

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

Cauza T-233 din 2025 Mokoryte SRL. Ajustarea TVA din cauza insolvenței sau a falimentului beneficiarului pentru creanțe preluate prin procedura unei cesiuni de creanță.

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a doua, judecând în complet de cinci judecători)

22 aprilie 2026

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al TVA-ului – Bază de impozitare – Reducere în cazul anulării, al refuzului, al neplătii sau în cazul în care prețul este redus – Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE – Dobândire de către un subantreprenor a unei creanțe deținute de un antreprenor față de beneficiar – Creanță nerecuperabilă – Dreptul subantreprenorului de a beneficia de reducerea bazei de impozitare ”

În cauza T-233/25,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 24 februarie 2025, primită de Curte la 25 martie 2025, în procedura

Mokoryte SRL

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Ministerului Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Administrației Județene a Finanțelor Publice Cluj,

TRIBUNALUL (Camera a doua, judecând în complet de cinci judecători),

compus din doamna N. Póltorak, președintă de cameră, domnul G. Hesse, doamna G. Steinfatt și domnii D. Petrlík și I. Dimitrakopoulos (raportor), judecători,

avocată generală: doamna M. Brkan,

grefier: domnul V. Di Bucci,

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

având în vedere transmiterea cererii preliminare de către Curte Tribunalului la 10 aprilie 2025, în temeiul articolului 50b al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene,

având în vedere domeniul prevăzut la articolul 50b primul paragraf litera (a) din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și lipsa unei chestiuni independente de interpretare în sensul articolului 50b al doilea paragraf din statutul menționat,

având în vedere faza scrisă a procedurii,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul român, de E. Gane, M. Chicu și L. Ghiță, în calitate de agente;
- pentru guvernul maghiar, de R. Kissné Berta și M. Fehér, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și T. Isacu de Groot, în calitate de agente,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Mokoryte SRL, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (România), Ministerul Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (România) și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (România), pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a acorda acestei societăți o reducere a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) și o rambursare a acestei taxe în urma neplății unei creanțe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

5 Articolul 28 din Directiva TVA prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

6 Potrivit articolului 63 din Directiva TVA:

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

7 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.”

8 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

„(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).”

9 Potrivit articolului 185 din Directiva TVA:

„(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 eşantioane, 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.”

Dreptul român

10 Articolul 287 din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„Baza de impozitare [a TVA-ului] se reduce în următoarele situații:

[...]

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. [...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 11 Punctul 32 din Hotărârea Guvernului nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 22 din 13 ianuarie 2016) prevede:

„(1) În situațiile prevăzute la articolul 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la articolul 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării [TVA-ului] în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

[...]”

- 12 Articolul 1.568 din Legea nr. 287 din 17 iulie 2009 privind Codul civil, în versiunea aplicabilă litigiului principal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 505 din 15 iulie 2011, denumită în continuare „Codul civil”), prevede:

„(1) Cesiunea de creanță transferă cesionarului:

- a) toate drepturile pe care cedentul le are în legătură cu creanța cedată;
- b) drepturile de garanție și toate celelalte accesorii ale creanței cedate.

[...]”

- 13 Potrivit articolului 1.851 din Codul civil:

„(1) Prin contractul de antrepriză, antreprenorul se obligă ca, pe riscul său, să execute o anumită lucrare, materială ori intelectuală, sau să presteze un anumit serviciu pentru beneficiar, în schimbul unui preț.

(2) Dispozițiile prezentei secțiuni sunt aplicabile, în mod corespunzător, și antreprizei pentru lucrări de construcții, dacă sunt compatibile cu regulile particulare prevăzute pentru acest contract.”

- 14 Potrivit articolului 1.852 din Codul civil:

„(1) Prin contractul de subantrepriză antreprenorul poate încredința unuia sau mai multor subantreprenori executarea unor părți ori elemente ale lucrării sau serviciilor, afară de cazul în care contractul de antrepriză a fost încheiat în considerarea persoanei sale.

(2) În raporturile cu beneficiarul, antreprenorul răspunde pentru fapta subantreprenorului la fel ca pentru propria sa faptă.

(3) Subantrepriza este supusă dispozițiilor prevăzute pentru contractul de antrepriză.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 15 CBC Development Design SRL (denumită în continuare „beneficiarul lucrărilor”) a încheiat la 9 februarie 2007 un contract de antrepriză cu Modern Bau SRL (denumită în continuare „antreprenorul”) privind un proiect de centru de afaceri la Cluj-Napoca (România). Antreprenorul a încredințat executarea unor lucrări de construcții referitoare la acest centru de afaceri societății Mokoryte (denumită în continuare „subantreprenorul”), în cadrul unui contract de subantrepriză încheiat la 7 noiembrie 2007.
- 16 Printr-o hotărâre din 10 decembrie 2014, Tribunalul Specializat Cluj (România) a dispus intrarea în faliment a beneficiarului lucrărilor. În urma unei cereri depuse la 22 decembrie 2014, creanța pe care antreprenorul o deținea față de beneficiarul lucrărilor, rezultată din contractul de antrepriză menționat la punctul 15 de mai sus, în cuantum de 9 401 352,39 lei românești (RON) (aproximativ 1 843 000 de euro), a fost înscrisă la masa credală a beneficiarului lucrărilor.
- 17 Întrucât antreprenorul însuși nu și-a achitat față de subantreprenor datoria rezultată din contractul de subantrepriză menționat la punctul 15 de mai sus, acesta a sesizat la 29 decembrie 2014 Tribunalul Specializat Cluj cu o cerere având ca obiect obligarea antreprenorului la plata sumei de 1 970 819,76 RON (aproximativ 386 000 de euro), TVA inclus, aferentă valorii facturilor pe care le emisese în executarea acestui contract. Subantreprenorul a colectat TVA-ul aferent respectivelor facturi.
- 18 În executarea sentinței civile din 4 septembrie 2015 pronunțate de Tribunalul Specializat Cluj, ca urmare a unui acord de mediere din 24 iulie 2015, antreprenorul a achitat subantreprenorului, ca plată a unei părți din datoria sa, suma de 270 819,76 RON (aproximativ 53 000 de euro), TVA inclus. Pentru restul acestei datorii, care corespundea sumei de 1 700 000 RON (aproximativ 333 000 de euro), TVA inclus, cele două societăți au încheiat o cesiune de creanță, autenticată la 24 iulie 2015, prin care subantreprenorul a dobândit dreptul de creanță deținut de antreprenor față de beneficiarul lucrărilor.
- 19 În urma acestei cesiuni de creanță, tabelul definitiv al creanțelor incluse în masa credală a beneficiarului lucrărilor a fost modificat pentru a înscrie în acesta creanța

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

subantreprenorului în valoare de 1 700 000 RON, TVA inclus. Printr-o hotărâre din 28 aprilie 2021, Tribunalul Specializat Cluj a dispus închiderea procedurii falimentului beneficiarului lucrărilor și radierea acestuia din Registrul comerțului, fără ca beneficiarul lucrărilor să își fi achitat datoria rezultată din contractul de antrepriză încheiat cu antreprenorul.

- 20 La 9 decembrie 2021, subantreprenorul i-a emis beneficiarului lucrărilor cinci facturi de stornare pentru a anula cinci facturi adresate în anul 2009 de către antreprenor beneficiarului lucrărilor pentru executarea lucrărilor prevăzute în contractul de antrepriză. Aceste facturi de stornare cuprindeau mențiunea „Articolul 287 litera d)”, dispoziție din Codul fiscal referitoare la ajustarea bazei de impozitare a TVA-ului printre altele în cazul neplății prețului bunurilor livrate sau al serviciilor prestate ca urmare a falimentului beneficiarului. În temeiul acestei dispoziții, subantreprenorul a diminuat TVA-ul colectat care figura în declarația sa de TVA pentru al patrulea trimestru al anului 2021 cu suma de 265 358 RON (aproximativ 52 000 de euro). Întrucât respectiva declarație menționa un decont cu sumă negativă de TVA, prin aceasta s-a solicitat rambursarea soldului respectiv.
- 21 Subantreprenorul a făcut obiectul unei inspecții fiscale în scopul soluționării declarației sale de TVA pentru al patrulea trimestru al anului 2021. Autoritatea de control a apreciat că el nu putea beneficia de ajustarea prevăzută la articolul 287 litera d) din Codul fiscal și că diminuarea TVA-ului colectat pe care o efectuase în această declarație era nejustificată, în esență pentru motivul că beneficiarul serviciilor sale nu era beneficiarul lucrărilor, ci antreprenorul și că numai acesta din urmă putea pretinde o ajustare în urma falimentului beneficiarului lucrărilor.
- 22 Printr-o decizie de impunere din 2 martie 2022, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj a stabilit în sarcina subantreprenorului suma totală de 265 358 RON reprezentând TVA. În plus, cererea de rambursare a TVA-ului formulată de subantreprenor a fost respinsă.
- 23 Subantreprenorul a formulat contestație împotriva deciziei de impunere menționate la punctul 22 de mai sus, care a fost respinsă printr-o decizie din 25 aprilie 2023 emisă de Ministerul Finanțelor – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, care și-a însușit poziția exprimată de organul de control. La 1 august 2023, subantreprenorul a introdus o acțiune la Tribunalul Cluj (România), solicitând anularea deciziei din 25 aprilie 2023 și a deciziei de impunere din 2 martie 2022.
- 24 Întrucât această acțiune a fost respinsă de Tribunalul Cluj la 14 iunie 2024, subantreprenorul a formulat recurs la Curtea de Apel Cluj (România), care este instanța de trimitere.

- 25 Instanța de trimitere constată că, la momentul emiterii facturilor de stornare adresate beneficiarului lucrărilor (a se vedea punctul 20 de mai sus), se putea considera că subantreprenorul se afla în imposibilitatea certă de a recupera creanța pe care o deținea față de acesta și că autoritățile fiscale nu au reținut vreo intenție frauduloasă la momentul cesiunii acestei creanțe de către antreprenor. Respectiva instanță ridică problema dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că ajustarea bazei de impozitare pe care o prevede în caz de neplată a unei creanțe poate fi operată doar de persoana impozabilă obligată la plata taxei care a furnizat bunurile sau a prestat serviciile care au dat naștere acestei creanțe sau dacă această ajustare poate fi operată și de un terț persoană impozabilă careia persoana impozabilă obligată la plata taxei i-a cesionat creanța menționată. Instanța amintită arată în special că limitarea dreptului la ajustarea bazei de impozitare în scopuri de TVA numai la furnizorul bunurilor sau prestatorul serviciilor pare conformă cu dispozițiile articolului 73 din directiva menționată, care definește această bază de impozitare ca fiind contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, dar că aceasta ar putea fi contrară principiului neutralității TVA-ului, care impune ca persoana impozabilă să fie degrevată în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice.
- 26 În aceste împrejurări, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 90 din Directiva [TVA] se opune sau nu ca în cadrul unor raporturi contractuale de antrepriză, urmate de subantrepriză, în care intervine o cesiune de creanță între antreprenor și subantreprenor, astfel încât subantreprenorul dobândește o creanță față de beneficiarul final al lucrărilor, să se poată face aplicarea ajustării bazei de impozitare a TVA-ului de către subantreprenorul cesionar?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca un subantreprenor care a dobândit prin cesiune creanța pe care un antreprenor o deținea față de un beneficiar al lucrărilor în temeiul unui contract de antrepriză să poată efectua ajustarea bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplății acestei creanțe de către acest beneficiar al lucrărilor.
- 28 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazurile de anulare, de refuz, de neplată totală sau parțială sau de reducere a prețului după operațiunea impozabilă, prevede reducerea bazei de impozitare și, prin urmare, a cuantumului

TVA-ului datorat de persoana impozabilă în cazul în care, după operațiunea impozabilă, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasată de persoana impozabilă. Dispoziția menționată reprezintă expresia unui principiu fundamental al acestei directive, principiul neutralității fiscale, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contrapartida 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 9 februarie 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punctul 32).

- 29 Având în vedere modul de redactare a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, precum și principiul neutralității fiscale, este necesar 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 a TVA-ului să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii unei tranzacții, o parte sau totalitatea contrapartidei nu va fi în cele din urmă percepută (Hotărârea din 9 februarie 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punctul 33).
- 30 Cu toate acestea, se ridică problema dacă dreptul de a efectua o astfel de reducere aparține numai persoanelor impozabile care au efectuat operațiunea impozabilă pentru care este datorată o contrapartidă și care sunt, în acest temei, obligate la plata TVA-ului sau dacă acest drept aparține și unor terți persoane impozabile cărora persoanele impozabile respective obligate la plata taxei le-au cesionat creanța corespunzătoare acestei contrapartide.
- 31 În această privință, trebuie arătat, referitor la rolul „persoanelor impozabile”, că, potrivit jurisprudenței, acest rol nu se limitează la cel de colectare a TVA-ului. În conformitate cu articolul 193 din Directiva TVA, acestora li se adresează în principiu obligația de plată a taxei atunci când efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, fără ca această obligație să fie condiționată de perceperea prealabilă a contrapartidei sau cel puțin a quantumului taxei achitate în aval [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 53].
- 32 Astfel, în temeiul articolului 63 din Directiva TVA, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, și anume odată cu realizarea operațiunii în cauză, indiferent de aspectul dacă contrapartida datorată pentru această operațiune a fost deja achitată. Prin urmare, TVA-ul este datorat autorității fiscale de către furnizorul unui bun sau prestatorul unui serviciu chiar dacă nu a primit încă din partea clientului său plata corespunzătoare operațiunii realizate [Hotărârea din 28 octombrie 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Plăți succesive), C-324/20, EU:C:2021:880, punctul 54].

- 33 Atunci când un furnizor era persoană impozabilă la momentul în care s-a efectuat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, dată la care, în temeiul articolului 63 din Directiva TVA, intervine faptul generator al taxei și taxa devine exigibilă, el rămâne obligat la plata TVA-ului pe care l-a colectat și l-a primit în contul statului, independent de faptul că și-a pierdut între timp calitatea de persoană impozabilă. În plus, ținând seama de faptul că baza de impozitare, astfel cum este definită la articolul 73 din Directiva TVA, este constituită din contrapartida primită efectiv, acest furnizor poate, chiar și după ce și-a pierdut calitatea de persoană impozabilă, să regularizeze baza de impozitare așa încât aceasta să reflecte contrapartida primită efectiv, iar administrația fiscală să nu perceapă cu titlu de TVA o sumă mai mare decât cea percepută de furnizorul menționat [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 40]. Rezultă că dreptul de a reduce baza de impozitare este strâns legat de calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului pentru operațiunea impozabilă pentru care este datorată această contrapartidă.
- 34 În cauza principală au fost efectuate două tranzacții având ca obiect operațiuni impozabile. Prima privea relația comercială dintre subantreprenor și antreprenor. A doua consta în relația dintre antreprenor și beneficiarul lucrărilor. Subantreprenorul nu avea legătură cu tranzacția dintre antreprenor și beneficiarul lucrărilor, care, la rândul său, nu participa la tranzacția dintre subantreprenor și antreprenor.
- 35 Referitor la prima tranzacție menționată la punctul 34 de mai sus și, mai precis, la aspectul dacă este îndeplinită condiția neplății prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să se țină seama atât de plata în bani, cât și de cesiunea către subantreprenor a creanței antreprenorului față de beneficiarul lucrărilor (a se vedea punctul 18 de mai sus), ca elemente relevante pentru a aprecia dacă a fost plătită contrapartida datorată în cadrul operațiunilor impozabile între acest subantreprenor și acest antreprenor, întrucât o astfel de cesiune constituie în sine o remunerație și are ea însăși o valoare economică [a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2023, Finanzamt X (Prestații ale proprietarului unui grajd de antrenament), C-713/21, nepublicată, EU:C:2023:80, punctele 46 și 47].
- 36 În această privință, astfel cum s-a constatat la punctele 17 și 18 de mai sus, antreprenorul, pentru plata facturilor emise în privința sa de subantreprenor, pe de o parte, i-a plătit acestuia suma de 270 819,76 RON, TVA inclus, și, pe de altă parte, pentru restul datoriei sale în cuantum de 1 700 000 RON, TVA inclus, a încheiat cu acesta o cesiune de creanță autenticată la 24 iulie 2015, prin care subantreprenorul a dobândit dreptul de creanță deținut de antreprenor față de beneficiarul lucrărilor. Această cesiune de creanță, ca atare, nu era legată de plata efectivă sau de posibilitatea reală a unei plăți viitoare a creanței de către debitor,

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

care era beneficiarul lucrărilor. Prin urmare, la 31 august 2021, subantreprenorul a înregistrat în registrele sale contabile că datoria antreprenorului „[fuse] redusă la zero”. Așa cum reiese din cererea de decizie preliminară, sumele menționate mai sus, plătite pe cale amiabilă, corespundeau tuturor facturilor emise de subantreprenor către antreprenor. Prin urmare, toată datoria inițială, în valoare de 1 970 819,76 RON, a fost achitată de acesta.

- 37 În consecință, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, trebuie să se considere că, în ceea ce îl privește pe subantreprenor, creanța a fost plătită în totalitate, astfel încât nu există niciun temei pentru o reducere a bazei de impozitare pentru subantreprenorul cesionar.
- 38 Referitor la a doua tranzacție menționată la punctul 34 de mai sus, din cererea de decizie preliminară reiese că beneficiarul lucrărilor, care a intrat în faliment în decembrie 2014, nu a plătit nici antreprenorului, nici, de altfel, subantreprenorului cesionar sumele corespunzătoare facturilor care au făcut obiectul ajustării efectuate de acesta din urmă. În ceea ce privește această tranzacție între antreprenor și beneficiarul lucrărilor, trebuie astfel să se constate existența unei „neplăți”, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care poate justifica, dacă este cazul, reducerea bazei de impozitare.
- 39 În ceea ce privește determinarea persoanei care avea dreptul să efectueze reducerea bazei de impozitare în temeiul acestei dispoziții, trebuie arătat că antreprenorul era o persoană impozabilă la momentul prestării serviciilor de construcții în cauză, dată la care, conform articolului 63 din Directiva TVA, a intervenit faptul generator și taxa a devenit exigibilă (a se vedea punctul 33 de mai sus).
- 40 Astfel, pe de o parte, antreprenorul rămânea obligat la plata TVA-ului datorat pentru a doua tranzacție menționată la punctul 34 de mai sus, chiar și după cesionarea creanței de drept civil către subantreprenor.
- 41 În acest temei, pe de altă parte, ținând seama de faptul că baza de impozitare, așa cum este definită la articolul 73 din Directiva TVA, este constituită din contrapartida primită efectiv (a se vedea punctul 33 de mai sus), antreprenorul avea dreptul de a reduce baza de impozitare, astfel încât aceasta să reflecte neplata contrapartidei din cauza falimentului beneficiarului lucrărilor, iar administrația fiscală să nu perceapă, cu titlu de TVA, o sumă mai mare decât cea primită de antreprenor. În acest sens, după cum arată și instanța de trimitere în cadrul cererii sale de decizie preliminară, în ceea ce privește creanța cedată (a se vedea punctul 36 de mai sus), prestatorul serviciilor pentru care beneficiarul lucrărilor era obligat să achite un preț este și rămâne antreprenorul, care avea calitatea de persoană impozabilă la

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

momentul la care s-a efectuat prestarea de servicii, și anume la data la care a intervenit faptul generator, iar taxa a devenit exigibilă.

- 42 În cauza principală, posibilitatea unei regularizări a bazei de impozitare de către antreprenor decurgea din intrarea în faliment a beneficiarului lucrărilor, urmată de radierea acestuia din Registrul comerțului (a se vedea punctele 16 și 19 de mai sus), fără ca acesta să își fi îndeplinit obligațiile financiare față de antreprenor născute din contractul lor de antrepriză, întrucât antreprenorului menționat nu i s-a atribuit nicio parte din masa credală a beneficiarului pentru plata creanței deținute față de acesta. În consecință, astfel cum se arată în cererea de decizie preliminară, neplata de către beneficiarul lucrărilor era definitivă, deoarece creanța era definitiv nerecuperabilă.
- 43 În plus, trebuie arătat, pe de o parte, că calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului este dobândită în temeiul dispozițiilor fiscale aplicabile și că Directiva TVA nu conține nicio dispoziție care să prevadă posibilitatea de a transfera această calitate sau dreptul la o regularizare printr-un acord de drept privat, precum o cesiune de creanță.
- 44 Mai mult, determinarea persoanei impozabile care are dreptul la o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA este reglementată de dreptul Uniunii Europene în materie de TVA, independent de normele naționale care pot reglementa cesiunile de creanță în dreptul civil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punctul 42).
- 45 Pe de altă parte, dreptul la o ajustare a bazei de impozitare trebuie considerat un drept conex sau accesoriu în raport cu datoria fiscală care grevează persoana impozabilă care are calitatea de persoană obligată la plata TVA-ului și cu dreptul său de a solicita rambursarea TVA-ului achitat în mod corespunzător.
- 46 În aceste condiții, o cesiune de creanță nu poate avea ca efect transferul obligației creditorului, înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA la data livrării bunului sau a prestării de servicii, de a plăti TVA-ul datorat pentru această operațiune sau al dreptului său de a regulariza *a posteriori* baza de impozitare pentru a se degreva în tot sau în parte de datoria sa fiscală [a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctele 33, 40 și 41].
- 47 Prin urmare, în împrejurări precum cele din litigiul principal, dreptul de a proceda la o reducere a bazei de impozitare, prevăzut la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, nu poate fi exercitat de subantreprenorul cesionar, care nu deține calitatea de persoană impozabilă obligată la plată în cadrul celei de a doua operațiuni menționate la punctul 34 de mai sus.

- 48 Această interpretare este de altfel conformă cu principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, care urmărește să degreveze în întregime persoana impozabilă de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul ansamblului activităților sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, punctul 44; a se vedea de asemenea prin analogie Hotărârea din 26 noiembrie 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punctele 52-54).
- 49 În consecință, nu se poate considera că, în raport cu dreptul Uniunii în materie de TVA și independent de normele naționale care pot reglementa cesiunile de creanță în dreptul civil, un subantreprenor cesionar poate fi identificat ca persoană impozabilă care are dreptul, în ceea ce privește creanța cedată care face parte din raportul contractual principal privind o lucrare de construcții între antreprenor și beneficiarul lucrării, la care el nu a participat, la o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 50 Având în vedere ceea ce precedă, se impune ca la întrebarea instanței de trimitere să se răspundă că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune ca un subantreprenor care a dobândit prin cesiune creanța pe care un antreprenor o deținea față de un beneficiar al lucrărilor în temeiul unui contract de antrepriză să poată efectua ajustarea bazei de impozitare a TVA-ului în cazul neplății acestei creanțe de către acest beneficiar al lucrărilor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 51 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 Tribunalului, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a doua, judecând în complet de cinci judecători) declară:

Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca un subantreprenor care a dobândit prin cesiune creanța pe care un antreprenor o deținea față de un beneficiar al lucrărilor în temeiul unui contract de antrepriză să poată efectua ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cazul neplății acestei creanțe de către acest beneficiar al lucrărilor.