

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

22 februarie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 184 și 185 – Regularizarea deducerii taxei achitate în amonte – Modificarea factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus – Noțiunea «operațiuni răsese total sau parțial neachitate» – Incidența unei decizii de omologare a concordatului preventiv care are autoritate de lucru judecat”

În cauza C-396/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Curtea Supremă a Republicii Slovenia), prin decizia din 5 iulie 2016, primită de Curte la 15 iulie 2016, în procedura

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., în faliment,

împotriva

Republika Slovenija,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (raportor), S. Rodin și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., în faliment, de V. Bajuk, avocat, și de J. Žešnovar, avocata;
- pentru guvernul sloven, de B. Jovin Hrastnik, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Žebre, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 octombrie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 184-186 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 T2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (denumită în continuare „T2”), societate în faliment, pe de o parte, și Republika Slovenija (Republica Slovenia), reprezentată de Ministrstvo za finance (Ministerul de Finanțe), pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cuantum de 7 362 080,27 euro, reclamată pentru perioada cuprinsă între 1 și 29 februarie 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

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

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

4 Articolul 184 din această directivă are următorul cuprins:

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

5 Articolul 185 din directiva menționată prevede:

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

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

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

6 Articolul 186 din Directiva TVA are următorul cuprins:

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

Dreptul sloven

7 Articolul 39 din Zakon o davku na dodano vrednost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (Uradni list RS n° 13/11, denumită în continuare „ZDDV–1”) prevede la alineatele (3) și (4):

„(3) De asemenea, o persoană impozabilă poate regulariza (diminua) cuantumul TVA-ului declarat atunci când acesta nu ar fi plătit sau nu ar fi plătit în întregime, în temeiul unei decizii judecătorești care a dobândit autoritate de lucru judecat prin care se validează o procedură de

faliment încheiat? sau în temeiul unei proceduri de concordat finalizate. În același mod poate acționa și persoana impozabilă cu privire la care a fost pronunțată o hotărâre judecătorească definitivă privind suspendarea procedurii de executare silită sau care primește un alt document din care reiese că, într-o procedură de executare silită încheiată, nu a primit plata sau nu a primit-o în întregime, precum și persoana impozabilă care nu a primit plata sau nu a primit-o în întregime, întrucât debitorul a fost radiat din registrul societăților sau din alte registre ori documente relevante. În cazul în care persoana impozabilă primește ulterior o plată completă sau parțială în schimbul furnizării de bunuri sau de servicii, cu privire la care a regularizat baza de impozitare în conformitate cu prezentul alineat, aceasta achită TVA-ul pentru suma primită.

(4) Independent de alineatul precedent, persoana impozabilă poate regulariza (diminua) quantumul TVA-ului declarat rămas nepătit pentru toate creanțele recunoscute pe care le-a declarat în cadrul procedurii de concordat preventiv sau de faliment.”

8 Articolul 68 din ZDDV-1, intitulat „Regularizarea deducerii TVA-ului”, prevede:

„(1) Persoana impozabilă trebuie să regularizeze deducerea inițială atunci când aceasta este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

(2) Persoana impozabilă trebuie să efectueze regularizarea atunci când, după deducerea TVA-ului, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(3) Prin derogare de la alineatul (2) al acestui articol, persoana impozabilă nu regularizează deducerea inițială în cazul distrugerii sau al pierderii dovedite în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în sensul articolului 7 din această lege.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Printr-o decizie din 28 noiembrie 2011, Okrožno sodišče v Mariboru (Tribunalul Regional din Maribor, Slovenia) a omologat un concordat în temeiul căruia T2, întreprindere slovenă din sectorul comunicațiilor electronice, are obligația de a-și plăti datoriile numai în limita a 44 % din quantumul acestora și în termen de nouă ani. Această decizie a rămas definitivă la 24 februarie 2012.

10 Pe această bază, Davni urad Ljubljana (Direcția Impozite din Ljubljana, Slovenia) a considerat că T2 trebuia să procedeze la o regularizare a deducerilor TVA-ului efectuate, în conformitate cu articolul 68 din ZDDV-1, și a solicitat T2, printr-o decizie din 27 mai 2013, plata unui quantum de 7 362 080,27 euro cu titlu de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între 1 și 29 februarie 2012.

11 Calea de atac introdusă de T2 împotriva acestei decizii la Ministerul de Finanțe a fost respinsă. Acțiunea introdusă de aceasta la Upravno sodišče Republike Slovenije (Tribunalul Administrativ al Republicii Slovenia) a fost de asemenea respinsă, printr-o hotărâre din 18 noiembrie 2014. Aceasta din urmă face obiectul unei proceduri de revizuire în fața Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Curtea Supremă a Republicii Slovenia).

12 În acest cadru, T2 se opune regularizării deducerilor TVA-ului achitat în amonte. Aceasta arată că omologarea unui concordat, care are autoritate de lucru judecat, nu constituie o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 68 din ZDDV-1, ci un caz special, care nu ar fi prevăzut de această lege.

13 Potrivit instanței de trimitere, omologarea concordatului respectiv, care are autoritate de lucru judecat, ar putea intra în domeniul de aplicare al articolului 68 din ZDDV–1, care transpune articolele 184 și 185 din Directiva TVA, în temeiul căruia persoana impozabilă trebuie să regularizeze deducerile efectuate în cazul unor modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus.

14 Instanța menționată precizează, în această privință, că articolul 63 din ZDDV–1 prevede că persoana impozabilă are dreptul să deducă din valoarea TVA-ului pe care are obligația să îl plătească administrației fiscale cuantumul TVA-ului datorat sau achitat furnizorului său pentru achiziția de bunuri sau de servicii. Cu alte cuvinte, întrucât rămânerea definitivă a deciziei de omologare a concordatului preventiv în privința persoanei impozabile are o incidență asupra obligației acesteia de a plăti TVA-ul furnizorului său, această decizie ar fi de asemenea determinantă în ceea ce privește obligațiile persoanei impozabile față de administrația fiscală.

15 Instanța de trimitere arată de asemenea că articolul 39 din ZDDV–1, care transpune articolul 90 din Directiva TVA în dreptul sloven, prevede în mod expres că omologarea unui concordat de care beneficiază un debitor permite vânzătorului să regularizeze TVA-ul pe care l-a declarat.

16 În plus, din decizia de trimitere reiese că caracterul definitiv al deciziei de omologare a concordatului preventiv împiedică creditorii să solicite plata integrală a creanțelor lor. În schimb, obligațiile debitorului ar fi menținute. Astfel, dacă acesta din urmă ar plăti voluntar datoriile într-o sumă mai mare decât cea stabilită prin concordat, nu ar avea dreptul, în temeiul prevederilor naționale privind îmbogățirea fără justă cauză, să solicite restituirea lor.

17 Instanța de trimitere adaugă că, în scopul aplicării taxei, omologarea unui concordat trebuie să fie apreciată în funcție de natura sa economică. Din acest punct de vedere, procedura concordatului preventiv ar conduce la o reducere a creanțelor, iar nu doar la neachitarea acestora.

18 În aceste condiții, instanța de trimitere consideră că, pentru a aplica articolul 68 din ZDDV–1, trebuie să înțeleagă dispozițiile Directivei TVA pe care acest articol le transpune, mai precis, printre altele, articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA, în temeiul căruia nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, cu excepția cazului în care statele solicită, cu toate acestea, efectuarea acestei regularizări.

19 Această instanță solicită, printre altele, să se stabilească dacă o operațiune rămasă total sau parțial neachitată trebuie să fie calificată drept o „modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus”, în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, și dacă omologarea unui concordat trebuie să fie considerată o neachitare a operațiunilor, în sensul articolului 185 alineatul (2) din această directivă.

20 În plus, aceasta ridică problema gradului de precizie necesar pentru ca dispozițiile de drept național de transpunere a Directivei TVA să poată, în conformitate cu articolul 185 alineatul 2 al doilea paragraf din Directiva TVA, să instituie în mod valabil o derogare de la regula potrivit căreia, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, nu se efectuează regularizări ale deducerilor. În această privință, din decizia de trimitere reiese că articolul 68 din ZDDV–1 nu reglementează în mod expres cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate.

21 În acest context, Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Curtea Supremă a Republicii Slovenia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Reducerea obligațiilor în temeiul unui concordat preventiv omologat prin decizie răsăditivă precum cea în discuție în procedura principală trebuie considerată o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei TVA-ului de dedus în amonte în sensul articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA sau o situație diferită, în care deducerea este mai mică sau mai mare decât cea la care are dreptul persoana impozabilă în sensul articolului 184 din Directiva TVA?

2) Reducerea obligațiilor în temeiul unui concordat preventiv omologat prin decizie răsăditivă precum cea în discuție în procedura principală trebuie considerată o neachitare (parțială) în sensul articolului 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA?

3) Statul membru, ținând seama de cerințele de claritate și de certitudine a situațiilor juridice impuse de legiuitorul Uniunii și de dispozițiile articolului 186 din Directiva TVA, în scopul de a prevedea o regularizare a deducerii în caz de neachitare totală sau parțială a operațiunilor, astfel cum permite articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă, trebuie să reglementeze în mod specific, în legislația națională, ipotezele de neachitare, respectiv să includă în acestea concordatul omologat și răsăditiv (în cazul în care acesta este cuprins în noțiunea de neachitare)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reducerea obligațiilor unui debitor, care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat, constituie o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul acestei dispoziții.

23 Trebuie amintit că articolele 184-186 din Directiva TVA prevăd condițiile în care administrația fiscală îi poate solicita unei persoane impozabile o regularizare. Mecanismul regularizării prevăzut la aceste articole face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului stabilit de Directiva TVA. Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctele 48 și 50).

24 Principiul neutralității TVA-ului este respectat din moment ce regimul de deducere, instituit prin titlul X din Directiva TVA, permite intermediarilor din lanțul de distribuție să deducă din baza de impozitare proprie sumele achitate de fiecare dintre ei furnizorului său cu titlu de TVA pentru operațiunea corespunzătoare și să restituie astfel administrației fiscale partea de TVA reprezentând diferența dintre prețul la care fiecare dintre ei a vândut marfa către propriul cumpărător și prețul plătit furnizorului său (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 33, Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania, C-427/98, EU:C:2002:581, punctul 42, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punctul 36).

25 În ceea ce privește obligația de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 184 din Directiva TVA prevede că deducerea inițială trebuie să fie regularizată atunci când este mai mică sau mai mare decât cea la care avea dreptul persoana impozabilă.

26 Articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA precizează că o regularizare se efectuează în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii menționate

au apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 51).

27 Din coroborarea articolului 184 cu articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA rezultă că, în cazul în care o regularizare se dovedește necesară ca urmare a modificării unuia dintre elementele luate inițial în considerare la calculul deducerilor, calculul cuantumului acestei regularizări trebuie să conducă la o corelare a cuantumului deducerilor efectuate în final cu cel al deducerilor pe care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă modificarea respectivă ar fi fost luată inițial în considerare (Hotărârea din 16 iunie 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punctul 47).

28 În speță, este cert că rămânerea definitivă a omologării unui concordat a redus obligațiile unui cumpărător, și anume T2, față de furnizorii săi.

29 Prin urmare, o astfel de omologare a redus sumele plătite de T2 furnizorilor și cu titlu de TVA și, astfel, în conformitate cu principiile amintite la punctul 24 din prezenta hotărâre, a modificat factorii utilizați la stabilirea sumei de dedus.

30 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reducerea obligațiilor unui debitor, care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat, constituie o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

31 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reducerea obligațiilor unui debitor care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat constituie o operațiune rămasă total sau parțial neachitată care nu dă naștere unei regularizări a deducerii efectuate inițial, în sensul acestei dispoziții.

32 În ceea ce privește interpretarea articolului 185 alineatul (2) din Directiva TVA, din jurisprudența Curții rezultă că, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu doar de termenii acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 26 octombrie 2017, I, C-195/16, EU:C:2017:815, punctul 32).

33 În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazurile anulării, refuzului, neplătii 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, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 22).

34 O asemenea situație, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 23-29 din prezenta hotărâre, intră de asemenea sub incidența articolului 185 din Directiva TVA, care se aplică în special în cazul reducerii obligațiilor unui cumpărător față de furnizorul său.

35 În timp ce articolul 90 din această directivă reglementează dreptul unui furnizor de a reduce baza de impozitare atunci când, ulterior încheierii unei operațiuni, nu primește contraprestația prevăzută sau primește doar o parte din aceasta, articolul 185 din directiva menționată privește regularizarea deducerilor efectuate inițial de cealaltă parte la aceeași operațiune. În consecință,

aceste două articole reprezintă două laturi ale aceleiași operațiuni economice și trebuie interpretate în mod coerent.

36 Curtea a hotărât deja că situația neplății prețului de cumpărare, în sensul articolului 90 din Directiva TVA, nu repune părțile în situația lor inițială. Astfel, 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 fața instanței. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a stabili dacă situația de neplată a prețului de cumpărare dă dreptul la reducerea, în consecință, a bazei de impozitare, în condițiile pe care le stabilește sau dacă o astfel de reducere nu este admisă în această situație (Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 29).

37 Această facultate de derogare, care este strict limitată la cazurile neplății totale sau parțiale, este întemeiată pe ideea potrivit căreia neplata contraprestației poate, în anumite circumstanțe și din cauza situației juridice existente în statul membru în cauză, să fie greu de verificat sau să fie doar provizorie (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 17).

38 Exercițarea unei astfel de facultăți de derogare trebuie să fie justificată pentru că măsurile luate de statele membre pentru punerea sa în aplicare să nu bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva TVA (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 18).

39 Din cele ce preced reiese că neplata se caracterizează prin incertitudinea inerentă naturii sale nedefinitive (Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 30).

40 Deși este pertinent ca statele membre să poată combate această incertitudine, o asemenea facultate de derogare nu se poate extinde dincolo de această incertitudine și în special la aspectul dacă o reducere a bazei de impozitare poate să nu fie efectuată în cazul neplății (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 22).

41 Având în vedere considerațiile enunțate la punctele 32-35 din prezenta hotărâre, această interpretare a noțiunii „neplată”, în sensul articolului 90 din Directiva TVA, se aplică și noțiunii „operațiune rămasă total sau parțial neachitată”, în sensul articolului 185 alineatul (2) din această directivă.

42 În consecință, pentru a ști dacă litigiul cu care a fost sesizat privește o astfel de operațiune rămasă total sau parțial neachitată, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în conformitate cu criteriile expuse la punctele 36-40 din prezenta hotărâre, în special dacă, după rămânerea definitivă a omologării unui concordat preventiv, potrivit dreptului național aplicabil, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit și dacă vânzătorul sau furnizorul este în continuare titularul creanței sale, de care se poate prevala în justiție. Dacă, în schimb, această instanță ar constata că obligațiile debitorului au fost reduse astfel încât partea corespunzătoare din creanțele furnizorilor acestuia din urmă a devenit definitiv nerecuperabilă, derogările prevăzute la articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, nu pot fi aplicate.

43 În plus, în ceea ce privește criteriile care trebuie aplicate pentru aprecierea caracterului definitiv sau nedefinitiv al unei creanțe, trebuie amintit că luarea în considerare a realității

economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (Hotărârea din 7 octombrie 2010, *Loyalty Management UK și Baxi Group*, C-53/09 și C-55/09, EU:C:2010:590, punctul 39, precum și Hotărârea din 20 iunie 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42).

44 În această privință, din decizia de trimitere reiese că decizia de omologare a concordatului preventiv în discuție în litigiul principal îi împiedică pe creditorii să solicite plata integrală a creanțelor lor și că, din punct de vedere economic, această decizie conduce la o reducere a obligațiilor debitorului față de creditorii săi, și nu doar la o neplată. În consecință, nu reiese că reducerea obligațiilor unui debitor care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat constituie o operațiune rămasă total sau parțial neachitată, ceea ce este, înșel, de competența instanței de trimitere să verifice.

45 Din considerațiile care preced rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că reducerea obligațiilor unui debitor care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat nu constituie o operațiune rămasă total sau parțial neachitată care nu dă naștere unei regularizări a deducerii efectuate inițial, în măsura în care această reducere este definitivă, ceea ce este, înșel, de competența instanței de trimitere să verifice.

Cu privire la a treia întrebare

46 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a pune în aplicare posibilitatea prevăzută de această dispoziție, un stat membru trebuie, ținând seama de cerințele de claritate și de precizie a situațiilor juridice, să prevadă în mod expres o obligație de regularizare a deducerilor în cazul unor operațiuni rămase total sau parțial neachitate.

47 În ceea ce privește obligația de regularizare a deducerii TVA-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 184 din Directiva TVA prevede că deducerea efectuată inițial trebuie să fie regularizată atunci când este mai mică sau mai mare decât cea la care persoana impozabilă avea dreptul. Potrivit articolului 185 alineatul (1) din Directiva TVA, o astfel de regularizare se efectuează în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea cuantumului deducerii menționate au apărut ulterior întocmirii declarației privind TVA-ul.

48 Cu toate acestea, prin derogare de la regula enunțată la articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA, alineatul (2) primul paragraf al acestui articol prevede că nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului dovedite sau justificate în mod corespunzător și în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane. În temeiul alineatului (2) al doilea paragraf, statele membre pot solicita, înșel, efectuarea regularizării în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate și în cazul furtului.

49 Din cererea de decizie preliminară reiese că articolul 68 alineatul 3 din ZDDV-1, care transpune articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA în dreptul sloven, nu prevede în mod expres o obligație de regularizare în cazul furtului și al operațiunilor rămase total sau parțial neachitate, ci se limitează să nu includă aceste situații în lista derogărilor de la obligația de regularizare.

50 În această privință, Curtea a precizat că statele membre, atunci când exercită o posibilitate acordată de Directiva TVA, pot alege tehnica normativă pe care o consideră cea mai adecvată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, punctul 56, și Hotărârea din 4 octombrie 2012, *PIGI*, C-550/11,

EU:C:2012:614, punctul 33). Astfel, ele au posibilitatea, de exemplu, fie să se limiteze la a relua, în legislația națională, formula utilizată în această directivă sau o expresie echivalentă, fie să enumere, în mod exhaustiv, în cadrul unei liste, situațiile în care, prin derogare de la articolul 185 alineatul (1) din această directivă, nu trebuie să se regularizeze deducerile efectuate inițial.

51 Lipsa menționării, în cadrul unei astfel de liste, a operațiunilor rămase total sau parțial neachitate poate fi privită ca fiind rezultatul exercitării de către statul membru a posibilității de derogare care i-a fost acordată în temeiul articolului 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 24).

52 Întrucât instanța de trimitere ridică problema respectării cerinței de claritate și de precizie a situațiilor juridice, trebuie amintit că principiul securității juridice, care are drept corolar principiul protecției încrederii legitime, impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 28).

53 În această privință, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor precedente din prezenta hotărâre, nu reiese că reglementarea națională în discuție împiedică persoanele impozabile să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le impune aceasta și nu le dă posibilitatea să își cunoască în mod neechivoc drepturile și obligațiile și să acționeze în consecință.

54 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a pune în aplicare posibilitatea prevăzută de această dispoziție, un stat membru nu are obligația să prevadă în mod expres o obligație de regularizare a deducerilor în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 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 întâi) declară:

- 1) Articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că reducerea obligațiilor unui debitor, care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat, constituie o modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, în sensul acestei dispoziții.**
- 2) Articolul 185 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că reducerea obligațiilor unui debitor care rezultă din rămânerea definitivă a omologării unui concordat nu constituie o operațiune rămasă total sau parțial neachitată care nu dă naștere unei regularizări a deducerii efectuate inițial, în măsura în care această reducere este definitivă, ceea ce este, însă, de competența instanței de trimitere să verifice.**
- 3) Articolul 185 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pentru a pune în aplicare posibilitatea prevăzută de această dispoziție, un stat membru nu are obligația să prevadă în mod expres o obligație de regularizare a**

deducerilor în cazul opera?iunilor r?mase total sau par?ial neachitate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: slovena.