cea aferentă anului 2012. Prin urmare, Curtea nu este competentă să se pronunțe cu privire la întrebările preliminare în măsura în care privesc livrările de bunuri sau prestările de servicii care au avut loc în anul 2006, intervenite anterior aderării Republicii Bulgaria, la 1 ianuarie 2007, la Uniune.

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

#### ***Cu privire la prima, a treia și a patra întrebare***

- 33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, pentru a răspunde în mod util instanței de trimitere, Curtea poate fi determinată să ia în considerare dispoziții de drept al Uniunii la care instanța națională nu s-a referit în enunțul întrebărilor sale, extrăgând în special din motivarea deciziei de trimitere elementele dreptului Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului (Hotărârea din 2 martie 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, punctul 22 și jurisprudența citată).
- 34 În speță, deși în modul de redactare a întrebărilor preliminare instanța de trimitere s-a referit numai la principiul neutralității fiscale, acest element nu se opune luării în considerare a altor principii generale ale dreptului Uniunii care pot fi relevante pentru a răspunde la aceste întrebări.
- 35 În consecință, trebuie să se considere că, prin intermediul primei, al celei de a treia și al celei de a patra întrebări preliminare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, ținând seama de derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA, articolul 90 alineatul (1) din această directivă coroborat cu principiile neutralității fiscale, proporționalității și efectivității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede un termen de decădere pentru introducerea unei cereri de rambursare a TVA-ului care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată totală sau parțială a unei facturi emise de o persoană impozabilă și, în cazul unui răspuns negativ, de la ce dată trebuie să înceapă să curgă un astfel de termen, în lipsa unor dispoziții naționale specifice în această privință.
- 36 Trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA 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. Această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare a TVA-ului și, prin urmare, quantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei tranzacții,

## 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

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 quantum mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punctele 24 și 25).

- 37 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.
- 38 În această privință, Curtea a statuat deja că o dispoziție națională care, în enumerarea situațiilor în care baza de impozitare este redusă, nu o vizează pe cea a neplății prețului operațiunii trebuie privită drept rezultatul exercitării de către statul membru a facultății de derogare care i-a fost acordată în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA (Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 60 și jurisprudența citată).
- 39 În speță, atât din decizia de trimitere, cât și din observațiile orale ale guvernului bulgar reiese că legislația națională, enumerând la articolul 115 alineatul (1) din ZDDS situațiile în care baza de impozitare este corectată, nu prevede nicio corecție în caz de neplată a prețului operațiunii supuse TVA-ului.
- 40 Prin urmare, în ceea ce privește perioada în discuție în litigiul principal, trebuie să se considere că Republica Bulgaria și-a exercitat facultatea de derogare de la obligația de reducere a bazei de impozitare în caz de neplată, astfel încât persoana impozabilă nu poate să se prevaleze de un asemenea drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 61).
- 41 Totuși, potrivit jurisprudenței constante a Curții, această facultate 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 noiembrie 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 42 Rezultă că exercitarea unei asemenea facultăți 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 o astfel de facultate nu le poate permite acestora să excludă pur și simplu

reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL, C-398/20 EU:C:2021:911, punctul 28 și jurisprudența citată).

- 43 Astfel, 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 (Hotărârea din 11 noiembrie 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 44 În acest context, trebuie amintit că, pe de o parte, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct [Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 51 și jurisprudența citată] și, pe de altă parte, facultatea de derogare prevăzută la alineatul (2) al acestui articol nu urmărește decât să permită statelor membre să combată incertitudinea legată de recuperarea sumelor datorate și nu reglementează aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA poate să nu fie efectuată în caz de neplată definitivă (Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 45 De altfel, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 41 și 56 din concluzii, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA poate fi direct aplicabil atunci când statul membru, precum în speță, nu autorizează nicio reducere a bazei de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale fără a lua în considerare gradul de incertitudine cu privire la caracterul definitiv al acestuia.
- 46 În ceea ce privește limitarea în timp a dreptului la reducerea bazei de impozitare prevăzute la articolul 90 din această directivă, trebuie arătat, în primul rând, că din jurisprudența Curții rezultă că posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a TVA-ului fără o astfel de limitare ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor sale față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 47 Pe de altă parte, Curtea a statuat, în ceea ce privește regimul deducerii TVA-ului, cu privire la care a subliniat că trebuia să facă obiectul unei interpretări coerente cu articolul 90 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 35), că un termen de decădere, a cărui expirare are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent,

care a omis să solicite deducerea TVA-ului în amonte, determinându-l să piardă dreptul de deducere a TVA-ului, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, în măsura în care, pe de o parte, acest termen se aplică în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului (principiul eficacității) (Hotărârea din 12 aprilie 2018, Biosafe – Industria de Reciclajens, C-8/17, EU:C:2018:249, punctul 37 și jurisprudența citată).

- 48 Prin urmare, în ceea ce privește reglementarea națională în discuție în litigiul principal, care stabilește un termen de decădere la expirarea căruia cererea de rambursare a unei taxe este inadmisibilă, este suficient să se arate, astfel cum a procedat doamna avocată generală la punctul 44 din concluzii, că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu se opune unei asemenea limitări în timp a dreptului la reducerea bazei de impozitare.
- 49 În al doilea rând, deși existența unui termen de decădere a cărui expirare are drept consecință să nu mai permită unui creditor să solicite reducerea bazei de impozitare a TVA-ului aferent anumitor creanțe nu poate fi considerată în sine incompatibilă cu Directiva TVA, determinarea datei de la care acest termen începe să curgă ține de dreptul național, sub rezerva respectării principiilor echivalenței și efectivității (a se vedea în acest sens Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 50 În ceea ce privește, mai precis, principiul efectivității, se poate deduce din jurisprudența Curții că un termen de decădere care ar fi început să curgă de la data emiterii facturilor inițiale și care ar fi expirat, pentru anumite operațiuni, înainte de introducerea cererii de compensare nu ar putea fi opus în mod valabil exercitării dreptului la reducerea TVA-ului dacă persoana impozabilă nu a dat dovadă de lipsă de diligență și în lipsa unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase (a se vedea în acest sens Ordonanța din 3 martie 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 51 În această privință, trebuie să se considere, astfel cum a arătat și doamna avocată generală la punctul 50 din concluzii, că, având în vedere principiul neutralității TVA-ului, din care rezultă că întreprinzătorul care asigură prefinanțarea TVA-ului colectându-l în contul statului este degrevat în întregime de sarcina acestei taxe în cadrul activităților sale economice supuse TVA-ului, momentul de la care începe să curgă termenul de decădere pentru exercitarea dreptului la reducerea bazei de impozitare, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să prezinte o legătură suficientă cu data de la care persoana impozabilă, acționând cu diligență, poate utiliza acest drept.

- 52 De altfel, în lipsa unor dispoziții naționale privind modalitățile de exercitare a dreptului la reducerea bazei de impozitare în cazul neplății totale sau parțiale, precum în litigiul principal, principiile proporționalității și securității juridice impun ca momentul de la care începe să curgă termenul de decădere să poată fi identificat de persoana impozabilă cu o probabilitate rezonabilă.
- 53 Trebuie să se sublinieze, în această privință, că incertitudinea legată de caracterul definitiv al neplății ar putea fi de asemenea luată în considerare prin acordarea reducerii bazei de impozitare a TVA-ului atunci când creditorul semnalează, înainte de finalizarea procedurii de insolvență sau de lichidare a debitorului său, o probabilitate rezonabilă că datoria nu va fi onorată, chiar cu riscul ca această bază de impozitare să fie reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care ar interveni totuși plata. Ar reveni astfel autorităților naționale sarcina de a determina, cu respectarea principiului proporționalității și sub controlul instanței, dovezile unei durate prelungite probabile a neplății care trebuie furnizate de creditor în funcție de particularitățile dreptului național aplicabil. O asemenea modalitate ar fi la fel de eficace pentru atingerea obiectivului vizat, fiind în același timp mai puțin constrângătoare pentru creditor, care asigură prefinanțarea TVA-ului colectându-l în contul statului [Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 48 și jurisprudența citată].
- 54 Această constatare este valabilă *a fortiori* în contextul procedurilor de insolvență sau de lichidare, în care certitudinea caracterului definitiv nerecuperabil al creanței nu poate fi dobândită în principiu decât după o perioadă îndelungată. Un asemenea termen este în orice caz de natură să facă întreprinzătorii supuși legislației care prevede astfel de proceduri să suporte, atunci când se confruntă cu neplata unei facturi, un dezavantaj de trezorerie în raport cu concurenții lor din alte state membre, care ar fi în mod vădit de natură să bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de 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 50 și jurisprudența citată].
- 55 În speță, deși livrările de bunuri și prestările de servicii în discuție în litigiul principal au fost efectuate în cursul anilor 2007-2010 și în anul 2012, Consortium Remi Group nu a introdus cererea de rambursare rezultată din reducerea bazei de impozitare a TVA-ului decât în cursul anului 2020. Or, reiese atât din înscrisurile din dosarul de care dispune Curtea, cât și din răspunsurile părților din litigiul principal la întrebările adresate în ședință că, dintre societățile debitoare, primele două fuseseră radiate din registrul comerțului înainte de data introducerii acestei cereri, în 2012 și, respectiv, în 2017, a treia a fost radiată din acest registru în cursul procedurii în discuție în litigiul principal și, în sfârșit, ultimele două fac obiectul unor proceduri de insolvență deschise înainte de introducerea cererii menționate.

- 56 În consecință, revine instanței de trimitere, singura competentă să se pronunțe cu privire la fapte, sarcina de a stabili data de la care Consortium Remi Group ar fi putut, fără a da dovadă de lipsă de diligență, să invoce dreptul său la reducerea bazei de impozitare în caz de neplată totală sau parțială, în special în raport cu un eventual caracter nerecuperabil al creanțelor sale.
- 57 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima, la a treia și la a patra întrebare că articolul 90 din Directiva TVA coroborat cu principiile neutralității fiscale, proporționalității și efectivității trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede un termen de decădere pentru introducerea unei cereri de rambursare a TVA-ului care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplății totale sau parțiale, a cărei scadență are drept consecință sancționarea persoanei impozabile insuficient de diligente, cu condiția ca acest termen să nu înceapă să curgă decât de la data la care această persoană impozabilă a putut, fără a da dovadă de lipsă de diligență, să își valorifice dreptul la reducere. În lipsa unor dispoziții naționale privind modalitățile de exercitare a acestui drept, momentul de la care începe să curgă un astfel de termen de decădere trebuie să poată fi identificat de persoana impozabilă cu o probabilitate rezonabilă.

***Cu privire la a doua și a cincea întrebare preliminară***

- 58 Ținând seama de jurisprudența amintită la punctul 33 din prezenta hotărâre, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul celei de a doua și al celei de a cincea întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA coroborate cu principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun, în lipsa unor dispoziții naționale specifice, unei cerințe a administrației fiscale care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în cazul neplății totale sau parțiale a unei facturi emise de o persoană impozabilă, condiției ca aceasta din urmă să rectifice în prealabil factura inițială și să comunice în prealabil debitorului său intenția sa de a anula TVA-ul, în măsura în care este vorba despre o persoană impozabilă.
- 59 Cu titlu introductiv, în ceea ce privește condiția care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului împrejurării ca persoana impozabilă să fi rectificat facturile emise inițial, trebuie să se arate că, în mod contrar argumentului invocat de Director și de Comisia Europeană, o asemenea condiție nu rezultă din articolul 203 din Directiva TVA.
- 60 Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, această dispoziție nu are vocație să se aplice decât atunci când TVA-ul a fost facturat în mod eronat și, prin urmare, nu acoperă situațiile în care taxa menționată pe factură este corectă [a se vedea în acest sens



Hotărârea din 8 decembrie 2022, Finanzamt Österreich (TVA facturat în mod eronat consumatorilor finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punctele 21 și 23].

- 61 În schimb, atât o cerință de rectificare a facturii inițiale, cât și cea care condiționează reducerea în consecință a bazei de impozitare a unei persoane impozabile, în caz de neplată, de comunicarea prealabilă de către aceasta din urmă debitorului său, dacă este persoană impozabilă, a intenției sale de a anula o parte sau totalitatea TVA-ului, intră concomitent în sfera articolului 90 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 24, și Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 35).
- 62 În această privință, trebuie amintit că, conform 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 directiva menționată
- 63 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, dispozițiile menționate le conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale pentru a reduce baza de impozitare (Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 64 Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva TVA nu pot în principiu să deroge de la respectarea normelor referitoare la baza de impozitare a TVA-ului decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, acestea trebuie să afecteze cât mai puțin obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot, prin urmare, să fie utilizate în așa fel încât să repună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii în materie (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 60 și jurisprudența citată).
- 65 În plus, dacă rambursarea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă în funcție de condițiile în care pot fi exercitate solicitările de restituire a unor taxe, respectivul principiu al neutralității TVA-ului, precum și principiul proporționalității pot impune ca statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie

2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 29 și jurisprudența citată).

- 66 În consecință, 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 trebuie să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii tranzacției, o parte sau totalitatea contrapartidei nu va fi în cele din urmă percepută. 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 61 și jurisprudența citată).
- 67 În această privință, Curtea a statuat în repetate rânduri că cerința care constă în condiționarea reducerii bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, poate contribui în principiu atât la asigurarea colectării corecte a TVA-ului și la prevenirea fraudei, cât și la eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale și, prin urmare, urmărește obiectivele legitime prevăzute la articolul 90 alineatul (1) și la articolul 273 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 32 și 33).
- 68 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, această constatare este valabilă și pentru cerința care condiționează reducerea bazei de impozitare de comunicarea prealabilă de către persoana impozabilă debitorului său, dacă este persoană impozabilă, a intenției sale de a anula o parte sau totalitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctele 35 și 36).
- 69 În consecință, cerințele care constau în condiționarea reducerii bazei de impozitare de rectificarea facturii inițiale de către persoana impozabilă ca urmare a neplății totale sau parțiale și a comunicării prelabile de către aceasta debitorului său a intenției sale de a anula taxa, astfel încât acesta din urmă să fie informat în scopul regularizării deducerii efectuate inițial, precum cele în discuție în litigiul principal, nu repun în discuție, în principiu, neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 37, și Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 39).
- 70 În aceste condiții, nu este mai puțin adevărat că revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă astfel de cerințe nu par, în speță, excesiv de

constrângătoare pentru persoanele impozabile, furnizori de bunuri sau de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 41).

- 71 Or, din elementele dosarului de care dispune Curtea, care au fost confirmate în ședință, reiese că, pe de o parte, reglementarea bulgară, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, nu prevedea cerințe de regularizare a facturii inițiale și de informare a debitorului cu privire la anularea taxei în caz de neplată.
- 72 Pe de altă parte, potrivit aceluiași informații, Consortium Remi Group a fost radiată din registrul de TVA la 7 martie 2019, astfel încât, la data introducerii cererii de compensare în discuție în litigiul principal, această persoană impozabilă nu mai dispunea de posibilitatea de a emite facturi rectificative. Astfel, Directorul a precizat în această privință, fără a fi contrazis cu privire la acest aspect, că, potrivit dispozițiilor naționale relevante *ratione temporis*, rectificarea TVA-ului nu putea fi efectuată atunci când persoana impozabilă fusese radiată din registrul menționat.
- 73 În consecință, trebuie să se constate că, întrucât rectificarea unei facturi este, în practica administrației fiscale bulgare, o condiție *sine qua non* pentru a obține o reducere a bazei de impozitare, neutralitatea TVA-ului este afectată atunci când este imposibil sau excesiv de dificil pentru persoana impozabilă să realizeze rectificarea unei asemenea facturi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 63).
- 74 În consecință, într-o ipoteză precum cea din litigiul principal, în care persoana impozabilă se află în imposibilitatea de a emite un document rectificativ în privința unor facturi al căror quantum nu a fost plătit, principiile neutralității TVA-ului și proporționalității impun ca statul membru în cauză să îi permită să stabilească, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, neplata acestor facturi, care se află la originea dreptului său la reducere a bazei de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 65).
- 75 În aceste condiții, este necesar să se considere că faptul de a supune dreptul de reducere a bazei de impozitare a TVA-ului, în lipsa unor dispoziții naționale relevante, condiției ca factura inițială să fi făcut obiectul unei rectificări depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit de articolul 273 din Directiva TVA și care constă în eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale, atunci când această condiție a devenit imposibil de îndeplinit.
- 76 Situația este aceeași cu atât mai mult în ceea ce privește obligația de a informa destinatarul acestei facturi cu privire la intenția emitentului acesteia de a anula TVA-ul, precum cea vizată de a cincea întrebare, din al cărei mod de redactare chiar

reiese, precum și din alte constatări expuse în cererea de decizie preliminară, că aceasta constituie o condiție necesară, impusă de practica administrației fiscale bulgare, pentru regularizarea TVA-ului facturat în cazul neplății totale sau parțiale.

- 77 În aceste condiții, trebuie să se observe că, în speță, Consortium Remi Group a fost radiată din registrul de TVA ca urmare a unei neîndepliniri sistematice a obligațiilor sale care decurg din ZDDS și că cererea sa de compensare privea neplata unor facturi emise cu mai mulți ani înainte de radierea sa. Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă imposibilitatea persoanei impozabile de a emite facturi rectificative nu îi este imputabilă.
- 78 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua și la a cincea întrebare că articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA coroborate cu principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun, în lipsa unor dispoziții naționale specifice, unei cerințe a administrației fiscale care subordonează reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în cazul neplății totale sau parțiale a unei facturi emise de o persoană impozabilă, condiției ca aceasta din urmă să rectifice în prealabil factura inițială și să comunice în prealabil debitorului său intenția sa de a anula TVA-ul, din moment ce este imposibil pentru această persoană impozabilă să efectueze o astfel de rectificare în timp util, fără ca această imposibilitate să îi fie imputabilă.

#### ***Cu privire la a șasea întrebare***

- 79 Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un eventual drept la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în cazul neplății totale sau parțiale a unei facturi emise de o persoană impozabilă dă dreptul la rambursarea TVA-ului plătit de aceasta, majorat cu dobânzi de întârziere, și, în cazul unui răspuns afirmativ, de la ce dată poate fi invocat un astfel de drept.
- 80 În această privință, astfel cum s-a amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea acestuia și urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Rezultă de asemenea din jurisprudența citată la punctul 63 din prezenta hotărâre că, deși statele membre dispun de o marjă de apreciere în stabilirea condițiilor vizate la articolul 90 din Directiva TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina TVA-ului.
- 81 În special, condițiile menționate trebuie să îi permită persoanei impozabile să recupereze, în condiții adecvate, totalitatea creanței rezultate dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată,

## 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

într-un termen rezonabil, printr-o plată în numerar sau într-un mod echivalent și ca, în orice caz, modul de rambursare adoptat să nu implice niciun risc financiar pentru persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 38).

- 82 Or, dacă, în cazul în care rambursarea care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului nu a avut loc într-un termen rezonabil, persoana impozabilă nu ar avea dreptul la dobânzi de întârziere, situația sa ar fi afectată în mod negativ, cu încălcarea principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctele 39 și 41).
- 83 Rezultă că, chiar dacă articolul 90 din Directiva TVA nu prevede o obligație de plată a unor dobânzi aferente rambursării TVA-ului care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului și nici nu precizează data de la care ar fi datorate astfel de dobânzi, principiul neutralității sistemului fiscal al TVA-ului impune ca pierderile financiare generate din cauza unei rambursări a unui excedent de TVA efectuat cu depășirea unui termen rezonabil să fie compensate prin plata unor dobânzi de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctele 40 și 41).
- 84 Astfel, într-o asemenea situație, persoana impozabilă beneficiază de un excedent de TVA care trebuie să îi fie rambursat, dar care poate să producă pierderi financiare în privința sa prin indisponibilizarea sumelor în cauză. Or, dacă persoana impozabilă nu ar avea dreptul la dobânzi de întârziere în cazul în care administrația fiscală nu rambursează acest excedent într-un termen rezonabil, situația sa ar fi afectată în mod negativ, aducându-se astfel atingere principiului neutralității fiscale (Hotărârea din 12 mai 2021, technoRent International și alții, C-844/19, EU:C:2021:378, punctul 42).
- 85 În ceea ce privește, mai precis, modalitățile de aplicare a dobânzilor pentru rambursarea care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului, acestea țin de autonomia procedurală a statelor membre, încadrată de principiile echivalenței și efectivității (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 octombrie 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punctul 45).
- 86 Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili, în raport cu aceste principii, precum și cu toate particularitățile litigiului cu care este sesizată, dacă, în speță, a fost necesar să se efectueze o rambursare care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului și, în măsura în care constată că această rambursare nu a avut loc într-un termen rezonabil, momentul de la care se adaugă dobânzi de

întârziere la cuantumul acestei rambursări (a se vedea în acest sens Ordonanța din 5 octombrie 2023, ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, punctul 28).

- 87 În speță, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 99, 100 și 102 din concluzii, în lipsa unor modalități precise prevăzute de dreptul național, dobânzile aferente dreptului la rambursare ca urmare a unei reduceri a bazei de impozitare a TVA-ului nu pot fi calculate decât de la data la care persoana impozabilă consideră că neplata creanței în cauză are caracter definitiv, în sensul articolului 90 din Directiva TVA, și invocă dreptul său de reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în cadrul declarației referitoare la perioada fiscală în curs atunci, din moment ce, anterior acestei date, temeiul juridic al plății TVA-ului este constituit de articolul 63 din această directivă.
- 88 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la a șasea întrebare că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că un eventual drept la reducerea bazei de impozitare a TVA-ului în caz de neplată totală sau parțială a unei facturi emise de o persoană impozabilă dă dreptul la rambursarea TVA-ului plătit de aceasta, majorat cu dobânzi de întârziere, și că, în lipsa unor modalități de aplicare a dobânzilor eventual datorate în reglementarea unui stat membru, data de la care persoana impozabilă invocă dreptul său la reducerea menționată în cadrul declarației referitoare la perioada fiscală în curs atunci constituie punctul de plecare pentru calculul acestor dobânzi.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 89 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 zecea) declară:

- 1) Articolul 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu principiile neutralității fiscale, proporționalității și efectivității trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede un termen de decădere pentru introducerea unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) care rezultă dintr-o reducere a bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplății totale**

sau parțiale, a cărei scadență are drept consecință sancționarea persoanei impozabile insuficient de diligente, cu condiția ca acest termen să nu înceapă să curgă decât de la data la care această persoană impozabilă a putut, fără a da dovadă de lipsă de diligență, să își valorifice dreptul la reducere. În lipsa unor dispoziții naționale privind modalitățile de exercitare a acestui drept, momentul de la care începe să curgă un astfel de termen de decădere trebuie să poată fi identificat de persoana impozabilă cu o probabilitate rezonabilă.

- 2) **Articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 coroborate cu principiile neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun, în lipsa unor dispoziții naționale specifice, unei cerințe a administrației fiscale care subordonează reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), în cazul neplății totale sau parțiale a unei facturi emise de o persoană impozabilă, condiției ca aceasta din urmă să rectifice în prealabil factura inițială și să comunice în prealabil debitorului său intenția sa de a anula TVA-ul, din moment ce este imposibil pentru această persoană impozabilă să efectueze o astfel de rectificare în timp util, fără ca această imposibilitate să îi fie imputabilă.**
- 3) **Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că un eventual drept la reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în caz de neplată totală sau parțială a unei facturi emise de o persoană impozabilă dă dreptul la rambursarea TVA-ului plătit de aceasta, majorat cu dobânzi de întârziere, și că, în lipsa unor modalități de aplicare a dobânzilor eventual datorate în reglementarea unui stat membru, data de la care persoana impozabilă invocă dreptul său la reducerea menționată în cadrul declarației referitoare la perioada fiscală în curs atunci constituie punctul de plecare pentru calculul acestor dobânzi.**