

Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Reducerea bazei de impozitare – Întinderea obligațiilor statelor membre – Efect direct

În cauza C-337/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Ungaria), prin decizia din 23 mai 2013, primită de Curte la 20 iunie 2013, în procedura

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră,
și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și A. Arabadjiev,
judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, de T. Garadnai, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de K. Szíjjártó, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de M. Germani, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighthouse, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Sipos, în calitate de agenți,

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

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 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 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (denumită în continuare „Almos”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administrația Națională Fiscală și Vamală – Direcția regională fiscală principală din Ungaria centrală, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acesteia din urmă de a admite rectificarea

unor facturi efectuată de Almos în scopul de a obține o reducere a bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), ca urmare a neexecutării unei vânzări.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul VII din Directiva TVA, intitulat „Bază de impozitare”, cuprinde printre altele articolele 73 și 90.

4 Potrivit articolului 73 din această directivă:

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

5 Conform articolului 90 din directiva menționată:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

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

6 Articolul 273 din aceeași directivă prevede:

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

statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

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

Dreptul maghiar

7 Potrivit articolului 77 din Legea CXXVII din 2007 privind TVA-ul (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

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

a) în ipoteza nevalidității operațiunii:

aa) a fost restabilită situația existentă anterior efectuării operațiunii sau

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

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

b) în cazul unor vicii de executare:

ba) se exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului sau

bb) se obține o reducere a prețului.

(2) Baza de impozitare este redusă și *a posteriori*

a) ca urmare a neexecutării, suma avansată este restituită;

b) în cazul livrării sau al închirierii de bunuri la care face referire articolul 10 litera a) din prezenta lege, persoana impozabilă își exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului ca urmare a neplății integrale a prețului bunului, iar părțile restabilesc situația existentă anterior efectuării operațiunii sau, când acest lucru nu este posibil, recunosc că operațiunea a produs efecte până la momentul în care a survenit neexecutarea;

c) la momentul restituirii bunurilor returnabile este restituită suma avansată cu titlu de garanție.

(3) Baza de impozitare poate fi redusă *a posteriori* în caz de reducere a prețului, conform articolului 71 alineatul (1) literele a) și b), după realizarea operațiunii.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 În lunile august și septembrie ale anului 2008, Almos a vândut semințe de rapiță unei alte întreprinderi maghiare, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (denumită în continuare „Bio-Ma”). Aceste semințe au fost livrate și stocate într-un depozit, dar cumpărătorul nu a plătit prețul.

9 Pentru acest motiv, părțile au convenit, printr-un acord încheiat la 1 octombrie 2008, că Almos era proprietara semințelor de rapiță, că numai aceasta era autorizată să dispună de ele și că Bio-Ma nu le putea nici greva de sarcini, nici vinde sau da în posesie unui terț. Data limită pentru restituirea semințelor de rapiță a fost stabilită la 10 octombrie 2008, dată până la care Bio-Ma avea obligația să acționeze ca depozitar al bunului.

10 Restituirea mărfii nu a avut însă loc la 10 octombrie 2008 întrucât, între timp, a fost instituit un sechestrul asupra acesteia.

11 Almos a formulat o acțiune civilă pentru a obține restituirea semințelor de rapiță. Szegedi Itélőtábla (Curtea de Apel Regională din Szeged) a obligat cumpărătorul, printr-o hotărâre definitivă, la restituirea a 2 263,796 tone de semințe de rapiță sau, în lipsă, la plata sumei de 1 022 783 de euro. În hotărâre se preciza că părțile au convenit rezoluțiunea contractului de vânzare-cumpărare încheiat de acestea și că, din momentul respectiv, Almos era proprietara semințelor de rapiță.

12 Almos a rectificat, în consecință, facturile aferente vânzării către Bio-Ma și, în declarația sa fiscală lunară din decembrie 2009, a declarat o sumă de 116 705 000 de forinți maghiari (HUF) ca TVA recuperabil.

13 Administrația fiscală a considerat însă că această declarație era nejustificată pentru un quantum de 48 043 000 HUF, la care a aplicat o majorare de 10 % cu titlu de penalitate. Aceasta a arătat că, în pofida neplății contraprestației, existase o livrare de bunuri în sensul articolului 9 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul. Potrivit administrației, rectificarea facturilor nu era justificată, iar acordul încheiat între părți după livrare trebuia considerat o nouă operațiune. În plus, restabilirea situației anterioare nu ar fi avut loc, întrucât semințele de rapiță nu fost restituite, iar prețul convenit nu a fost plătit. Dispozițiile articolului 77 alineatele (1) și (2) din Legea privind TVA-ul ar prevedea reducerea *a posteriori* a bazei impozabile în ipoteza în care operațiunea nu ar fi fost valabilă, ipoteză care s-ar distinge de rezoluțiunea contractului, precum cea intervenită în speță. Legea privind TVA-ul nu ar conține nicio dispoziție care să permită o reducere *a posteriori* a bazei de impozitare numai pentru neplata totală sau parțială a bunurilor în cauză.

14 Instanța de prim grad jurisdicțional a respins acțiunea formulată de Almos împotriva deciziei administrației fiscale.

15 Prin recursul declarat la instanța de trimitere, Almos subliniază că rezoluțiunea contractului a avut ca efect transferul înapoi către aceasta al proprietății bunurilor vândute. Potrivit societății menționate, nu s-a realizat, prin urmare, o operațiune autonomă din punctul de vedere al dreptului fiscal, ci o operațiune strâns și intrinsec legată de contractul de vânzare-cumpărare inițial, întrucât cumpărătorul ar fi devenit proprietarul semințelor de rapiță numai dacă ar fi plătit prețul de vânzare aferent. Aceasta arată că, din perspectiva articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, nu îi poate fi imputat niciun comportament nelegal în ceea ce privește situația care îi dă dreptul la reducere.

16 Instanța de trimitere arată că, la momentul introducerii cererii de rambursare, Legea privind TVA-ul nu acoperea totalitatea ipotezelor enumerate la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA și nu prevedea mai precis posibilitatea unei reduceri a bazei de impozitare în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale a contraprestației. Aceasta ridică întrebarea dacă legea menționată nu a privat persoanele impozabile de drepturile pe care le-ar fi putut pretinde în acest temei.

17 În aceste condiții, Kúria (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 77 alineatele (1) și (2) din Legea [privind TVA-ul], în versiunea în vigoare până la 31 decembrie 2010, sunt compatibile cu dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în sensul că Legea [privind TVA-ul] cuprinde toate situațiile de reducere a bazei de impozitare prevăzute la dispoziția menționată?

2) În cazul unui răspuns negativ, persoana impozabilă are dreptul, în lipsa unei reglementări naționale, la o reducere a bazei de impozitare în temeiul principiilor neutralității

fiscale și proporționalității și ținând seama de dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în cazul în care, după efectuarea unei operațiuni, nu primește contraprestația corespunzătoare?

3) În cazul în care dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva [TVA] au efect direct, care sunt condițiile în care [persoana impozabilă] poate pune în aplicare reducerea bazei de impozitare? Este suficientă emiterea unei facturi rectificative și transmiterea acesteia cumpărătorului sau este necesar ca, în plus, să se demonstreze recuperarea efectivă a proprietății bunurilor sau a posesiei acestora?

4) În cazul unui răspuns negativ la cea de a treia întrebare, dreptul Uniunii impune statului membru obligația de a repara prejudiciul cauzat persoanei impozabile prin neîndeplinirea obligației sale de armonizare, ceea ce a privat-o pe aceasta de posibilitatea de a beneficia de o reducere fiscală?

5) Articolul 90 alineatul (2) din Directiva [TVA] poate fi interpretat în sensul că statele membre au posibilitatea, în cazul neplății totale sau parțiale, de a nu permite reducerea bazei de impozitare și, în caz afirmativ, este necesară interzicerea expresă a reducerii prin reglementarea statului membru sau lipsa unei prevederi în acest sens are același efect juridic?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a cincea întrebare

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că sistemul de cooperare stabilit la articolul 267 TFUE este întemeiat pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte. În cadrul unei proceduri inițiate în temeiul acestui articol, interpretarea dispozițiilor naționale este de competența instanțelor statelor membre, iar nu a Curții, și nu este de competența acesteia din urmă să se pronunțe asupra

compatibilității normelor de drept intern cu dispozițiile dreptului Uniunii. În schimb, Curtea este competentă să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi permită acestuia să aprecieze compatibilitatea normelor de drept intern cu reglementarea comunitară (a se vedea în special Hotărârea Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, EU:C:2007:133, punctul 36).

19 Deși Curtea nu are, în consecință, obligația de a se pronunța în prezenta cauză cu privire la compatibilitatea articolului 77 din Legea privind TVA-ul cu articolul 90 din Directiva TVA, acestuia îi revine în schimb sarcina de a furniza toate elementele de interpretare a acestei din urmă dispoziții pentru a permite instanței de trimitere să aprecieze respectiva compatibilitate.

20 Astfel, trebuie să se considere că, prin intermediul primei și al celei de a cincea întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile articolului 90 din Directiva TVA impun ca dispozițiile naționale de transpunere a acestora să enumere în mod explicit toate situațiile care dau dreptul, potrivit alineatului (1) al acestui articol, la reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA.

21 Potrivit jurisprudenței Curții, transpunerea în dreptul național a unei directive nu impune în mod necesar o preluare formală și textuală a dispozițiilor acesteia într-o dispoziție legală sau administrativă expresă și specifică și poate fi suficient, în funcție de conținutul său, un context juridic general, cu condiția ca acesta să asigure efectiv deplina aplicare a directivei într-un mod suficient de clar și de precis pentru ca, în cazul în care directiva vizează crearea de drepturi pentru particulari, beneficiarii să fie în măsură să își cunoască drepturile în totalitate și să le invoce, dacă este cazul, în fața instanțelor naționale (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Suedia, C-287/04,

EU:C:2005:330, punctul 6, și Hotărârea Comisia/Irlanda, C-427/07, EU:C:2009:457, punctul 54).

22 În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazurile anulării, refuzului, neplății totale sau parțiale ori reducerii de preț după momentul la care se efectuează operațiunea, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, quantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 26 și 27).

23 Cu toate acestea, alineatul (2) al respectivului articol 90 permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii. Persoanele impozabile nu pot invoca, prin urmare, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului dacă statul membru în cauză a ales să aplice derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din directiva menționată.

24 Trebuie admis 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 posibilității de derogare care i-a fost acordată în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA.

25 În această privință, trebuie arătat astfel că, dacă

neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare în principiu de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare, care, prin ea însăși, contrar rezoluțiunii sau anulării contractului, nu repune părțile în situația lor inițială, dă dreptul la reducerea, în consecință, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație.

26 În aceste condiții, trebuie să se considere, pe de o parte, că simpla împrejurare că, în enumerarea situațiilor în care este redusă baza de impozitare, dispoziția națională de transpunere nu preia toate situațiile menționate la articolul 90 alineatul (1) din această directivă nu permite să se considere, având în vedere contextul juridic general în care se înscrie respectiva măsură de transpunere, că aceasta nu ar fi de natură să asigure în mod efectiv deplina aplicare a Directivei TVA într-un mod suficient de clar și de precis.

27 Pe de altă parte, se impune în schimb ca, pentru celelalte situații decât cele legate de neplata prețului, dispozițiile naționale de transpunere să ia în seamă toate situațiile în care, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine în sarcina instanței naționale să verifice.

28 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima și la a cincea întrebare că dispozițiile articolului 90 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în caz de

neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al articolului menționat. Această dispoziție trebuie să vizeze însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Cu privire la a doua-a patra întrebare

29 Prin intermediul întrebărilor sale a doua-a patra, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în cazul în care, la finalul verificării pe care trebuie să o efectueze, aceasta ar trebui să considere că, în afara cazului de neplată a prețului, dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal nu transpun în mod corect dispozițiile articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care sunt drepturile pe care persoana impozabilă le-ar putea invoca și, dacă este cazul, în ce condiții, pentru a obține o reducere a bazei sale de impozitare în scopuri de TVA sau o măsură echivalentă.

30 Instanța de trimitere solicită să se stabilească astfel, în primul rând, dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA îndeplinește condițiile pentru a produce un efect direct în privința persoanelor impozabile.

31 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea Hotărârea Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctul 103, și Hotărârea Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31).

32 O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, punctul 41).

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

34 Deși articolul menționat lasă astfel statelor membre o anumită marjă de apreciere atunci când instituie măsurile care permit stabilirea cuantumului reducerii, această împrejurare nu afectează însă caracterul precis și necondiționat al obligației de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prevăzute la articolul respectiv. Acesta îndeplinește, prin urmare, condițiile pentru a produce un efect direct (a se vedea prin analogie în special Hotărârea Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punctul 33).

35 Rezultă că, din moment ce persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA împotriva statului pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA, întrebarea adresată de instanța de trimitere prin care se urmărește să se stabilească dacă statul membru în cauză ar avea obligația de a repara prejudiciul pe care l-ar suferi persoanele interesate din cauza faptului că acest stat le-ar fi privat de dreptul la reducere, prin aceea că nu a transpus în mod corect directiva menționată, este lipsită de obiect.

36 În al doilea rând, în ceea ce privește aspectul de a ști căror formalități le poate fi supusă exercitarea acestui drept la reducerea bazei de impozitare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot

impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, cu condiția în special ca această opțiune să nu fie utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din această directivă.

37 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, se impune constatarea că dispozițiile menționate 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 ale respectivelor state pentru a reduce baza de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punctul 23).

38 Din jurisprudența Curții reiese însă că măsurile de natură să evite fraudă și evaziunea fiscală nu pot în principiu să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, în consecință, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punctul 28, precum și Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 28).

39 În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această

situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză.

40 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua-a patra întrebare că persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA împotriva statului membru pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei asemenea baze de impozitare este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 șaptea) declară:

1) Dispozițiile articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun nu se opun unei dispoziții naționale care nu prevede reducerea bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în caz de neplată a prețului dacă este pusă în aplicare derogarea prevăzută la alineatul (2) al articolului menționat. Această dispoziție trebuie să vizeze

însă astfel toate situațiile în care, potrivit alineatului (1) al articolului respectiv, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

2) Persoanele impozabile pot invoca în fața instanțelor naționale articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 împotriva statului membru pentru a obține reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată. Deși statele membre pot prevedea că exercitarea dreptului la reducerea unei asemenea baze de impozitare este condiționată de îndeplinirea anumitor formalități care permit să se justifice în special că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată de persoana impozabilă și că aceasta putea invoca una dintre situațiile prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, măsurile astfel adoptate nu pot depăși ceea ce este necesar pentru această justificare, ceea ce revine instanței naționale să verifice.

Sursa: www.curia.europa.eu

**Trimitere preliminară –
Noțiunea «instanță dintr-un
stat membru» – Tribunal**

**Arbitral Tributário –
Directiva 69/335/CEE –
Articolele 4 și 7 – Majorarea
capitalului social al unei
societăți de capital – Taxă
de timbru în vigoare la 1
iulie 1984 – Abrogarea
ulterioară a respectivei taxe
de timbru, apoi
reintroducerea acesteia**

În cauza C-377/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalia), prin decizia din 31 mai 2013, primită de Curte la 3 iulie 2013, în procedura

Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts (raportor), vicepreședinte al Curții,

domnii G. Arestis, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev,
judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA, de F. Fernandes Lourenço, advogado;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de J. Menezes Leitão și de A. Cunha, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de P. Guerra e Andrade și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 aprilie 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 4 și 7 și a articolului 10 litera (a) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (denumită în continuare „Ascendi”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira

(administrația fiscală și vamală), pe de altă parte, cu privire la decizia acesteia din urmă din 6 august 2012 prin care s-a refuzat societății Ascendi restituirea taxelor de timbru pe care le-a achitat pentru patru operațiuni de majorare a capitalului pe care le-a realizat în perioada decembrie 2004-noiembrie 2006 (denumită în continuare „decizia în litigiu”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit primului său considerent, Directiva 69/335 urmărea promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată libertate fundamentală esențială pentru crearea unei piețe interne. În acest scop, după cum reiese din considerentele al șaselea-al optulea, această directivă urmărea armonizarea impozitului căruia îi sunt supuse aporturile la capitalul societăților în Uniune prin instituirea unui impozit unic aplicat majorărilor de capital care să nu poată fi prelevat decât o singură dată în cadrul pieței interne și prin eliminarea tuturor celorlalte impozite indirecte având aceleași caracteristici ca acest impozit unic.

4 În acest sens, articolul 1 din Directiva 69/335 prevedea că „[s]tatele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă armonizată în conformitate cu dispozițiile articolelor 2-9, numită în continuare «taxă pe majorarea capitalului» [a se citi «impozit pe capital»]”.

5 Directiva 85/303 a adus anumite modificări substanțiale Directivei 69/335, printre altele, articolului 4 alineatele (2) și (7) din aceasta. Considerentele al doilea-al patrulea ale Directivei 85/303 prevăd:

„întrucât efectele economice ale taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] afectează în mod negativ regrouparea și dezvoltarea întreprinderilor; întrucât aceste efecte sunt dăunătoare în special în actuala situație

economică în care stimularea investițiilor trebuie să fie o prioritate absolută;

întrucât cea mai bună soluție în vederea atingerii acestor obiective ar fi eliminarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»]; întrucât, cu toate acestea, pierderile de venituri ce ar rezulta din aplicarea unei astfel de măsuri sunt inacceptabile pentru anumite state membre; întrucât, în consecință, statele membre trebuie să aibă posibilitatea de a scuti de la plata sau de a impune plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tuturor tranzacțiilor sau unor părți din tranzacții care intră în domeniul său de aplicare [...];

întrucât trebuie să existe o scutire obligatorie pentru tranzacțiile care fac în prezent obiectul unei cote reduse a taxei pe majorarea de capital [a se citi «a impozitului pe capital»]”.

6 Articolul 4 din Directiva 69/335, în versiunea care rezultă din Directiva 85/303 (denumită în continuare „Directiva 69/335”), prevedea:

„(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

[...]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

[...]

(2) În măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1 %, următoarele tranzacții pot face în continuare obiectul [impozitului pe capital]:

(a) o creștere de capital a unei societăți de capital prin capitalizarea profiturilor sau prin rezerve permanente sau temporare;

[...]"

7 Potrivit articolului 7 din Directiva 69/335:

„(1) Statele membre scutesc de plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile, altele decât cele menționate la articolul 9, care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

Scutirea se face în condițiile aplicabile la data respectivă, pentru acordarea unei scutiri sau, după caz, pentru impozitarea cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %.

[...]

(2) Statele membre pot fie să scutească de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] toate tranzacțiile, altele decât cele menționate la alineatul (1), fie să le supună impozitării cu o cotă unică de cel mult 1 %.

[...]"

8 Articolul 10 litera (a) din Directiva 69/335 prevedea:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul tranzacțiilor menționate la articolul 4;

[...]"

9 Termenul pentru transpunerea Directivei 85/303 era stabilit la 1 ianuarie 1986.

10 Directiva 69/335 a fost abrogată prin Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11).

Această abrogare este însă ulterioară situației de fapt din litigiul principal.

Dreptul național

11 Articolul 145 din Tabelul general al taxelor de timbru (Tabela Geral do Imposto do Selo, denumit în continuare „TGIS”), aprobat prin Decretul-lege nr. 21196 din 28 noiembrie 1932, în versiunea în vigoare la 1 iulie 1984, prevedea:

„Operațiuni de consolidare sau de majorare a capitalului societăților, cu privire la valoarea majorării:

- a) Societăți civile – 5 % (taxă de timbru);
- b) Societăți de capital [...] – 2 % (taxă de timbru);
- c) Alte societăți – 7 % (taxă de timbru).

1. Se adaugă, în cazul societăților menționate la literele a) și c), cota prevăzută la articolul 93.

2. Sunt scutite de plata taxei operațiunile de consolidare sau de majorare a capitalului social care se realizează în numerar.”

12 Ulterior, Decretul-lege nr. 223/91 din 18 iunie 1991, care a modificat textul articolului 145 alineatul 2 din TGIS, a scutit de taxa de timbru „operațiunile de consolidare sau de majorare a capitalului social al societăților de capital”, scutind astfel de taxa de timbru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capital, indiferent de modul de realizare a acestei majorări.

13 Potrivit Decretului-lege nr. 322-B/2001 din 14 decembrie 2001, prin adăugarea articolului 26.3 în TGIS, toate operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capital, indiferent de modul de realizare a acestor majorări, au fost supuse taxei de timbru de 0,40 % din cuantumul majorării.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 În perioada cuprinsă între 15 decembrie 2004 și 29 noiembrie 2006, Ascendi, societate de capital, a efectuat patru operațiuni de majorare a capitalului prin conversia în capital social a unor creanțe deținute de acționarii săi ca urmare a realizării de către aceștia din urmă, anterior operațiunilor menționate, de prestații accesorii în favoarea respectivei societăți. Pentru aceste diferite majorări de capital, Ascendi a plătit suma totală de 205 381,95 euro cu titlu de taxă de timbru, precum și cheltuieli notariale și de înregistrare.

15 La 28 martie 2008, Ascendi a solicitat Autoridade Tributária e Aduaneira restituirea sumelor plătite cu titlu de taxă de timbru cu ocazia respectivelor operațiuni de majorare de capital. Această cerere a fost respinsă prin decizia în litigiu.

16 Ascendi a dedus litigiul judecării Tribunal Arbitral Tributário (tribunal arbitral în cauze fiscale).

17 În decizia de trimitere, Tribunal Arbitral Tributário apreciază, mai întâi, că îndeplinește toate condițiile prevăzute la articolul 267 TFUE pentru a fi considerat o instanță dintr-un stat membru în sensul acestui articol.

18 În continuare, Tribunal Arbitral Tributário ridică problema dacă Decretul-lege nr. 322-B/2001, pe care se întemeiază decizia în litigiu, este compatibil cu articolele 4 și 7 și cu articolul 10 litera (a) din Directiva 69/335. În acest scop, Tribunal Arbitral Tributário se referă, mai întâi, la argumentația prezentată de Ascendi, care amintește că, în Portugalia, operațiunile de majorare a capitalului sunt scutite de taxa de timbru începând cu anul 1991, în conformitate cu Decretul-lege nr. 223/91, și că, în cazul specific al majorărilor de capital efectuate în numerar, scutirea data chiar din luna mai 1984. Or, reintroducerea, în

cursul anului 2001, prin Decretul-lege nr. 322-B/2001, a unei taxe de timbru încalcă, în opinia Ascendi, dispozițiile directivei menționate.

19 Tribunal Arbitral Tributário subliniază că această argumentație este contestată de Autoridade Tributária e Aduaneira. Potrivit acesteia din urmă, în ceea ce privește operațiunile de majorare a capitalului, articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335 impune statelor membre să scutească de plata impozitului pe capital doar operațiunile care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50 %. Această dispoziție nu ar privi operațiunile de majorare a capitalului în discuție în litigiul principal, efectuate în alt mod decât printr-un aport în numerar. Astfel, la 1 iulie 1984, reglementarea națională ar fi prevăzut, în ceea ce privește asemenea operațiuni, aplicarea unei taxe de timbru cu o cotă mai mare de 0,50 %.

20 Tribunal Arbitral Tributário apreciază, în sfârșit, că nu se poate deduce în mod clar un răspuns din jurisprudența Curții. Astfel, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366), operațiunea de majorare a capitalului ar fi fost realizată prin aporturi în numerar. Or, această din urmă operațiune, spre deosebire de cea în discuție în litigiul principal, ar fi fost scutită de taxa de timbru la 1 iulie 1984.

21 În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (1) litera (c) și alineatul (2) litera (a), articolul 7 alineatul (1) și articolul 10 litera (a) din [Directiva 69/335] [...] se opun unei reglementări naționale cum este cea prevăzută de Decretul-lege nr. 322-B/2001 din 14 decembrie 2001, prin care au fost supuse la plata taxei de timbru operațiunile de majorare a capitalului social al societăților de capital realizate prin conversia în capital

social a creanțelor acționarilor provenite din prestații accesorii efectuate anterior în favoarea societății, în pofida faptului că prestațiile accesorii menționate au fost efectuate în numerar, având în vedere că, în conformitate cu legislația națională, la 1 iulie 1984, operațiunile de majorare a capitalului menționate realizate în acest mod erau supuse taxei de timbru, la o cotă de impozitare de 2 %, și că la aceeași dată operațiunile de majorare a capitalului realizate în numerar erau scutite de taxa menționată?”

Cu privire la competența Curții

22 Cu titlu introductiv, se impune să se analizeze dacă Tribunal Arbitral Tributário trebuie să fie considerat o instanță dintr-un stat membru în sensul articolului 267 TFUE.

23 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a aprecia dacă organul de trimitere are caracterul unei „instanțe” în sensul articolului 267 TFUE, aspect care ține doar de dreptul Uniunii, Curtea ia în considerare un ansamblu de elemente precum originea legală a organului, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al competenței sale, natura contradictorie a procedurii, aplicarea de către organ a normelor de drept, precum și independența acestuia (Hotărârea Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, punctul 38 și jurisprudența citată). În plus, instanțele naționale au competența să sesizeze Curtea numai dacă există un litigiu pendinte pe rolul lor și dacă sunt chemate să se pronunțe în cadrul unei proceduri destinate să se finalizeze printr-o decizie cu caracter jurisdicțional (a se vedea în special Hotărârea Syfait și alții, C-53/03, EU:C:2005:333, punctul 29, și Hotărârea Belov, EU:C:2013:48, punctul 39).

24 În cauza principală, din indicațiile furnizate în decizia de trimitere reiese că tribunalele arbitrale în cauze fiscale au o origine legală. Tribunalele arbitrale figurează astfel pe lista instanțelor naționale, la articolul 209 din

Constituția Republicii Portugheze. Pe de altă parte, articolul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011 din 20 ianuarie 2011 privind regimul juridic al arbitrajului fiscal prevede că arbitrajul fiscal constituie o formă alternativă de soluționare a litigiilor din domeniul fiscal, iar articolul 2 din acest decret-lege atribuie o competență generală tribunalelor arbitrale în cauze fiscale pentru a aprecia legalitatea lichidării oricărui impozit.

25 Pe de altă parte, în calitate de element al sistemului de soluționare jurisdicțională a litigiilor în domeniul fiscal, tribunalele arbitrale în cauze fiscale îndeplinesc cerința caracterului permanent.

26 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 37 din concluzii, deși compunerea completelor de judecată ale Tribunal Arbitral Tributário este efemeră, iar activitatea acestora se încheie după ce s-au pronunțat, nu este mai puțin adevărat că, în ansamblul său, Tribunal Arbitral Tributário are, ca element al sistemului menționat, un caracter permanent.

27 În ceea ce privește caracterul obligatoriu al instanței, trebuie amintit că acest element lipsește în cadrul unui arbitraj convențional, întrucât nu există nicio obligație, nici în drept, nici în fapt, a părților contractante de a-și soluționa litigiile pe calea arbitrajului, iar autoritățile publice ale statului membru în cauză nu sunt nici implicate în decizia de a opta pentru arbitraj, nici chemate să intervină din oficiu în desfășurarea procedurii în fața arbitrului (Hotărârea Denuit și Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, punctul 13 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, punctul 17).

28 În schimb, Curtea a declarat admisibile întrebările preliminare care i-au fost adresate de un tribunal arbitral care avea o origine legală, ale cărui decizii erau obligatorii

pentru părți și a cărei competență nu depindea de acordul acestora (Ordonanța Merck Canada, EU:C:2014:92, punctul 18 și jurisprudența citată).

29 Or, după cum a arătat avocatul general la punctele 28 și 40 din concluzii, Tribunal Arbitral Tributário, ale cărui decizii sunt obligatorii pentru părți potrivit articolului 24 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, se distinge de o instanță arbitrală în sens strict. Astfel, competența sa rezultă direct din dispozițiile Decretului-lege nr. 10/2011 și nu este, așadar, condiționată de manifestarea prealabilă a voinței părților de a supune diferendul arbitrajului (a se vedea prin analogie Hotărârea Danfoss, 109/88, EU:C:1989:383, punctul 7). Astfel, în cazul în care contribuabilul-reclamant supune diferendul său arbitrajului fiscal, jurisdicția Tribunal Arbitral Tributário are, conform articolului 4 alineatul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, un caracter obligatoriu pentru autoritatea fiscală și vamală.

30 În ceea ce privește natura contradictorie a procedurii în fața tribunalelor arbitrale în cauze fiscale, aceasta este garantată prin articolele 16 și 28 din Decretul-lege nr. 10/2011. Pe de altă parte, conform articolului 2 alineatul 2 din acesta, tribunalele arbitrale în cauze fiscale „judecă potrivit legii, fiind interzis să se recurgă la echitate”.

31 În ceea ce privește independența tribunalelor arbitrale în cauze fiscale, reiese, pe de o parte, din decizia de trimitere că arbitrii care compun Tribunal Arbitral Tributário pe rolul căruia se află litigiul principal au fost desemnați, în conformitate cu articolul 6 din Decretul-lege nr. 10/2011, de Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Consiliul Deontologic al Centrului de Arbitraj Administrativ) din lista de arbitri întocmită de această instituție.

32 Pe de altă parte, articolul 9 din Decretul-lege nr. 10/2011 prevede că arbitrii sunt supuși principiilor

imparțialității și independenței. De altfel, articolul 8 alineatul 1 din acest decret-lege prevede, drept caz de împiedicare a exercitării funcției de arbitru, existența unei legături familiale sau profesionale între arbitru și una dintre părțile la litigiu. Se garantează astfel că tribunalul arbitral în cauză are calitatea de terț în raport cu autoritatea care a adoptat decizia care face obiectul unei căi de atac (a se vedea Hotărârea RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, punctul 38 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, punctul 15).

33 În sfârșit, după cum reiese din articolul 1 din Decretul-lege nr. 10/2011, tribunalele arbitrale în cauze fiscale se pronunță în cadrul unei proceduri finalizate printr-o decizie cu caracter jurisdicțional.

34 Reiese din ansamblul considerațiilor care precedă că organul de trimitere prezintă toate elementele necesare pentru a fi calificat drept instanță dintr-un stat membru, în sensul articolului 267 TFUE.

35 Curtea este, prin urmare, competentă să răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere.

Cu privire la întrebarea preliminară

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 4 și 7 și articolul 10 litera (a) din Directiva 69/335 se opun unei reglementări a unui stat membru prin care se reintroduce o taxă de timbru în privința operațiunilor de majorare a capitalului social al unei societăți de capital care erau supuse la plata unei astfel de taxe la 1 iulie 1984, dar care, ulterior, au fost scutite de această plată.

37 În opinia Ascendi, operațiunile precum cele în discuție în litigiul principal erau deja scutite de plata taxei de timbru la 1 iulie 1984 în temeiul dreptului național aplicabil.

38 În această privință, trebuie totuși amintit că nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul unei trimiteri preliminare, asupra interpretării unor dispoziții naționale sau asupra aprecierii situației de fapt din litigiul principal, această sarcină revenind exclusiv instanței de trimitere (a se vedea Hotărârea Angelidaki și alții, C-378/07-C-380/07, EU:C:2009:250, punctul 48, precum și Hotărârea van Delft și alții, C-345/09, EU:C:2010:610, punctul 114).

39 Or, reiese din cuprinsul întrebării preliminare că, la 1 iulie 1984, legislația națională prevedea aplicarea unei taxe de timbru de 2 % unor operațiuni de majorare a capitalului precum cele în discuție în litigiul principal.

40 În ceea ce privește aspectul dacă dispozițiile Directivei 69/335 se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, este necesar să se amintească, mai întâi, că respectiva reglementare prevede aplicarea unei taxe de timbru pentru operațiuni de majorare a capitalului social al unei societăți de capital. În măsura în care vizează majorarea capitalului ca atare, această taxă de timbru constituie un impozit pe capital, în sensul articolului 1 din Directiva 69/335.

41 În aceste condiții, interpretarea articolului 10 din Directiva 69/335, care nu vizează decât taxe indirecte, altele decât impozitul pe capital, este lipsită de relevanță pentru soluționarea litigiului principal.

42 Trebuie să se constate, în continuare, că operațiunile în discuție în litigiul principal intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) litera (c) din Directiva 69/335. Astfel, diferitele majorări ale capitalului social al societății de capital în cauză au fost realizate „prin aporturi de active de orice fel”, în sensul acestei dispoziții, și anume, prin conversia în capital social a unor creanțe deținute de acționarii acestei societăți ca urmare a realizării de către aceștia, anterior respectivelor operațiuni

de majorare, de prestații accesorii în favoarea societății menționate.

43 În ceea ce privește operațiunile vizate la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, această dispoziție prevede că se aplică „taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»]”.

44 Cu toate acestea, în pofida formulării respectivului articol 4 alineatul (1), reiese din articolul 7 din această directivă că nu există nicio obligație de a aplica impozitul pe capital în cazul operațiunilor care intră sub incidența primei dispoziții menționate.

45 Dimpotrivă, Curtea a decis că articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335 impune obligația clară și necondiționată pentru statele membre de a scuti de la plata impozitului pe capital toate operațiunile care intră în domeniul de aplicare al acestei directive și care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau erau impozitate cu o cotă egală sau mai mică de 0,50 % (a se vedea Hotărârea Optimus – Telecomunicações, EU:C:2007:366, punctul 30, și Hotărârea Pak-Holdco, C-372/10, EU:C:2012:86, punctul 28). Această obligație, precum și celelalte obligații care rezultă din Directiva 69/335 se aplică Republicii Portugheze începând de la 1 ianuarie 1986, data aderării acestui stat la Uniunea Europeană.

46 Cu toate acestea, în măsura în care operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, care intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, erau, la 1 iulie 1984, supuse unui impozit pe capital cu o cotă mai mare de 0,50 %, Republica Portugheză putea, în conformitate cu articolul 7 alineatul (2) din această directivă, să decidă, la momentul aderării la Uniune, la 1 ianuarie 1986, să aplice în continuare impozitul pe capital pentru acest tip de operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, punctul

34).

47 În sfârșit, trebuie să se examineze de asemenea dacă un stat membru, după ce a renunțat, în cursul anului 1991, la perceperea unui impozit pe capital în privința operațiunilor care intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) din Directiva 69/335, putea decide să reintroducă un asemenea impozit în cursul anului 2001.

48 Întrucât articolul 4 alineatul (1) și articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 nu vizează expres situația unei taxe abrogate și apoi reintroduse după data de 1 iulie 1984, se impune să se recurgă la o interpretare teleologică a dispozițiilor în cauză, căutând obiectivul urmărit de acestea.

49 Or, reiese din al doilea și din al treilea considerent ale Directivei 85/303 că Directiva 69/335 urmărește limitarea și chiar eliminarea impozitului pe capital. Raportat la acest obiectiv, din acest al treilea considerent rezultă că statele membre care nu au renunțat la perceperea respectivului impozit pe capital îl puteau menține numai din cauza dificultăților bugetare cu care ar fi fost confruntate în cazul eliminării sale (a se vedea în acest sens Hotărârea Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, punctul 36).

50 Referirea la data de 1 iulie 1984 cuprinsă în articolul 7 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 69/335 nu poate constitui pentru statele membre care supuneau la această dată operațiunile în cauză unui impozit pe capital cu o cotă mai mare de 0,50 % o permisiune de a reintroduce un astfel de impozit după ce au renunțat la acesta. Astfel, voința legiuitorului Uniunii era de a elimina impozitul pe capital, posibilitatea de a-l menține reprezentând doar o excepție motivată de temerea pierderii unor venituri de către statele membre. Prin urmare, chiar dacă pierderea unor venituri bugetare putea justifica menținerea impozitului pe capital după data de 1 iulie 1984, în limitele expuse la

articolul 7 alineatul (2) din directiva menționată, aceasta nu era susceptibilă să justifice reintroducerea unui asemenea impozit (a se vedea în acest sens Hotărârea Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, punctele 37-39).

51 Contrar celor susținute de guvernul portughez, obligația de „standstill” care rezultă din Directiva 69/335 privește atât operațiunile vizate la articolul 4 alineatul (2) din respectiva directivă, cât și cele menționate la articolul 4 alineatul (1) din aceasta. Astfel, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, obligația menționată rezultă din articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335, interpretat în lumina obiectivului acesteia din urmă. Or, după cum reiese din cuprinsul punctului 45 din prezenta hotărâre, obligațiile care rezultă, pentru statele membre, din articolul 7 din Directiva 69/335 privesc orice operațiune care intră în domeniul de aplicare al acestei directive și, prin urmare, orice operațiune care intră sub incidența articolului 4 din aceasta, independent de problema dacă respectiva operațiune este menționată la alineatul (1) sau la alineatul (2) al acestui din urmă articol.

52 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 trebuie interpretate în sensul că se opun reintroducerii de către un stat membru a unui impozit pe capital în privința operațiunilor de majorare a capitalului social care intră sub incidența primei dispoziții menționate, care erau supuse la plata unui astfel de impozit la 1 iulie 1984, dar care, ulterior, au fost scutite de plata acestuia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 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 doua) declară:

Articolul 4 alineatul (1) litera (c) și articolul 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, trebuie interpretate în sensul că se opun reintroducerii de către un stat membru a unui impozit pe capital în privința operațiunilor de majorare a capitalului social care intră sub incidența primei dispoziții menționate, care erau supuse la plata unui astfel de impozit la 1 iulie 1984, dar care, ulterior, au fost scutite de plata acestuia.

Sursa: www.curia.europa.eu

**TVA – Directiva 2006/112/CE –
Articolele 16 și 18 – Leasing
financiar – Bunuri care fac
obiectul unui contract de
leasing financiar –
Nerecuperarea acestor bunuri**

de către societatea de leasing ulterior rezilierii contractului – Bunuri lipsă din gestiune

În cauza C-438/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 9 aprilie 2013, primită de Curte la 2 august 2013, în procedura

BCR Leasing IFN SA

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră și domni G. Arestis și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru BCR Leasing IFN SA, de D. Dascălu, avocat;
- pentru guvernul român, de R. H. Radu, în calitate de

agent;

– pentru Comisia Europeană, de G.-D. Balan și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 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 BCR Leasing IFN SA (denumită în continuare „BCR Leasing”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (denumite în continuare, împreună, „Agenția”), pe de altă parte, cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar, dar constatate lipsă din gestiune ca urmare a nerestituirii lor către societatea de leasing.

Cadrul juridic

Directiva TVA

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe

teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]"

4 Articolul 14 din Directiva TVA prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plată în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

[...]"

5 Articolul 16 din această directivă prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu toate acestea, utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității nu este considerată livrare cu titlu oneros.”

6 Articolul 18 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Statele membre pot considera ca o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros fiecare dintre următoarele tranzacții:

(a) utilizarea de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice a bunurilor produse, construite, extrase, prelucrate, cumpărate sau importate în cadrul activității respective, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective nu este deductibil în întregime, în cazul în care acestea sunt achiziționate de la altă persoană impozabilă;

(b) utilizarea bunurilor de către o persoană impozabilă într-un domeniu de activitate neimpozabil, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a);

(c) cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 19, păstrarea bunurilor de către o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia atunci când ea încetează să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, în cazul în care TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial la achiziția acestora sau la utilizarea lor în conformitate cu litera (a).”

7 Articolele 184-186 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, din titlul X, intitulat „Deduceri”, din această directivă, au următorul cuprins:

„Articolul 184

Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Articolul 185

(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când,

după întocmirea declarației privind TVA-ul, 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.

Articolul 186

Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Dreptul românesc

Codul fiscal

8 Potrivit articolului 125¹ alineatul (1) punctul 16 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), „livrarea către sine are înțelesul prevăzut la articolul 128 alineatul (4)” din acest cod.

9 Articolul 128 din codul menționat, intitulat „Livrarea de bunuri”, prevede:

„(1) Este considerat livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alineatului (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la articolul 149 alineatul (1) litera a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alineatul (8) literele a)-c).

[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alineatului (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.”

10 Potrivit articolului 129 alineatul (3) litera a) din Codul fiscal, „închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing” constituie o prestare de servicii.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

11 Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea lor aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevăd la punctul 6:

„Punctul 6

[...]

6. În cazul contractelor de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, care se reziliază, se consideră că bunurile sunt lipsă din gestiunea locatorului/finanțatorului, în sensul articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal, la expirarea termenului-limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, dar nu mai mult de 30 de zile calendaristice de la data rezilierii contractului. [...]”

12 Prin Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 621 din 29 august 2012), guvernul român a abrogat articolul 128 alineatul (4) litera d) și alineatul (8) literele a)-c) din Codul fiscal, cu efect de la 1 ianuarie 2013. De asemenea, prin Hotărârea Guvernului nr. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 753 din 8 noiembrie 2012), guvernul român a abrogat punctul 6 alineatul (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu efect de la 1 ianuarie 2013.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

13 BCR Leasing este o societate pe acțiuni al cărei obiect de activitate este leasingul financiar. Aceasta achiziționează autovehicule de la diverși furnizori, pentru care deduce integral TVA-ul achitat în amonte. În același timp, pentru autovehiculele achiziționate, societatea menționată încheie contracte de leasing financiar cu persoane fizice sau juridice care au calitatea de utilizatori ai acestor bunuri pe tot parcursul derulării contractului, BCR Leasing rămânând proprietar al acestor autovehicule.

14 Ca urmare a întârzierii sau a neefectuării plății, BCR Leasing a fost nevoită să rezilieze o parte a contractelor de leasing financiar încheiate cu utilizatorii care nu și-au respectat obligațiile. În conformitate cu contractele amintite, utilizatorii erau obligați ca, în termen de trei zile de la data rezilierii contractului în cauză, să restituie către BCR Leasing bunul care făcea obiectul acestui contract. Întrucât o parte dintre utilizatori au refuzat să restituie bunul în cauză, BCR Leasing a inițiat proceduri de recuperare împotriva acestora. Totuși, în pofida eforturilor depuse, unele dintre bunurile în cauză nu au putut fi recuperate în termenele prevăzute.

15 Întrucât nu a încasat nicio plată în temeiul contractelor reziliate, BCR Leasing nu a mai emis facturi privind contractele amintite și nu a mai colectat TVA-ul

aferent acestora.

16 Cu ocazia unui control efectuat în anul 2011, Agenția a constatat neregularități privind modalitățile de evidențiere, înregistrare și declarare a TVA-ului pentru perioada cuprinsă între 1 septembrie 2008 și 31 decembrie 2010. Prin decizia de impunere din 30 august 2011 și prin raportul de inspecție fiscală din aceeași dată, aceasta a impus societății BCR Leasing o obligație suplimentară de plată a sumei de 19 266 551 lei (RON) cu titlu de TVA, precum și a sumei de 9 502 774 RON cu titlu de penalități de întârziere.

17 În decizia de impunere sus-menționată, Agenția a menționat că leasingul financiar trebuia considerat pe parcursul derulării contractului drept o prestare de servicii care poate fi urmată de o livrare de bunuri la momentul expirării contractului, în funcție de exercitarea sau nu de către utilizator a opțiunii de cumpărare.

18 În plus, Agenția a considerat că, în cazul unor bunuri constatate lipsă din gestiune pentru alte motive decât cele prevăzute la articolul 128 alineatul (8) literele a)-c) din Codul fiscal, este vorba despre o livrare de bunuri supusă TVA-ului, operațiunea trebuind considerată „livrare către sine”, conform articolului 125¹ alineatul (1) punctul 16 din Codul fiscal.

19 În consecință, potrivit Agenției, BCR Leasing avea obligația ca, la expirarea termenului limită prevăzut în contractul de leasing financiar pentru restituirea bunului de către utilizator, să aplice prevederile articolului 128 alineatul (4) litera d) din Codul fiscal privind livrarea către sine și colectarea TVA-ului, precum și să emită facturi în nume propriu pentru aceste livrări.

20 Considerând că reglementarea națională care stă la baza deciziei de impunere menționate la punctul 16 din prezenta hotărâre nu era conformă sistemului instituit de

Directiva TVA, BCR Leasing a formulat o acțiune în anulare împotriva acestei decizii, care a ajuns, în ultimă instanță, în fața Curții de Apel București.

21 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Poate fi considerată ca fiind o livrare cu titlu oneros în sensul articolului 16 al [Directivei TVA] sau, după caz, ca fiind o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 18 al [acestei directive] situația bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar care, urmare a rezilierii contractului din culpa utilizatorului, nu au fost recuperate de societatea de leasing de la utilizatorul bunului, deși societatea de leasing a inițiat și derulat procedurile legale de recuperare a bunurilor, iar după reziliere societatea de leasing nu a mai încasat nicio sumă de bani aferentă utilizării bunului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 16 și 18 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

23 Trebuie amintit, mai întâi, că articolul 16 din Directiva TVA consideră anumite operațiuni pentru care persoana impozabilă nu obține nicio contraprestație reală ca

fiind livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros, supuse TVA-ului. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, obiectivul acestei dispoziții este să asigure o egalitate de tratament între persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său, pe de o parte, și consumatorul final care își procură un bun de același tip, pe de altă parte (a se vedea în acest sens Hotărârea EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punctul 17 și jurisprudența citată).

24 În scopul îndeplinirii acestui obiectiv, articolul 16 din Directiva TVA prevede că utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor cu titlu gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedus total sau parțial.

25 Or, trebuie arătat că, în speță, imposibilitatea de a reuși recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu se încadrează în niciuna dintre aceste ipoteze.

26 Astfel, în primul rând, bunurile în cauză nu pot fi considerate ca fiind destinate utilizării în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceștia nu sunt în posesia lor. În al doilea rând, împrejurarea că utilizatorul rămâne în posesia acestor bunuri fără să plătească o contraprestație rezultă ca urmare a comportamentului pretins culpabil al acestuia, iar nu ca urmare a unui transfer cu titlu gratuit al respectivelor bunuri de către finanțator către utilizator. În al treilea rând, aceste bunuri nu pot fi considerate ca fiind utilizate „în alte scopuri” decât cele ale activității economice a persoanei impozabile, din moment ce închirierea lor și, prin urmare, punerea lor la dispoziția utilizatorului constituie

însăși esența activității economice a finanțatorului. Faptul că acesta nu reușește să recupereze aceste bunuri după rezilierea contractului de leasing financiar nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice.

27 În consecință, imposibilitatea unei societăți de leasing de a reuși să recupereze bunurile care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia, în împrejurări precum cele din cauza principală, nu poate fi considerată o livrare de bunuri cu titlu oneros în sensul articolului 16 din Directiva TVA.

28 Apoi, în ceea ce privește articolul 18 din Directiva TVA, trebuie să se constate că această dispoziție nu se aplică în împrejurări precum cele din cauza principală.

29 Astfel, din decizia de trimitere reiese că BCR Leasing a dedus integral TVA-ul achitat în amonte la achiziționarea autovehiculelor în cauză. Prin urmare, ipoteza prevăzută la articolul 18 litera (a) din Directiva TVA, care are în vedere numai cazul în care achiziționarea în amonte nu conferă dreptul la deducerea completă a TVA-ului, este lipsită de relevanță în speță.

30 În ceea ce privește ipotezele prevăzute la articolul 18 literele (b) și (c) din Directiva TVA, este suficient să se arate că, în speță, persoana impozabilă nu a utilizat bunurile în cauză într-un „domeniu de activitate neimpozabil”, în sensul acestui articol 18 litera (b) și nu a încetat să mai desfășoare o activitate economică impozabilă, astfel cum impune articolul menționat 18 litera (c).

31 Prin urmare, articolul 18 din Directiva TVA nu permite statelor membre să considere că operațiunile precum cele din cauza principală constituie o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

32 În sfârșit, trebuie precizat, pentru a oferi un

răspuns util instanței de trimitere, că mecanismul de regularizare prevăzut la articolele 184-186 din Directiva TVA face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care aceasta îl instituie (Hotărârea TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 30). Considerațiile de mai sus nu au așadar incidență asupra nașterii unui eventual drept al administrației fiscale de a impune o regularizare în sarcina unei persoane impozabile, în condițiile prevăzute în această privință în Directiva TVA.

33 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 16 și 18 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

Cu privire la cheltuielile de judecată

34 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 șaptea) declară:

Articolele 16 și 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că imposibilitatea societății de leasing de a reuși recuperarea de la utilizator a bunurilor care fac obiectul unui contract

de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia din culpa utilizatorului, în pofida demersurilor întreprinse de societatea respectivă în scopul recuperării acestor bunuri și în pofida lipsei oricărei contraprestații ulterioare rezilierii amintite, nu poate fi considerată o livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros în sensul acestor articole.

Sursa: www.curia.europa.eu

ICCJ – Cerere de obligare a pârâtului la plata cheltuielilor de judecată formulată în cadrul unui litigiu având ca obiect suspendarea efectelor actului administrativ.

Imposibilitatea punerii pârâtului în întârziere

Legislație relevantă:

- Codul de procedură civilă art. 454
- Legea nr. 554/2004, art. 14, 15

Potrivit dispozițiilor art.454 din noul Cod procedura civilă, „pârâtul care a recunoscut, la primul termen de judecată la care părțile sunt legal citate, pretențiile reclamantului, nu

va putea fi obligat la plata cheltuielilor de judecată, cu excepția cazului în care, prealabil pornirii procesului, a fost pus în întârziere de către reclamant sau se afla de drept în întârziere.

Cum în materia contenciosului administrativ și fiscal, actul administrativ-fiscal este executoriu și numai instanța de judecată poate suspenda executarea acestuia, prin intermediul procedurii prevăzute la art.14 și 15 din Legea nr.554/2004, modificată și completată, pârâtul nu se poate afla de drept în întârziere și nici nu există posibilitatea punerii acestuia în întârziere prealabil pornirii procesului.

Decizia nr. 2130 din 8 mai 2014

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea aduce critici referitoare la nemotivarea sentinței recurate și, de asemenea, la nelegalitatea acordării cheltuielilor de judecată în valoare de 28.480,32 lei către reclamanta S.C. ME SA.

Argumentele D.G.F.P. Tulcea în susținerea nemotivării sentinței recurate vizează, pe de o parte, situația plății cauțiunii pentru acordarea suspendării executării Deciziei de impunere și, pe de altă parte, efectele cererii de achiesare a autorității fiscale la pretențiile societății.

Sub aspectul acordării cheltuielilor de judecată în cuantum de 28.480,32 lei, recurenta consideră că acestea sunt inadmisibile în contextul în care pârâta, de bună credință a achiesat la cererea reclamantei, prin cererea de achiesare nr.4977/ 19.03.2013, iar în subsidiar nefondate, întrucât onorariul de avocat este nejustificat de mare în raport de dispozițiile art.451 din Noul Cod de procedură civilă.

Din actele dosarului, reiese că Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, în calitate de pârâtă, a depus o cerere prin care a recunoscut, înaintea primului termen de judecată, pretențiile reclamantei, fiind de acord cu admiterea cererii de suspendare a executării actului administrativ-fiscal.

Potrivit dispozițiilor art.454 din Noul Cod procedura civilă, „pârâtul care a recunoscut, la primul termen de judecată la care părțile sunt legal citate, pretențiile reclamantului, nu va putea fi obligat la plata cheltuielilor de judecată, cu excepția cazului în care, prealabil pornirii procesului, a fost pus în întârziere de către reclamant sau se afla de drept în întârziere.

Cum în materia contenciosului administrativ și fiscal, actul administrativ-fiscal este executoriu și numai instanța de judecată poate suspenda executarea acestuia, prin intermediul procedurii prevăzute la art.14 și 15 din Legea nr.554/2004, modificată și completată, se constată că reclamantul nu se află de drept în întârziere și nici nu există posibilitatea punerii în întârziere prealabil pornirii procesului.

Prin urmare, dispozițiile art.454 Noul Cod procedura civilă cu privire la exonerarea pârâtului de plata cheltuielilor de judecată sunt aplicabile, iar instanța de fond, în mod eronat a admis cererea de obligare a acestuia la suportarea taxei de timbru/ timbru judiciar, precum și a onorariului de avocat, suportate de reclamantă.

Față de acestea, în temeiul art.497 Noul Cod procedura civilă și art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004, modificată și completată, recursul a fost admis, sentința atacată a fost casată în parte, în sensul înlăturării din dispozitiv a obligării autorității fiscale pârâte la plata cheltuielilor de judecată în sumă de 28.480,31 lei.