



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

6 decembrie 2018*

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Bază de impozitare – Reducere – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-672/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 16 noiembrie 2017, primită de Curte la 28 noiembrie 2017, în procedura

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șasea, și domnii A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, de A. G. Schwalbach, avocat;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Caeiros 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

* Limba de procedură: portugheza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiului neutralității fiscale și a 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 Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (denumită în continuare „Tratave”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda regularizarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitat, aferent unor creanțe neachitate și considerate drept nerecuperabile ca urmare a insolvenței debitorilor.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

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

- 4 Potrivit articolului 90 din această directivă:

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

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

- 5 Articolul 184 din directiva menționată precizează că „[d]educerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”.

- 6 Articolul 185 din aceeași directivă prevede:

„(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 [...]

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

- 7 Potrivit articolului 219 din Directiva TVA, „[o]rice document sau mesaj ce modifică factura inițială și se referă la aceasta în mod specific și fără echivoc este asimilat unei facturi”.

8 Articolul 273 din această directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului 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 portughez

9 Articolul 78 alineatul 7 litera b) din Código do IVA (Codul TVA) prevede:

„Persoanele impozabile pot deduce [...] TVA-ul aferent unor creanțe considerate nerecuperabile:

[...]

b) în cadrul unei proceduri de insolvență, atunci când se declară insolvența.”

10 Articolul 78 alineatul 11 din acest cod prevede:

„În cazul prevăzut la alineatul 7 și la alineatul 8 litera d), cumpărătorul bunului sau beneficiarul serviciului care este persoană impozabilă va fi informat cu privire la anularea totală sau parțială a taxei, în vederea rectificării deducerii efectuate inițial.”

11 Articolul 98 alineatul 2 din Codul TVA prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale, dreptul de deducere sau de rambursare a taxei achitate în plus poate fi exercitat exclusiv în termen de patru ani de la data nașterii dreptului de deducere sau, respectiv, a plății excedentare a taxei.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Tratave este o societate cu sediul în Serzedelo (Portugalia), care exploatează și gestionează servicii publice municipale de drenare, de epurare și de evacuare a apelor reziduale ale sistemului integrat de depoluare din Vale do Ave (Portugalia).

13 Tratave este plătitoare de TVA. În cadrul declarației periodice pentru luna iulie a anului 2010, aceasta și-a redus baza de impozitare și a rectificat cuantumuri de TVA lichidate anterior și repercutate asupra a opt dintre clienții săi, beneficiari ai prestațiilor sale de servicii, declarați insolvăbili prin hotărâri cu autoritate de lucru judecat.

14 Această regularizare s-a tradus printr-o reducere a TVA-ului, în favoarea Tratave, în cuantum de 59 017,35 euro.

15 Ulterior acestei declarații, Tratave a făcut obiectul unui control fiscal, în urma căruia administrația fiscală și vamală i-a indicat că această rectificare era afectată de nelegalitate, pentru motivul că nu au fost furnizate certificatele privind hotărârile de insolvență care dobândiseră autoritate de lucru judecat

și că întreprinderea nu a respectat nici cerința prevăzută la articolul 78 alineatul 11 din Codul TVA, de a comunica în prealabil debitorilor insolvenți intenția de a anula TVA-ul, pentru ca aceștia să rectifice deducerea cuantumului de TVA pe care o putuseră efectua.

- 16 În consecință, la 2 septembrie 2014, administrația respectivă a notificat Tratave o declarație suplimentară de TVA, referitoare la perioada corespunzătoare lunii iulie a anului 2010, în cuantum de 59 017,35 euro, plus un cuantum de dobânzi compensatorii de 9 216,41 euro.
- 17 La 28 octombrie 2014, Tratave a achitat aceste cuantumuri.
- 18 În lunile ianuarie și februarie ale anului 2015, Tratave a informat debitorii în cauză despre intenția sa de a anula cuantumurile de TVA aferente creanțelor neachitate.
- 19 La 27 februarie 2015, această societate a formulat un recurs grațios împotriva declarației suplimentare din 2 septembrie 2014. Acest recurs a avut drept rezultat o decizie de respingere.
- 20 La 25 iunie 2015, Tratave a formulat un recurs ierarhic împotriva acestei decizii de respingere, care a fost de asemenea respins, la 5 august 2016.
- 21 La 6 ianuarie 2017, Tratave a sesizat Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] cu o cerere de anulare a declarației suplimentare din 2 septembrie 2014 și a deciziei de respingere a recursului său ierarhic.
- 22 Această instanță a apreciat că cerința referitoare la deținerea de certificate privind hotărârile de insolvență care au dobândit autoritate de lucru judecat este lipsită de temei juridic, însă Tratave ar fi trebuit să respecte cerința privind comunicarea prealabilă către debitorii insolvenți a intenției sale de a anula TVA-ul aferent creanțelor neachitate.
- 23 Instanța menționată a constatat de asemenea că, în orice caz, această regularizare era supusă unui termen de prescripție de patru ani.
- 24 Ea ridică însă problema conformității cu principiul neutralității fiscale și cu Directiva TVA a acestor modalități de regularizare prevăzute de dreptul național.
- 25 În acest context, Tribunalul Arbitral Tributário [(Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Principiul neutralității și articolul 90 din [Directiva TVA] se opun unei reglementări naționale precum cea din cuprinsul articolului 78 alineatul 11 din [Codul TVA], interpretate în sensul că nu permit regularizarea TVA-ului, în caz de neplată, înainte ca anularea taxei să fie comunicată persoanei impozabile care achiziționează bunul sau serviciul, în scopul rectificării deducerii efectuate inițial?
 - 2) În cazul unui răspuns afirmativ, principiul neutralității și articolul 90 din [Directiva TVA] se opun unei reglementări naționale precum cea din cuprinsul articolului 78 alineatul 11 din Codul TVA [...], interpretată în sensul că nu permite regularizarea TVA-ului în caz de neplată dacă notificarea persoanei impozabile care achiziționează bunul sau serviciul cu privire la anularea taxei nu se efectuează în termenul pentru deducerea taxei prevăzut la articolul 98 alineatul 2 din Codul TVA [...]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 26 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul neutralității și articolul 90 din Directiva 2006/112 se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în caz de neplată, nu poate fi efectuată de persoana impozabilă atât timp cât aceasta nu a comunicat în prealabil intenția sa de a anula o parte sau totalitatea TVA-ului persoanei care a cumpărat bunul sau serviciul, dacă aceasta este persoană impozabilă, în scopul rectificării deducerii cuantumului de TVA pe care cea din urmă a putut-o efectua.
- 27 Cu titlu introductiv, trebuie constatat că, deși nu este exclus ca regularizarea bazei de impozitare efectuată de Tratave în luna iulie a anului 2010 să se refere la cuantumuri de TVA datorate înainte de intrarea în vigoare a Directivei TVA, și anume la 1 ianuarie 2007, nu este necesară, în orice caz, pronunțarea asupra aspectului de a stabili care este textul din dreptul Uniunii aplicabil, întrucât dispozițiile Directivei TVA pertinente pentru prezenta cauză sunt identice cu cele ale celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), care a precedat-o.
- 28 Trebuie amintit că, în temeiul articolului 73 din Directiva TVA, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau de 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.
- 29 Articolul 90 alineatul (1) din această directivă, care vizează cazurile de anulare, de refuz, de neplată totală sau parțială sau de reducere a prețului după livrare, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, după încheierea unei tranzacții, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasată 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 cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 26 și 27, Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 22, precum și Hotărârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punctul 32).
- 30 Articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA permite însă statelor membre să deroge de la norma menționată în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23, și Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 27).
- 31 Pe de altă parte, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, cu condiția în special ca această opțiune să nu fie utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din această directivă (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 36).
- 32 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, trebuie să se constate că dispozițiile menționate le conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele

- impozabile în fața autorităților fiscale pentru a reduce baza de impozitare (Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 23, Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 37, și Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 42).
- 33 Din jurisprudență reiese însă că măsurile de natură să evite fraudă și evaziunea fiscală nu pot, în principiu, să deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, măsurile menționate trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi, prin urmare, utilizate într-un mod care ar repune în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 28, Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 38, și Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 43).
- 34 În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice că, ulterior încheierii operațiunii, o parte sau totalitatea contraprestației nu va fi în cele din urmă colectată. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul că această situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 39, și Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 44).
- 35 În speță, o cerință precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează reducerea în consecință a bazei de impozitare a unei persoane impozabile, în caz de neplată, de comunicarea prealabilă de către aceasta din urmă debitorului său, dacă este persoană impozabilă, a intenției sale de a anula o parte sau totalitatea TVA-ului, intră concomitent în sfera articolului 90 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 24 și 25).
- 36 În ceea ce privește respectarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității, trebuie să se constate că această cerință, care permite informarea debitorului despre faptul că trebuie să regularizeze cuantumul TVA-ului pe care l-a putut deduce eventual în amonte, poate contribui atât la asigurarea colectării corecte a TVA-ului și la prevenirea fraudei, cât și la eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 32 și 33).
- 37 În această privință, obligația debitorului insolubil de a-și identifica datoriile neachitate și creditorii, la care se referă Tratatul atunci când susține caracterul inutil al cerinței în discuție în litigiul principal și, prin urmare, încălcarea principiului neutralității, nu poate constitui o formalitate de natură să garanteze în mod suficient respectarea acestor obiective, fie numai și pentru că această obligație de identificare se întemeiază doar pe inițiativa debitorului.
- 38 Pe de altă parte, astfel cum reiese din decizia de trimitere, caracterul prealabil regularizării bazei de impozitare a TVA-ului de către persoana impozabilă, furnizor de bunuri sau de servicii, al comunicării pe care trebuie să o facă debitorului insolubil trebuie să permită statului membru să acționeze în timp util, în cadrul procedurii de insolvență, pentru a recupera TVA-ul care a putut fi dedus în amonte de același debitor.
- 39 În plus, dat fiind că respectarea cerinței în discuție în litigiul principal permite persoanei impozabile, furnizor de bunuri sau de servicii, să recupereze tot excedentul de TVA plătit administrației fiscale pentru creanțele neachitate, această cerință nu repune în discuție, în principiu, neutralitatea TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 37).

- 40 În sfârșit, guvernul portughez a susținut că această comunicare nu este supusă unor condiții de formă speciale și, așadar, poate să fie îndeplinită prin orice mijloc adecvat. Reiese de asemenea din decizia de trimitere că ea constituie un demers „foarte ușor de realizat” și „foarte puțin constrângător”.
- 41 O asemenea cerință nu pare, în consecință, excesiv de constrângătoare pentru persoanele impozabile, furnizori de bunuri sau servicii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 34), aspect a cărui verificare rămâne însă în sarcina instanței de trimitere.
- 42 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că principiul neutralității, precum și articolele 90 și 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în caz de neplată, nu poate fi efectuată de persoana impozabilă atât timp cât aceasta nu a comunicat în prealabil intenția sa de a anula o parte sau totalitatea TVA-ului persoanei care a cumpărat bunul sau serviciul, dacă aceasta este o persoană impozabilă, în scopul rectificării deducerii cuantumului TVA-ului pe care cea din urmă a putut-o efectua.

Cu privire la a doua întrebare

- 43 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul neutralității fiscale și articolul 90 din Directiva TVA se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune reducerea bazei de impozitare a TVA-ului, în caz de neplată, condiției ca anularea taxei să fie comunicată persoanei care a cumpărat bunul sau serviciul, dacă aceasta este persoană impozabilă, în termenul de prescripție de patru ani.
- 44 Cu toate acestea, întrucât această întrebare nu a fost adresată Curții decât în cazul în care s-ar răspunde afirmativ la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la aceasta.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 45 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Principiul neutralității, precum și articolele 90 și 273 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 unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), în caz de neplată, nu poate fi efectuată de persoana impozabilă atât timp cât aceasta nu a comunicat în prealabil intenția sa de a anula o parte sau totalitatea TVA-ului persoanei care a cumpărat bunul sau serviciul, dacă aceasta este persoană impozabilă, în scopul rectificării deducerii cuantumului de TVA pe care cea din urmă a putut-o efectua.

Semnături