

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

3 iulie 2019(\*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Bază de impozitare – Reducere – Principiul neutralității fiscale – Contract de leasing financiar reziliat pentru neplata ratelor – Decizie rectificativă – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros – Plata unei «indemnizații» de reziliere până la expirarea contractului – Competența Curții”

În cauza C-242/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 26 martie 2018, primită de Curte la 5 aprilie 2018, în procedura

**„UniCredit Leasing” EAD**

împotriva

**Direktor na Direktsia „Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnii A. Rosas, L. Bay Larsen și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru „UniCredit Leasing” EAD, de I. Dimitrova și de M. Raykov, avocați;
- pentru Direktor na Direktsia „Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), de N. Kalistratov, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de T. Mitova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de Y. Marinova și de P. Mihaylova, în calitate de agenți,

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

pronun?? prezenta

## Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între „UniCredit Leasing” EAD (denumit? în continuare „UniCredit”), pe de o parte, ?i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osigurnitelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [directorul Direc?iei „C?i de atac ?i practic? în materie de fiscalitate ?i de securitate social?” din Sofia al Agen?iei Na?ionale a Veniturilor Publice (NAP), Bulgaria] (denumit? în continuare „Direktor”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul acestuia din urm? de a?i acorda o regularizare a cuantumului taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) achitate ?i referitoare la ratele nepl?tite ale unui contract de leasing financiar.

## Cadrul juridic

### Dreptul Uniunii

#### *Actul de aderare a Republicii Bulgaria la Uniunea European?*

3 Potrivit articolului 2 din Actul privind condi?iile de aderare a Republicii Bulgaria ?i a României ?i adapt?rile tratatelor pe care se întemeiaz? Uniunea European? (JO 2005, L 157, p. 203):

„De la data ader?rii, dispozi?iile tratatelor originare ?i actele adoptate de institu?ii ?i de Banca Central? European? înainte de aderare sunt obligatorii pentru Bulgaria ?i România ?i se aplic? în aceste state în condi?iile stabilite prin aceste tratate ?i prin prezentul act.”

#### *Directiva TVA*

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;”

5 Articolul 14 din aceast? directiv? prevede:

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

(2) Pe lâng? opera?iunea prev?zut? la alineatul (1), fiecare dintre urm?toarele opera?iuni este considerat? livrare de bunuri:

(a) transferul, printr?un ordin emis de o autoritate public? sau în numele unei autorit??i publice sau în condi?iile prev?zute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensa?ii;

(b) predarea efectiv? a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumit?

periodă 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;

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

(3) Statele membre pot considera predarea anumitor lucrări de construcții ca o livrare de bunuri.”

6 Articolul 63 din directiva menționată prevede:

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

7 Articolul 73 din aceeași directivă prevede:

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

8 Articolul 90 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplătirii 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 neplătirii totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

9 Articolul 273 din directiva menționată 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 bulgar**

10 Potrivit articolului 6 din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006, în vigoare începând de la 1 ianuarie 2007, denumită în continuare „ZDDS”):

„(1) «Livrare de bunuri» în sensul prezentei legi înseamnă transferul dreptului de proprietate sau al unui alt drept *in rem* asupra bunurilor.

(2) În sensul prezentei legi, se consideră de asemenea «livrare de bunuri»:

[...]

3. (modificat în DV nr. 101 din 2013, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2014) punerea la dispoziție efectivă a bunurilor în executarea unui contract de leasing financiar care prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra acestor bunuri; prezenta dispoziție se aplică de

asemenea atunci când contractul de leasing financiar prevede doar o opțiune de transfer al proprietății asupra bunurilor, iar suma ratelor de leasing datorate în temeiul contractului menționat, fără dobânzile prevăzute la articolul 46 alineatul (1) punctul 1, este identică cu prețul normal al bunurilor la data punerii la dispoziție [...]"

11 Articolul 115 din ZDDS prevede:

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

(2) (completat în DV nr. 97 din 2016, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2017) Nota trebuie emisă în termen de cinci zile de la evenimentul menționat la alineatul (1), iar atunci când aceasta privește o livrare pentru care a fost emisă o factură, care menționează TVA-ul facturat pentru plata unui accont, într-un termen de cinci zile începând de la data rambursării, a compensării sau a altei transmiteri cu titlu oneros a cuantumului accontului prevăzut, pentru cuantumului rambursat, compensat sau transmis cu titlu oneros într-un alt mod.

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

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

1. numărul și data facturii pentru care este emisă nota;

2. motivul emiterii acestei note;

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

(6) În cazul anulării sau al rezilierii unui contract de leasing financiar menționat la articolul 6 alineatul (2) punctul 3, furnizorul trebuie să emită o notă de credit care corespunde diferenței dintre baza de impozitare aferentă livrării, în sensul articolului 6 alineatul (2) punctul 3, și cuantumului rămas în temeiul contractului menționat, net de TVA în temeiul prezentei legi.

(7) (nou, DV nr. 94 din 2012, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2013) Nota privind o factură poate să nu conțină elementele esențiale prevăzute la articolul 114 alineatul (1) punctele 12, 14 și 15, cu excepția cazului în care aceasta privește o operațiune al cărei loc de executare este pe teritoriul unui stat membru, o operațiune intracomunitară și o vânzare de bunuri la distanță."

12 Articolul 116 din ZDDS prevede:

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

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

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

(4) Atunci când documentele întocmite în mod eronat sau rectificate sunt luate în considerare în registrele contabile ale furnizorului sau ale destinatarului, pentru anularea lor, este necesar să

se stabileasc?, pentru fiecare dintre p?r?i, un proces?verbal care men?ioneaz?:

1. motivul anul?rii;
2. num?rul ?i data documentului anulat;
3. num?rul ?i data de emitere a noului document;
4. semn?tura persoanelor care au întocmit procesul?verbal pentru fiecare dintre p?r?i.

(5) Toate exemplarele documentelor anulate sunt p?strate de emitent ?i sunt înregistrate în contabilit??ile furnizorului ?i destinatarului în conformitate cu regulamentul de aplicare a legii.”

13 Articolul 9 din dispozi?iile tranzitorii ?i finale ale ZDDS prevede:

„(1) Atunci când, în temeiul unui contract de leasing financiar, bunurile sunt puse efectiv la dispozi?ie înainte de intrarea în vigoare a prezentei legi, toate pl??ile urm?toare (rate lunare de rambursare) în executarea acestui contract datorate dup? intrarea în vigoare [a ZDDS] sunt considerate opera?iuni individuale, al c?ror fapt generator intervine la data pl??ii, sau, dac? ea este anterioar?, la data la care aceasta a devenit exigibil?.

(2) Alineatul (1) se aplic? numai dac?, în termen de o lun? de la intrarea în vigoare [a ZDDS], persoana impozabil? (furnizorul) depune la Direc?ia teritorial? a Agen?iei Na?ionale a Veniturilor la care este înregistrat o list? pe care figureaz? în mod obligatoriu urm?toarele informa?ii:

1. destinatarul în temeiul contractelor men?ionate la punctul 1;
2. num?rul ?i cuantumul ratelor lunare în temeiul tuturor contractelor pentru care a fost emis un document fiscal, dar care nu au fost pl?tite;
3. num?rul ?i cuantumul ratelor lunare în temeiul tuturor contractelor pentru care faptul generator în sensul alineatului (1) va interveni dup? intrarea în vigoare a prezentei legi.

(3) Pentru contractele care nu figureaz? pe o list? depus? în conformitate cu alineatul (2), se consider? c?, la data intr?rii în vigoare [a ZDDS], persoana impozabil? efectueaz? o opera?iune în sensul articolului 6 alineatul (2) punctul 3, a c?rei baz? de impozitare este echivalent? cu suma ratelor lunare datorate dup? intrarea în vigoare [a ZDDS], f?r? TVA?ul datorat pentru acestea.”

14 Articolul 128 din Danachno?osiguritelnia protsesualen kodeks (Codul de procedur? în materie de impozite ?i de contribu?ii sociale) (DV nr. 105 din 29 decembrie 2005, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2006, denumit în continuare „DOPK”, prevede:

„(1) Sumele pl?tite sau percepute în mod necuvenit pentru impozite, contribu?ii sociale obligatorii, amenzi ?i sanc?iuni pecuniare impuse de serviciile fiscale, precum ?i cuantumurile care pot fi rambursate de Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? în temeiul legisla?iei privind impozitele sau securitatea social? trebuie s? fie compensate de serviciile fiscale pentru rambursarea datoriilor publice exigibile colectate de Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?. Este posibil? efectuarea unei compens?ri cu o datorie prescrist? atunci când datoria debitorului a devenit exigibil? înainte ca datoria sa s? fie prescrist?. [...]”

15 Articolul 129 din DOPK prevede:

„(1) Compensarea sau rambursarea poate fi efectuat? la ini?iativa administra?iei fiscale sau la cererea scris? a persoanei interesate. Cererea de compensare sau de rambursare se examineaz?

dac? este depus? în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urm?tor celui în care intervine faptul generator al ramburs?rii, cu excep?ia cazului în care legea prevede altfel.

[...]

(3) (completat în DV nr. 108 din 2007) Decizia de compensare sau de rambursare trebuie emis? în termen de 30 de zile de la primirea cererii dac? nu se dispune niciun control înainte de expirarea acestui termen. Chiar în cazul compens?rii sau al ramburs?rii, inclusiv atunci când decizia men?ionat? în prima teză face obiectul unei c?i de atac, datoriile de impozite sau de contribu?ii sociale obligatorii pot face obiectul unui control. Dac? decizia face obiectul unei ac?iuni contencioase, se poate emite o decizie rectificativ? până la momentul intr?rii în vigoare a deciziei judec?tore?ti. [...]

(7) Deciziile de compensare sau de rambursare sunt supuse c?ilor de atac potrivit modalit??ilor prev?zute pentru c?ile de atac împotriva deciziilor rectificative.”

16 Articolul 133 din DOPK prevede:

„(1) O datorie de impozite sau de contribu?ii sociale obligatorii constatată printr?o decizie rectificativ? care a intrat în vigoare și care nu a f?cut obiectul unei ac?iuni în justi?ie poate fi modificat? la ini?iativa serviciului fiscal sau la cererea persoanei controlate.

(2) Datoria se modific? pentru urm?toarele motive:

1. în cazul în care apar noi împrejur?ri sau noi probe scrise esen?iale pentru constatarea datoriilor de impozite sau de contribu?ii sociale obligatorii, pe care persoana sau serviciul care a emis decizia rectificativ? nu putea să le cunoască înainte de:

a) emiterea deciziei rectificative, atunci când această decizie nu a f?cut obiectul unei c?i de atac;

b) intrarea în vigoare a deciziei rectificative, atunci când această decizie a f?cut obiectul unei c?i de atac.

2. atunci când se constat? de către o instan?? legal sesizat? că explica?iile scrise date de un ter?, concluziile exper?ilor sau declara?iile scrise, pe baza cărora se constat? datoria de impozite sau de contribu?ii sociale obligatorii, sunt false sau că destinatarul deciziei, reprezentantul său ori serviciul fiscal care a participat la constatarea impozitelor sau contribu?iilor sociale obligatorii sau care a examinat calea de atac împotriva deciziei rectificative a săvâr?it o infrac?iune.

3. atunci când constatarea datoriei se întemeiaz? pe un document recunoscut legal pe cale juridic?ional? drept fals, drept con?inând informa?ii false sau ca f?când obiectul unei contrafaceri;

4. atunci când constatarea datoriei se întemeiaz? pe un act al unei instan?e sau al unei alte autorit??i de stat care a fost ulterior anulat;

5. atunci când o alt? decizie rectificativ? contrară care a intrat în vigoare a fost emis? cu privire la aceleași datorii, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași persoan? impozabil?. [...]

17 Articolul 134 din DOPK are urm?torul cuprins:

„(1) (completat în DV nr. 94 din 2015, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016) Serviciul fiscal care constat? un motiv de modificare în conformitate cu articolul 133 alineatul (2) este obligat să informeze directorul teritorial justificând existen?a unui motiv. După ce a apreciat existen?a unui

motiv de modificare, directorul teritorial poate încredința sau poate decide să delege un control care permite modificarea datoriei de impozite sau de contribuții sociale obligatorii deja stabilite.

(2) O persoană interesată poate depune o cerere scrisă la directorul teritorial, anexând probele pe care le invocă.

(3) Modificarea este permisă dacă decizia prin care se dispune controlul se emite sau cererea de modificare se depune în termen de trei luni de la cunoașterea motivului de modificare și înainte de sfârșitul termenului prevăzut la articolul 109.

(4) În termen de treizeci de zile de la depunerea cererii menționate la alineatul (2), directorul teritorial dispune sau refuză un control printr-o decizie motivată. O copie a deciziei de refuz este trimisă persoanei care a depus cererea, în termen de șapte zile de la adoptarea sa și nu mai târziu de paisprezece zile după expirarea termenului prevăzut în prima teză a prezentului alineat.

(5) (modificat în DV nr. 30 din 2006, în vigoare începând cu 1 martie 2007) Persoana interesată poate introduce o cale de atac împotriva deciziei de refuz într-un termen de paisprezece zile de la primirea deciziei, iar împotriva unei respingeri implicite într-un termen de treizeci de zile de la expirarea termenului de răspuns, la instanța administrativă competentă să examineze acțiunea îndreptată împotriva deciziei rectificative. Acțiunea este introdusă prin intermediul directorului teritorial. Instanța se pronunță asupra acțiunii printr-o ordonanță care nu este supusă cenzurilor de atac.

(6) Atunci când se constată că datoria de impozite sau de contribuții sociale obligatorii a fost stabilită la un quantum superior sau inferior celui care este datorat, se emite o decizie rectificativă cu privire la diferență. Dacă există o plată excedentară, aceasta este compensată sau rambursată prin decizia rectificativă.

18 Articolul 87 din Zakon za zadalzheniata i dogovorite (Legea privind obligațiile și contractele) (denumit în continuare „ZZD”) prevede:

„(1) Dacă debitorul dintr-un contract sinalagmatic nu își îndeplinește obligațiile pentru un motiv care îi este imputabil, creditorul poate rezilia contractul cu condiția să îl pună în întârziere solicitându-i să le îndeplinească într-un termen adecvat și să îl informeze că la expirarea acestuia contractul se consideră reziliat. Punerea în întârziere trebuie formulată în scris în cazul în care contractul a fost încheiat în scris. [...]”

19 Articolul 88 din ZZD prevede:

„(1) Rezilierea are efect retroactiv, cu excepția contractelor cu executare succesivă sau periodică. Creditorul are dreptul la repararea prejudiciilor cauzate prin neexecutarea contractului. [...]”

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

20 La 6 februarie 2006, societatea „BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (denumită în continuare „Bulus” sau „locatorul”), a cărei succesoare în drepturi este Unicredit, a încheiat cu „Vizatel” OOD (denumită în continuare „locatarul”) un contract de leasing financiar cu opțiune de cumpărare, în temeiul căruia locatorul se angaja să cumpere un teren desemnat de locatar, să construiască o clădire pe terenul respectiv și să pună totul la dispoziția locatarului.

21 Acest contract era încheiat pentru o durată de 11 ani care începea să curgă de la începutul lunii următoare predării materiale a bunului care face obiectul contractului, în schimbul unei rate de leasing lunare. Acesta stipula că locatarul poate pune capăt anticipat contractului în cazul neplătirii

a cel puțin în trei rate de leasing de către locatar și poate solicita o despăgubire egală cu suma tuturor ratelor de leasing neplătite pe toată durata contractului de leasing financiar.

22 La 5 decembrie 2006, obiectul contractului a fost predat locatarului, iar la 28 decembrie 2007, locatorul a emis o factură cu TVA cu titlu de primă rată. Printr-o decizie rectificativă din 14 februarie 2008, administrația fiscală bulgară a constatat o datorie de TVA a Bulus, calculată pe o bază de impozitare egală cu suma ansamblului ratelor de leasing datorate pe toată durata contractului și, ulterior, a dedus-o dintr-o creanță fiscală pe care aceasta din urmă o deținea asupra fiscalului.

23 Deși locatorul a continuat să emită facturi cu TVA până la 29 octombrie 2010, iar apoi de la 4 august 2011 până la 31 august 2012, locatarul a încetat să achite ratele datorate începând cu luna aprilie a anului 2009. Ca urmare a neexecuției culpabile a obligațiilor sale de către locatar, Bulus a pus capăt în mod unilateral contractului de leasing financiar începând de la 6 iunie 2015.

24 Acestea sunt împrejurările în care Bulus a solicitat de la administrația fiscală bulgară rambursarea TVA-ului calculat în decizia rectificativă din 14 februarie 2008. Cererea sa a fost însă respinsă prin decizia serviciului fiscal competent, care a fost confirmată de Direktor.

25 Bulus a sesizat Administrativen sad Sofia (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) cu o acțiune îndreptată împotriva acestei decizii, pe care această instanță a respins-o.

26 UniCredit, succesoare în drepturi a Bulus, a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria). Ea susține în special că Administrativen sad Sofia (Tribunalul Administrativ din Sofia) a încălcat dreptul la reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în cazul rezilierii unui contract, garantat de articolul 90 din Directiva TVA.

27 Instanța de trimitere consideră că dreptul la corectarea bazei de impozitare în scopuri de TVA, atunci când această bază de impozitare este stabilită printr-o decizie rectificativă care a intrat în vigoare, iar nu printr-o factură, nu este aplicabilă, din moment ce este vorba despre un act administrativ de constatare a unei datorii fiscale. În plus, chiar presupunând că acest drept la corectare este aplicabil, ar fi necesar să se facă distincție între, pe de o parte, perioada în care ratele au fost achitate de locatar și pentru care nu este necesar să se efectueze o corectare a bazei de impozitare în scopuri de TVA și, pe de altă parte, perioada în care ratele nu au mai fost achitate de locatar până la rezilierea pentru neplătirea parțială și pentru care restabilirea situației anterioare încheierii contractului este, potrivit dreptului național, imposibilă. De asemenea, presupunând că am fi în prezența unui caz de neplătire parțială, iar nu de refuz, în sensul articolului 90 din Directiva TVA, instanța de trimitere subliniază că nicio dispoziție din dreptul bulgar nu reglementează modalitățile de reducere a bazei de impozitare stabilite printr-o decizie rectificativă în cazul neplătirii parțiale sau totale.

28 În sfârșit, instanța de trimitere ridică problema corectării bazei de impozitare în scopuri de TVA pentru perioada cuprinsă între rezilierea contractului și expirarea termenului prevăzut de acesta, din moment ce nu s-a stabilit, pe de o parte, că obiectul contractului a fost returnat locatorului înainte de expirarea termenului acestui contract și, pe de altă parte, că datoriile locatorului au fost definitiv achitate, având în vedere clauza acestui contract care prevedea plata unei despăgubiri locatorului în cazul rezilierii pentru neexecutare culpabilă.

29 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispoziția de la articolul 90 alineatul (1) din [Directiva TVA] permite, în cazul rezilierii unui



contract de leasing financiar, reducerea bazei de impozitare și restituirea TVA-ului stabilit printr-o decizie de impunere rectificativă care a intrat în vigoare asupra unei baze de impozitare constând din suma ratelor de leasing lunare aferente întregii perioade contractuale?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: care dintre cazurile menționate la articolul 90 alineatul (1) din [Directiva TVA] poate fi invocat de locator față de statul membru, la rezilierea contractului de leasing financiar ca urmare a neplătirii parțiale a ratelor de leasing datorate, pentru a obține reducerea bazei de impozitare a TVA-ului cu cuantumul ratelor datorate, dar neplătite pe perioada de la încetarea plății și până la data rezilierii contractului, dacă rezilierea nu este retroactivă, fapt confirmat chiar printr-o clauză a contractului?

3) Interpretarea articolului 90 alineatul (2) din [Directiva TVA] permite să se deducă, într-un caz precum cel de față, existența unei derogări de la articolul 90 alineatul (1) din [Directiva TVA]?

4) Interpretarea articolului 90 alineatul (1) din [Directiva TVA] permite să se considere că noțiunea de «refuz», utilizată în dispoziție, include cazul în care, în cadrul unui contract de leasing financiar cu transfer obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratelor de leasing, întrucât a reziliat contractul de leasing ca urmare a neexecutării contractului de către locatar, însă în condițiile în care conform contractului are dreptul la o despăgubire egală cu valoarea totală a ratelor de leasing neplătite, care ar urma să devină scadente până la expirarea perioadei de leasing?"

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

30 Potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii numai în ce privește aplicarea acestuia într-un nou stat membru începând de la data aderării acestuia la Uniunea Europeană (Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Saby și alții*, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 27, precum și Hotărârea din 21 noiembrie 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 34).

31 Rezultă de aici în special că Curtea nu este competentă să interpreteze directive ale Uniunii în materie de TVA atunci când perioada de recuperare a taxelor în discuție este anterioară aderării respectivului stat membru la Uniune (Hotărârea din 27 iunie 2018, *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, punctul 18).

32 În schimb, Curtea este competentă să interpreteze dreptul Uniunii atunci când faptele din litigiul principal sunt parțial ulterioare datei aderării statului membru la Uniune (Hotărârea din 15 aprilie 2010, *CIBA*, C-96/08, EU:C:2010:185, punctul 15) sau atunci când îmi au originea într-un contract încheiat înainte de aderarea statului membru la Uniune, iar această situație continuă să producă efecte după această dată (a se vedea prin analogie, în ceea ce privește un contract de concesiune, Hotărârea din 15 decembrie 2016, *Nemec*, C-256/15, EU:C:2016:954, punctele 22 și 23, precum și, în ceea ce privește constituirea prin contract a unor drepturi de uzufruct, Hotărârea din 6 martie 2018, *SEGRO și Horváth*, C-52/16 și C-113/16, EU:C:2018:157, punctele 38 și 40).

33 În speță, contractul de leasing financiar a fost încheiat în luna februarie a anului 2006, iar TVA-ul a devenit exigibil începând de la predarea materială a bunului care face obiectul contractului în luna decembrie a anului 2006. Faptele din litigiul principal și perioada de recuperare sunt, așadar, anterioare aderării Republicii Bulgaria la Uniune, la 1 ianuarie 2007.

34 Cu toate acestea, era vorba despre un contract cu executare succesivă care impunea locatarului să plătească timp de 11 ani rate de leasing supuse TVA-ului începând cu 28 decembrie 2006. Prin urmare, situația născută din acest contract a continuat să producă efecte după data aderării Republicii Bulgaria la Uniune.

35 Astfel, ținând seama de caracteristicile specifice ale acestui contract și de persistența efectelor sale juridice după data aderării acestui stat membru la Uniune, Curtea este competentă să soluționeze întrebările preliminare privind consecințele fiscale ale executării sale.

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### **Cu privire la prima întrebare**

36 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite, în cazul rezilierii unui contract de leasing financiar, o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA calculată forfetar printr-o decizie rectificativă cu privire la ansamblul ratelor de leasing datorate pe toată durata contractului, chiar dacă această decizie rectificativă ar fi intrat în vigoare și ar constitui astfel un „act administrativ” de constatare a unei datorii fiscale.

37 În această privință, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din această directivă, care vizează cazul anulării, al refuzului sau al neplătirii totale sau parțiale sau cazul în care prețul este redus după livrare, obligă statele membre să reducă baza de impozitare în scopuri de TVA și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației 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 căruia 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 6 decembrie 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 29 și jurisprudența citată).

38 Trebuie amintit de asemenea că, deși statele membre pot impune, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, aceste măsuri 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, acestea trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot fi utilizate, prin urmare, într-un mod care să repună sistematic în discuție neutralitatea TVA-ului (Hotărârea din 6 decembrie 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punctele 31 și 33).

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 (Hotărârea din 6 decembrie 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punctul 34).

40 Or, emiterea unei decizii rectificative precum cea în discuție în litigiul principal nu poate constitui o formalitate care urmărește să asigure colectarea în mod corect a TVA-ului și prevenirea evaziunii, în sensul articolului 273 din Directiva TVA.

41 Astfel, emiterea unei decizii rectificative precum cea în discuție în litigiul principal nu poate, prin ea însăși, să fie de natură să justifice faptul că persoana impozabilă nu mai poate invoca, ulterior, dreptul său la reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în cazul rezilierii contractului.

42 Aceasta este situația, înănd seama de principiile amintite mai sus, chiar dacă, astfel cum subliniază instanța de trimitere, decizia rectificativă ar fi dobândit, în temeiul normelor naționale, un caracter „stabil”, cu alte cuvinte nu ar mai fi supusă cenzurii de atac.

43 Rezultatul este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite, în cazul rezilierii unui contract de leasing financiar, o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA calculată forfaitar printr-o decizie rectificativă cu privire la ansamblul ratelor de leasing datorate pe toată durata contractului, chiar dacă această decizie rectificativă ar fi intrat în vigoare și ar constitui astfel un „act administrativ stabil” de constatare a unei datorii fiscale în temeiul dreptului național.

### **Cu privire la a doua-a patra întrebare**

#### *Cu privire la admisibilitatea celei de a patra întrebări*

44 Guvernul bulgar susține că cea de a patra întrebare este inadmisibilă. Pe de o parte, clauza care prevede o despăgubire în cazul rezilierii contractului pentru neexecutare culpabilă ar fi nulă, întrucât este contrară ordinii publice în dreptul național. Pe de altă parte, această întrebare ar privi un contract de leasing financiar furtiv, în timp ce contractul în discuție în litigiul principal cuprinde tocmai o oportunitate de cumpărare.

45 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul cooperării dintre Curtea și instanțele naționale, instituită la articolul 267 TFUE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punctul 47).

46 Rezultatul că întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Respingerea de către Curtea a unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 23 ianuarie 2019, M.A. și alții, C-661/17, EU:C:2019:53, punctul 50).

47 În plus, Curtea a statuat în mod repetat că nu este de competența sa, în cadrul unei trimeri preliminare, să se pronunțe cu privire la interpretarea dispozițiilor naționale și să hotărască dacă interpretarea dată de instanța națională este corectă, o astfel de interpretare fiind astfel de competență exclusivă a instanțelor naționale (Hotărârea din 16 februarie 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, punctul 21, precum și Hotărârea din 14 iunie 2017, Online Games și alții, C-685/15, EU:C:2017:452, punctul 45).

48 În sfârșit, este cert că, în cadrul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competentă să aplice normele dreptului Uniunii la o speță determinată. Revine, prin urmare, instanței de trimitere competența de a efectua calificările juridice necesare pentru soluționarea litigiului principal. În schimb, revine Curții obligația de a furniza toate indicațiile necesare pentru a o ghida în această apreciere, reformulând, dacă este cazul, întrebarea care îi este adresată (Hotărârea din 2 iulie 2015, *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 25 și jurisprudența citată).

49 În speță, guvernul bulgar susține că clauza care prevede o despăgubire în cazul rezilierii contractului pentru neexecutare culpabilă este nulă, întrucât este contrară ordinii publice în dreptul național. Or, nu este de competența Curții nici să se pronunțe cu privire la interpretarea dreptului național, nici să se asigure de exactitatea cadrului normativ și factual definit de instanța de trimitere.

50 Pe de altă parte, din dosarul de care dispune Curtea rezultă, astfel cum arată guvernul bulgar, că contractul de leasing financiar în discuție în litigiul principal cuprinde o opțiune de cumpărare. Cu toate acestea, menționarea, eronat la prima vedere, într-un pasaj din întrebarea preliminară, a lipsei opțiunii nu este de natură să determine caracterul pur ipotetic al întrebării preliminare. În plus, revine Curții, în cadrul unei trimiteri preliminare, sarcina de a oferi un răspuns util instanței de trimitere, reformulând, dacă este cazul, întrebarea care îi este adresată.

51 În aceste condiții, a patra întrebare, pe care Curtea o interpretează în sensul că se referă, astfel cum arată instanța de trimitere la punctul 4 din ordonanța sa de trimitere, la un contract de închiriere cu opțiune de cumpărare, este admisibilă.

#### *Cu privire la fond*

52 Prin intermediul întrebărilor a doua-a patra, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 90 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, există „refuz” sau „neplată” susceptibilă să intre sub incidența derogării de la obligația de reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA, prevăzută la alineatul (2) al acestui articol, pe de o parte, în lipsa plății unei părți din ratele de leasing datorate ale unui contract de leasing financiar pentru perioada cuprinsă între încetarea plăților și rezilierea contractului, în situația în care această reziliere nu are efect retroactiv, și, pe de altă parte, în lipsa plății unei despăgubiri datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului și care corespunde sumei tuturor ratelor de leasing neplătite până la expirarea acestui contract.

53 Articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA permite statelor membre, în cazul neplății totale sau parțiale a prețului, să deroge de la regula amintită la punctul 37 din prezenta hotărâre, potrivit căreia acestea sunt obligate să reducă, în consecință, baza de impozitare de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu este încasată de persoana impozabilă.

54 După cum Curtea a statuat deja, această facultate de derogare, care este strict limitată la cazurile neplății totale sau parțiale, este întemeiată pe ideea că 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).

55 Astfel, neplata prețului de achiziție nu repune părțile în situația lor anterioară încheierii contractului. Pe de o parte, cumpărătorul rămâne, cel puțin, obligat la plata integrală a prețului convenit inițial în cazul neplății totale sau a plății din prețul restant datorate în cazul neplății

parțiale. Pe de altă parte, vânzătorul dispune în continuare, în principiu, de creanța sa și o poate invoca în justiție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 29).

56 În aceste condiții, deși termenii de „anulare” și de „refuz” se referă la situații în care obligația debitorului de a se achita de datoria sa este fie stinsă complet, fie stabilită la un nivel stabilit în mod definitiv, neplata se caracterizează prin incertitudinea inerentă naturii sale nedefinitive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctele 30 și 31).

57 În ceea ce privește, în primul rând, ratele de leasing datorate pentru perioada cuprinsă între încetarea plăților și rezilierea contractului de leasing financiar în discuție, trebuie să se arate că, în speță, locatorul a reziliat acest contract începând cu 6 iunie 2015. Cu toate acestea, întrucât rezilierea nu este valabilă decât pentru viitor, în temeiul articolului 88 din ZZD, ratele contractului de leasing financiar neplătite de locatar înaintea datei rezilierii sale rămân datorate, iar locatorul continuă să dispună, în principiu, de creanța sa, cu posibilitatea de a o invoca în justiție.

58 Prin urmare, reducerea în consecință a bazei de impozitare în scopuri de TVA în cazul rezilierii prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu se poate aplica unei astfel de creanțe, care nu este repusă în discuție de rezilierea contractului de leasing financiar.

59 Rezultatul lipsei plății unei părți din ratele datorate pentru perioada anterioară rezilierii contractului constituie un caz de neplată parțială, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în temeiul căruia statul membru în cauză poate, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 53 și 54 din prezenta hotărâre, să își exercite facultatea de derogare de la obligația de reducere a bazei de impozitare prevăzută la alineatul (2) al acestui articol.

60 În această privință, Curtea a statuat deja că o dispoziție națională care, în enumerarea situațiilor în care baza de impozitare este redusă, nu o vizează pe cea a neplătii prețului operațiunii trebuie privită drept rezultatul exercitării de către statul membru a facultății de derogare care i-a fost acordată în temeiul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 24).

61 Or, instanța de trimitere afirmă că dreptul bulgar nu conține dispoziții care permit reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în cazul neplătii, întrucât articolul 115 din ZDDS nu prevede o asemenea corectare decât în cazul anulării sau al rezilierii. Prin urmare, trebuie să se considere că Republica Bulgaria și-a exercitat facultatea de derogare de la obligația de reducere a bazei de impozitare în cazul neplătii, astfel încât locatorul nu poate să se prevaleze de un asemenea drept.

62 În aceste condiții, incertitudinea privind recuperarea sumelor datorate poate fi luată în considerare, în conformitate cu principiul neutralității fiscale, privând persoana impozabilă de dreptul său la reducerea bazei de impozitare atât timp cât creanța nu prezintă un caracter definitiv nerecuperabil. Însă aceasta poate fi luată în considerare și prin acordarea reducerii atunci când persoana impozabilă demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria să nu fie onorată, fără a aduce atingere posibilității ca baza de impozitare să fie reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care ar interveni totuși plata. În aceste condiții, ar reveni autorităților naționale sarcina de a determina, cu respectarea principiului proporționalității și sub controlul instanței, dovezile unei durate prelungite probabile a neplătii care trebuie furnizate de persoana impozabilă în funcție de particularitățile dreptului național aplicabil. O asemenea modalitate ar fi la fel de eficace pentru atingerea obiectivului vizat, fiind în același timp mai puțin constrângătoare pentru persoana impozabilă, care asigură prefinanțarea TVA-ului colectându-l în contul statului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887,

punctul 27).

63 În această privință, s-a statuat că o asemenea constatare este valabilă cu atât mai mult în contextul unei legislații naționale în temeiul căreia certitudinea caracterului definitiv nerecuperabil al creanței nu poate fi dobândită, în practică, decât după aproximativ 10 ani. Un asemenea termen este, în orice caz, de natură să facă întreprinzătorii să suporte, atunci când se confruntă cu neplata unei facturi, un dezavantaj de trezorerie în raport cu concurenții lor din alte state membre, care ar fi în mod vădit susceptibil să bulverseze obiectivul de armonizare fiscală urmărit de Directiva TVA (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 28).

64 În speță, din decizia de trimitere reiese că locatarul a încetat să plătească ratele datorate începând din luna aprilie a anului 2009, respectiv de aproape 9 ani de la data deciziei de trimitere. Or, din cele ce preced rezultă că nerecuperarea pe termen prelungit de către persoana impozabilă a sumelor care îi sunt datorate conduce la a se considera că aceasta demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria să nu fie onorată, autoritățile naționale având sarcina de a se asigura, sub control judecătoresc, că aceasta este într-adevăr situația în lumina elementelor de probă furnizate în acest scop.

65 În aceste condiții, întrucât facultatea de derogare prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA nu are decât vocația de a combate incertitudinea legată de recuperarea sumelor datorate, aceasta nu se poate aplica într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, fără a aduce atingere posibilității ca baza de impozitare să fie reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care ar interveni totuși plata.

66 În ceea ce privește, în al doilea rând, despăgubirea datorată în cazul rezilierii anticipate a contractului, din decizia de trimitere reiese că contractul de leasing financiar stipula că locatorul poate solicita locatarului, în cazul rezilierii pentru neexecutare culpabilă, plata unei despăgubiri egale cu suma tuturor ratelor de leasing neplătite pe toată durata contractului, din care se scade valoarea reziduală a activului și redevența anuală calculată pe baza ratei dobânzii aplicabile pentru finanțarea operațiunii. Rezultă de aici că nu se poate considera că ratele contractului de leasing financiar sunt datorate după data rezilierii sale, sub rezerva aplicării unor dispoziții naționale contrare.

67 În această privință, Direktor, guvernul bulgar și Comisia Europeană susțin că plata convenită cu titlu de despăgubire nu constituie o adevărată indemnizație de reziliere, ci remunerația operațiunii care face obiectul contractului și este supusă ca atare TVA-ului.

68 De asemenea, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

69 În acest temei, potrivit Curții, calificarea drept „operațiune cu titlu oneros” implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, retribuția primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 31).

70 Mai precis, s-a statuat că suma prestabilă percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care

corespunde celei pe care acest operator ar fi primit?o în restul perioadei respective în lipsa unei asemenea rezilieri, trebuie s? fie considerat? remunera?ie pentru o prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros ?i supus? ca atare TVA?ului, chiar dac? o asemenea reziliere presupune dezactivarea produselor ?i serviciilor prev?zute prin contract înainte expir?rii perioadei minime de contractare convenite (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punctele 12, 45 ?i 57).

71 În spe??, în ceea ce prive?te mai întâi condi?ia referitoare la existen?a unor presta?ii reciproce care stabilesc o leg?tur? direct? între serviciul prestat ?i contrapresta?ia primit?, trebuie ar?tat c? plata, cu titlu de indemniza?ie de reziliere, a ratelor în cauz? este un element constitutiv al contractului în m?sura în care existen?a unei leg?turi juridice între p?r?i depinde de plata ratelor men?ionate.

72 Astfel, din elementele de care dispune Curtea reiese c?, în cadrul contractului de leasing financiar în cauz?, locatorul se angajase s? cumpere un teren desemnat de client, s? construiasc? o cl?dire pe acest teren ?i s? pun? totul la dispozi?ia locatarului. În schimb, locatarul trebuia s? pl?teasc? o rat? de leasing lunar? în quantum de 833,78 euro timp de 132 de luni, respectiv 11 ani, pentru finan?area opera?iunii în conformitate cu calendarul anexat la acest contract. Printr?un acord din 29 octombrie 2010, p?r?ile au constatat de altfel c? a fost finalizat? construc?ia bunului dat în leasing.

73 În plus, quantumul datorat în cazul rezilierii contractului înainte de termenul convenit corespunde exclusiv, astfel cum s?a precizat la punctul 66 din prezenta hot?râre, sumei tuturor ratelor de leasing nepl?tite pe toat? durata contractului. Sunt, a?adar, excluse atât redeven?a anual? calculat? pe baza ratei dobânzii aplicabile pentru finan?area opera?iunii, cât ?i valoarea rezidual? a activului care ar fi fost exigibil numai în cazul exercit?rii op?iunii. Prin urmare, plata sumei datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului permite locatorului s? încaseze acelea?i venituri ca cele pe care le?ar fi încasat în lipsa acesteia. Rezult? c?, în cadrul unui contract de tipul celui în discu?ie în litigiul principal, rezilierea nu schimb? realitatea economic? a rela?iei contractuale.

74 Astfel, este necesar s? se considere c?, într?un contract precum cel în discu?ie în litigiul principal, contrapresta?ia pentru quantumul pl?tit de locatar locatorului este constituit? din dreptul locatarului de a beneficia de executarea de c?tre acest operator a obliga?iilor precise care decurg din contract, chiar dac? locatarul nu dore?te sau nu poate s? pun? în aplicare acest drept pentru un motiv care îi este imputabil. Prin urmare, nu conteaz? dac? locatarul a dispus sau nu a mai dispus de bun de la data rezilierii contractului, din moment ce locatorul i?a oferit locatarului posibilitatea de a beneficia de presta?iile care decurg din contract, încetarea acestora nefiindu?i imputabil?.

75 În continuare, în ceea ce prive?te condi?ia referitoare la faptul c? sumele pl?tite constituie contrapresta?ia efectiv? a unui serviciu individualizabil, trebuie amintit c?, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, obliga?iile care îi revin locatorului ?i quantumul facturat locatarului în cazul rezilierii anticipate a contractului au fost stabilite cu ocazia încheierii acestui contract. În plus, suma datorat? în caz de reziliere anticipat? corespunde quantumului total al ratelor lunare exigibile, care devin imediat exigibile f?r? ca realitatea economic? a rela?iei contractuale s? fie modificat?.

76 Rezult? din aceasta c? trebuie s? se considere c? suma datorat? în caz de reziliere anticipat? face parte integrant? din quantumul total pe care locatarul se angajase s? îl pl?teasc? pentru executarea de c?tre locator a obliga?iilor sale contractuale.

77 Împrejurarea c? administra?ia fiscal? bulgar? a calculat TVA?ul pe o baz? de impozitare

egal? cu suma ansamblului ratelor de leasing datorate pe toat? durata contractului, ceea ce se pare c? Bulus nu a contestat, confirm? de altfel faptul c? sumele în cauz? constituie contrapresta?ia unei presta?ii autonome ?i individualizabile.

78 În consecin??, trebuie s? se considere c? o indemniza?ie de reziliere precum cea în discu?ie în litigiul principal constituie remunera?ia opera?iunii care face obiectul contractului de leasing financiar ?i este supus? ca atare TVA?ului.

79 Prin urmare, trebuie s? se stabileasc? dac? exist? „refuz” sau „neplat?”, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în lipsa pl??ii ratelor corespunz?toare sumei tuturor ratelor de leasing nepl?tite de la reziliere pân? la expirarea contractului.

80 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 66 din prezenta hot?râre, asemenea sume pot fi considerate ca fiind datorate, astfel încât locatorul continu? s? dispun?, în principiu, de crean?a sa, cu posibilitatea de a o invoca în justi?ie. Prin urmare, recuperarea ratelor datorate pentru perioada ulterioar? rezilierii contractului prezint?, la prima vedere, un caracter incert.

81 De altfel, întrucât persoana impozabil? demonstreaz? existen?a unei probabilit??i rezonabile ca datoria corespunz?toare ratelor anterioare rezilierii contractului s? nu fie onorat?, ?inând seama de lipsa recuper?rii sumelor datorate pentru o perioad? de aproape 9 ani, aspect a c?rui verificare revine instan?ei de trimitere, este necesar s? se considere c?, într?un litigiu precum cel principal, o asemenea probabilitate se aplic? ?i ratelor ulterioare rezilierii contractului.

82 În aceste condi?ii, facultatea de derogare prev?zută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA nu se poate aplica nici pentru perioada ulterioar? rezilierii contractului, f?r? a aduce atingere posibilit??ii ca baza de impozitare s? fie reevaluat? în sensul major?rii în ipoteza în care ar interveni totu?i plata.

83 Rezult? c? este necesar s? se r?spund? la a doua-a patra întrebare c? articolul 90 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c?, într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, lipsa pl??ii unei p?r?i din ratele de leasing datorate ale unui contract de leasing financiar pentru perioada cuprins? între încetarea pl??ilor ?i rezilierea neretroactiv? a contractului, pe de o parte, ?i lipsa pl??ii unei desp?gubiri datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului, corespunz?toare sumei tuturor ratelor de leasing nepl?tite pân? la expirarea acestui contract, pe de alt? parte, constituie un caz de neplat? susceptibil s? intre sub inciden?a derog?rii de la obliga?ia de reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA, prev?zută la alineatul (2) al acestui articol, cu excep?ia cazului în care persoana impozabil? demonstreaz? existen?a unei probabilit??i rezonabile ca datoria s? nu fie onorat?, aspect a c?rui verificare revine instan?ei de trimitere.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

84 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

**1) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c? permite, în cazul rezilierii unui contract de leasing financiar, o reducere a bazei de impozitare în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugată calculat? forfaitar printr?o decizie rectificativ? cu privire la ansamblul ratelor de leasing datorate pe toat? durata contractului, chiar dac? aceast? decizie rectificativ? ar fi intrat în vigoare ?i ar constitui astfel un „act**



administrativ stabil” de constatare a unei datorii fiscale în temeiul dreptului național.

2) **Articolul 90 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, lipsa plății unei părți din ratele de leasing datorate ale unui contract de leasing financiar pentru perioada cuprinsă între încetarea plăților și rezilierea neretroactivă a contractului, pe de o parte, și lipsa plății unei despăgubiri datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului, corespunzătoare sumei tuturor ratelor de leasing neplătite până la expirarea acestui contract, pe de altă parte, constituie un caz de neplată susceptibil să intre sub incidența derogării de la obligația de reducere a bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, prevăzută la alineatul (2) al acestui articol, cu excepția cazului în care persoana impozabilă demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria să nu fie onorată, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.**

Semnături

\* Limba de procedură: bulgara.