Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

28 mai 2020*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 – Articolele 184-186 – Principul neutralității TVA-ului – Regularizarea deducerii inițiale a taxei – Rabaturi acordate pentru livrări intracomunitare și interne de bunuri”

În cauza C-684/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 26 septembrie 2018, primită de Curte la 6 noiembrie 2018, în procedura

World Comm Trading Gfz SRL

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul S. Rodin, președinte de cameră, și doamna K. Jürimäe (raportoare) și domnul N. Piçarra, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru World Comm Trading Gfz SRL, de L. Ionescu-Donoiu, avocată;

– pentru guvernul român, inițial de E. Gane, de R. I. Hațieganu și de C.-R. Canțăr, iar ulterior de E. Gane și de R. I. Hațieganu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: româna.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 03, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între World Comm Trading Gfz SRL (denumită în continuare „World Comm Trading”), societate stabilită în România, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (România), pe de altă parte, în legătură cu o regularizare a TVA-ului impusă societății World Comm Trading ca urmare a rabaturilor care i-au fost acordate pentru livrări intracomunitare și interne de bunuri supuse acestei taxe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul anulării, [al rezilierii, al rezoluțiunii,] 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 această directivă 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 Potrivit articolului 186 din aceeași directivă:

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

Dreptul român

7 Articolul 138 litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevedea:

„Baza de impozitare se reduce […] în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la articolul 137 alineatul (3) litera a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.”

8 Potrivit articolului 138[1] alineatul (1) din Codul fiscal:

„Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri baza de impozitare se stabilește pe baza acelorași elemente utilizate conform articolului 137 pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării acelorași bunuri în interiorul țării. În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, conform articolului 130[1] alineatul (2) litera a), baza de impozitare se determină în conformitate cu prevederile articolului 137 alineatul (1) litera c) și ale articolului 137 alineatul (2).”

9 Punctul 19 alineatul (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea în vigoare în luna decembrie 2008, prevedea:

„În sensul articolului 137 alineatul (3) litera a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. În acest scop în factura emisă se va consemna contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fără taxă, iar pe un rând separat se va înscrie suma cu care este redusă baza impozabilă, care se scade. [TVA] se aplică asupra diferenței rezultate.”

10 Potrivit punctului 20 din această hotărâre a guvernului:

„(1) În situațiile prevăzute la articolul 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării, sau după facturarea livrării/prestării chiar dacă livrarea/prestarea nu au fost efectuate, dar evenimentele prevăzute la articolul 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor articolului 148 litera b) și articolului 149 alineatul (4) litera e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la articolul 138 literele a)-c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 World Comm Trading, societate stabilită în România, a încheiat, la 1 aprilie 2004, un contract de distribuție de produse de telefonie mobilă cu Nokia Corporation (denumită în continuare „Nokia”).

12 În temeiul acestui contract, World Comm Trading a achiziționat de la Nokia mai multe produse de telefonie mobilă. Produsele menționate au făcut obiectul unor livrări efectuate societății World Comm Trading de Nokia din Finlanda, din Germania, din Ungaria și din România.

13 Pentru livrările intracomunitare ale acestor produse efectuate din Finlanda, din Germania și din Ungaria, Nokia utiliza codurile sale de TVA finlandez, german și, respectiv, maghiar. Pentru livrările menționate, Nokia a emis facturi scutite de TVA, iar World Comm Trading a înregistrat TVA-ul în România, aplicând mecanismul taxării inverse.

14 Pentru livrările interne ale respectivelor produse din România, Nokia a emis facturi de pe codul său de TVA românesc, iar World Comm Trading a înregistrat TVA-ul ca TVA deductibil.

15 Nokia acorda trimestrial societății World Comm Trading rabaturi cantitative pentru vânzarea produselor de telefonie mobilă, și anume reduceri de prețuri acordate atunci când era atins un anumit prag de volum. Acest prag de volum a fost calculat independent de locul livrării produselor.

16 Pentru aceste rabaturi, Nokia emitea trimestrial o singură factură în care era înscris un sold negativ, însoțit de semnul „-” (minus). Această factură cuprindea codul său de TVA finlandez, chiar dacă o parte dintre produsele vizate de aceleași rabaturi fuseseră livrate din România. World Comm Trading înregistra ulterior TVA-ul corespunzător prin aplicarea mecanismului taxării inverse. Astfel, World Comm Trading înregistra întreaga sumă corespunzătoare rabaturilor obținute ca fiind aferentă unor operațiuni intracomunitare.

17 În urma unei inspecții, autoritățile fiscale române au constatat că World Comm Trading înregistrase TVA-ul în mod eronat, nefăcând distincție între livrările interne și livrările intracomunitare. Potrivit acestor autorități, World Comm Trading ar fi trebuit să înregistreze TVA-ul aferent rabaturilor legate de livrările interne separat de cel aferent rabaturilor legate de livrările intracomunitare ale produselor în cauză. În consecință, autoritățile fiscale au emis o decizie de impunere în cuantum total de 821 377 de lei românești (RON) (aproximativ 173 855,84 euro), care cuprindea de asemenea dobânzi și penalități de întârziere.

18 În această privință, instanța de trimitere, Curtea de Apel București (România), precizează, în răspunsul său la o cerere de lămuriri adresată de Curte, că suma menționată corespundea diferenței dintre cuantumul deducerii inițiale și un cuantum reevaluat al TVA-ului deductibil, ținând seama de baza de impozitare ajustată ca urmare a rabaturilor obținute pentru livrările interne ale produselor de telefonie mobilă în România.

19 Prin decizia din 30 octombrie 2014, Agenția Națională de Administrare Fiscală a respins contestația formulată de World Comm Trading împotriva deciziei de impunere menționate la punctul 17 din prezenta hotărâre.

20 După respingerea acțiunii sale împotriva acestei decizii de către Tribunalul București (România), World Comm Trading a formulat apel împotriva deciziei respective la instanța de trimitere.

21 În fața acesteia, World Comm Trading susține că cerința administrației fiscale de a înregistra separat TVA-ul aferent rabaturilor legate de livrările interne și pe cel aferent rabaturilor legate de livrările intracomunitare constituie un formalism excesiv. Bugetul statului nu ar fi afectat de modul în care ea a înregistrat aceste rabaturi acordate de Nokia. Pe de altă parte, cerința menționată ar fi contrară principiului neutralității TVA-ului, dat fiind că, la momentul inspecției fiscale, Nokia își încetase activitatea în România și nu mai putea emite o factură cu codul de TVA românesc pentru rabaturile cantitative legate de livrările interne ale produselor de telefonie mobilă în România.

22 Având în vedere aceste argumente, instanța de trimitere ridică problema dacă unei societăți care a fost considerată ca îndeplinind condițiile de fond pentru a ajusta dreptul său de deducere a TVA-ului i s-ar putea refuza ajustarea menționată pentru motivul că legislația națională sau practica administrativă națională interzic deducerea TVA-ului în cazul în care un furnizor a emis o singură factură, atât pentru produsele care au făcut obiectul unor livrări interne, cât și pentru produsele care au făcut obiectul unor livrări intracomunitare.

23 În această privință, instanța de trimitere ridică mai precis problema dacă principiul proporționalității se opune ca autoritățile fiscale naționale să impună World Comm Trading restituirea diferenței dintre cuantumul deducerii inițiale și un cuantum reevaluat al TVA-ului deductibil. Ea solicită în special să se stabilească dacă autoritățile menționate pot impune o astfel de restituire, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care baza de impozitare a fost ajustată ca urmare a rabaturilor obținute pentru livrările produselor de telefonie mobilă efectuate în România, în condițiile în care Nokia își încetase activitatea în respectivul stat membru și nu mai era în măsură să emită o factură pentru rabaturile legate de livrările interne cu codul său de TVA românesc.

24 Pe de altă parte, referindu-se la articolul 90 din Directiva TVA, care ar lăsa statelor membre sarcina de a stabili condițiile concrete în care se reduce o bază de impozitare, instanța de trimitere ridică problema dacă această dispoziție le obligă să adopte o legislație clară și previzibilă în raport cu condițiile de formă și de fond necesare pentru exercitarea dreptului de deducere. În lipsa unei astfel de legislații naționale, instanța menționată dorește să afle dacă este posibil să se refuze un drept de deducere a TVA-ului.

25 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 90 din [Directiva TVA] și principiul neutralității TVA-ului se opun unei legislații naționale (sau unei practici administrative întemeiate pe o legislație neclară) care refuză unei societăți dreptul de deducere a TVA-ului proporțional cu valoarea discountului aplicat unor livrări de bunuri interne, pe motiv că factura fiscală emisă de furnizorul intracomunitar (în calitate de reprezentant al unui grup economic) evidențiază discountul global, acordat atât pentru produsele [care au făcut obiectul livrărilor intracomunitare], cât și pentru cele [care au făcut obiectul livrărilor interne] furnizate în baza aceluiași contract-cadru, dar înregistrate ca achiziție din statul membru de referință (de la un membru al grupului, cu alt cod de TVA decât cel din factura de discount)?

2) Dacă răspunsul la prima întrebare este negativ, principiul proporționalității se opune ca beneficiarului să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului proporțional cu valoarea discountului acordat global de furnizorul intracomunitar, în ipoteza în care furnizorul local (membrul aceluiași grup) și-a încetat activitatea economică și nu își mai poate reduce baza de impozitare a livrării prin emiterea unei facturi cu propriul cod de TVA, în vederea rambursării diferenței de TVA colectată suplimentar?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

26 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite la articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. În această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea din 11 martie 2020, Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, punctul 25).

27 În speță, este necesar să se observe că prima întrebare privește interpretarea articolului 90 din Directiva TVA, care vizează, la alineatul (1), cazul anulării, al rezilierii, al rezoluțiunii, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau cazul în care prețul este redus după livrare și obligă statele membre să reducă baza de impozitare, precum 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 aceasta (Hotărârea din 3 iulie 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punctul 37 și jurisprudența citată).

28 Or, astfel cum reiese din indicațiile furnizate de instanța de trimitere, prin intermediul primei întrebări se urmărește să se stabilească dacă autoritățile fiscale naționale sunt îndreptățite să adreseze unei persoane impozabile o decizie de impunere, care rezultă dintr-o regularizare a unei deduceri inițiale, ca urmare a obținerii unor rabaturi pentru livrări interne de bunuri.

29 Or, articolul 185 din Directiva TVA privește tocmai regularizarea unei deduceri inițiale, printre altele atunci când se obțin reduceri de preț după întocmirea declarației privind TVA-ul.

30 Prin urmare, prima întrebare trebuie înțeleasă ca urmărind să se stabilească dacă articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că autoritățile fiscale naționale pot impune unei persoane impozabile o regularizare a deducerii inițiale a TVA-ului, atunci când, ca urmare a obținerii de către aceasta a unor rabaturi pentru livrări interne de bunuri, autoritățile menționate consideră că deducerea inițială a TVA-ului era mai mare decât cea la care are dreptul respectiva persoană impozabilă.

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

32 În ceea ce privește regularizarea deducerii TVA-ului achitat în amonte, articolul 184 din Directiva TVA prevede că deducerea inițială trebuie regularizată atunci când este mai mică sau mai mare decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

33 Din cuprinsul articolului 185 alineatul (1) din această directivă reiese că regularizarea unei deduceri inițiale trebuie efectuată în special în cazul în care, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, iar aceasta în special atunci când se obțin reduceri de preț.

34 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 efectuat în așa fel încât cuantumul deducerilor efectuate în final să corespundă celui al deducerilor pe care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă modificarea respectivă ar fi fost luată inițial în considerare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punctul 47).

35 În speță, astfel cum reiese din indicațiile furnizate de instanța de trimitere, rabaturile obținute de World Comm Trading, aferente livrărilor interne ale produselor de telefonie mobilă în România, au redus cuantumul TVA-ului deductibil pentru aceste livrări, astfel cum a fost calculat inițial de autoritățile fiscale.

36 Într-un asemenea caz, după cum reiese din jurisprudența Curții amintită la punctul 34 din prezenta hotărâre, este necesar să se regularizeze deducerea inițială a TVA-ului, astfel încât, prin această modificare, cuantumul deducerii menționate să corespundă, în final, celui la care persoana impozabilă ar fi avut dreptul dacă modificarea respectivă ar fi fost luată inițial în considerare.

37 Faptul că persoana impozabilă nu dispune de o factură distinctă, aferentă rabaturilor acordate pentru livrările interne, emisă de furnizorul național, ci numai de o factură globală emisă de furnizorul intracomunitar, care afectează de asemenea baza de impozitare a livrărilor interne, nu o exonerează de

respectarea cerinței de regularizare a deducerii inițiale a TVA-ului, ca urmare a reducerii de preț obținute, această cerință făcând parte integrantă din sistemul de deducere a TVA-ului instituit de Directiva TVA.

38 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că autoritățile fiscale naționale trebuie să impună unei persoane impozabile o regularizare a deducerii inițiale a TVA-ului atunci când, ca urmare a obținerii de către aceasta a unor rabaturi pentru livrări interne de bunuri, autoritățile menționate consideră că deducerea inițială era mai mare decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

Cu privire la cea de a doua întrebare

39 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o regularizare a unei deduceri inițiale a TVA-ului se impune în privința unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru chiar și atunci când furnizorul persoanei impozabile menționate și-a încetat activitățile în acest stat membru, iar respectivul furnizor nu mai poate, din acest motiv, să solicite rambursarea unei părți din TVA-ul pe care l-a achitat.

40 În speță, din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că, în fața acestei instanțe, World Comm Trading, pentru a se opune regularizării TVA-ului, se întemeiază pe faptul că furnizorul său, care și-a încetat activitatea în România, nu mai este înregistrat în scopuri de TVA în acest stat membru și, prin urmare, nu mai este în măsură să emită o factură pentru rabaturile aferente livrărilor naționale cu un cod de TVA românesc și nici să solicite autorităților fiscale române rambursarea unei părți din TVA-ul pe care îl achitase.

41 În această privință, trebuie să se constate că împrejurarea că TVA-ul datorat de furnizorul persoanei impozabile nu ar fi el însuși regularizat nu are nicio influență asupra dreptului administrației fiscale naționale competente de a solicita regularizarea TVA-ului dedus de o persoană impozabilă.

42 Astfel, pe de o parte, o asemenea împrejurare nu figurează printre derogările prevăzute la articolul 185 alineatul (2) din Directiva TVA, care enumeră diferitele cazuri care nu conduc la regularizarea unei deduceri inițiale.

43 Pe de altă parte, potrivit jurisprudenței Curții, împrejurarea că TVA-ul datorat de furnizorul unei persoane impozabile nu ar fi el însuși regularizat nu are efecte asupra dreptului administrației fiscale de a obține restituirea TVA-ului dedus de o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 57).

44 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 185 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o regularizare a unei deduceri inițiale a TVA-ului se impune în privința unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru chiar și atunci când furnizorul persoanei impozabile menționate și-a încetat activitățile în acest stat membru, iar respectivul furnizor nu mai poate, din acest motiv, să solicite rambursarea unei părți din TVA-ul pe care l-a achitat.

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 noua) declară:

1) **Articolul 185 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că autoritățile fiscale naționale trebuie să impună unei persoane impozabile o regularizare a deducerii inițiale a taxei pe valoare adăugată atunci când, ca urmare a obținerii de către aceasta a unor rabaturi pentru livrări interne de bunuri, autoritățile menționate consideră că deducerea inițială era mai mare decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.**

2) **Articolul 185 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o regularizare a unei deduceri inițiale a taxei pe valoarea adăugată (TVA) se impune în privința unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru chiar și atunci când furnizorul persoanei impozabile menționate și-a încetat activitățile în acest stat membru, iar respectivul furnizor nu mai poate, din acest motiv, să solicite rambursarea unei părți din TVA-ul pe care l-a achitat.**

Rodin Jürimäe Piçarra

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 28 mai 2020.

Grefier
A. Calot Escobar

Președintele camerei a noua
S. Rodin