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 „Obzhalvane 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, advokati;

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane 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,

* Limba de procedură: bulgara.

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 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 „UniCredit Leasing” EAD (denumită în continuare „UniCredit”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [directorul Direcției „Căi de atac și practică în materie de fiscalitate și de securitate socială” din Sofia al Agenției Naționale a Veniturilor Publice (NAP), Bulgaria] (denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a-i acorda o regularizare a cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate și referitoare la ratele neplătite ale unui contract de leasing financiar.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Actul de aderare a Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană

3 Potrivit articolului 2 din Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203):

„De la data aderării, dispozițiile tratatelor originare și actele adoptate de instituții și de Banca Centrală Europeană înainte de aderare sunt obligatorii pentru Bulgaria și România și se aplică în aceste state în condițiile stabilite prin aceste tratate și prin prezentul act.”

Directiva TVA

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

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

5 Articolul 14 din această directivă prevede:

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

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

(a) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații;

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plata 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 exigibilă 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 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)."

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 acont, într-un termen de cinci zile începând de la data rambursării, a compensării sau a altei transmiteri cu titlu oneros a cuantumului acontului prevăzut, pentru cuantumul 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 cuantumul 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 stabilească, pentru fiecare dintre părți, un proces-verbal care menționează:

1. motivul anulării;

2. numărul și data documentului anulat;

3. numărul și data de emitere a noului document;

4. semnătura persoanelor care au întocmit procesul-verbal pentru fiecare dintre părți.

(5) Toate exemplarele documentelor anulate sunt păstrate de emitent și sunt înregistrate în contabilitățile furnizorului și destinatarului în conformitate cu regulamentul de aplicare a legii."

13 Articolul 9 din dispozițiile tranzitorii și finale ale ZDDS prevede:

„(1) Atunci când, în temeiul unui contract de leasing financiar, bunurile sunt puse efectiv la dispoziție înainte de intrarea în vigoare a prezentei legi, toate plățile următoare (rate lunare de rambursare) în executarea acestui contract datorate după intrarea în vigoare [a ZDDS] sunt considerate operațiuni individuale, al căror fapt generator intervine la data plății, sau, dacă ea este anterioară, la data la care aceasta a devenit exigibilă.

(2) Alineatul (1) se aplică numai dacă, în termen de o lună de la intrarea în vigoare [a ZDDS], persoana impozabilă (furnizorul) depune la Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor la care este înregistrat o listă pe care figurează în mod obligatoriu următoarele informații:

1. destinatarul în temeiul contractelor menționate la punctul 1;

2. numărul și cuantumul ratelor lunare în temeiul tuturor contractelor pentru care a fost emis un document fiscal, dar care nu au fost plătite;

3. numărul și cuantumul ratelor lunare în temeiul tuturor contractelor pentru care faptul generator în sensul alineatului (1) va interveni după intrarea în vigoare a prezentei legi.

(3) Pentru contractele care nu figurează pe o listă depusă în conformitate cu alineatul (2), se consideră că, la data intrării în vigoare [a ZDDS], persoana impozabilă efectuează o operațiune în sensul articolului 6 alineatul (2) punctul 3, a cărei bază de impozitare este echivalentă cu suma ratelor lunare datorate după intrarea în vigoare [a ZDDS], fără TVA-ul datorat pentru acestea."

14 Articolul 128 din Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (Codul de procedură în materie de impozite și de contribuții sociale) (DV nr. 105 din 29 decembrie 2005, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2006, denumit în continuare „DOPK", prevede:

„(1) Sumele plătite sau percepute în mod necuvenit pentru impozite, contribuții sociale obligatorii, amenzi și sancțiuni pecuniare impuse de serviciile fiscale, precum și cuantumurile care pot fi rambursate de Agenția Națională de Administrare Fiscală în temeiul legislației privind impozitele sau securitatea socială trebuie să fie compensate de serviciile fiscale pentru rambursarea datoriilor publice exigibile colectate de Agenția Națională de Administrare Fiscală. Este posibilă efectuarea unei compensări cu o datorie prescrisă atunci când datoria debitorului a devenit exigibilă înainte ca datoria sa să fie prescrisă. […]"

15 Articolul 129 din DOPK prevede:

„(1) Compensarea sau rambursarea poate fi efectuată la inițiativa administrației fiscale sau la cererea scrisă a persoanei interesate. Cererea de compensare sau de rambursare se examinează dacă este depusă în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care intervine faptul generator al rambursării, cu excepția cazului în care legea prevede altfel.

[…]

(3) (completat în DV nr. 108 din 2007) Decizia de compensare sau de rambursare trebuie emisă în termen de 30 de zile de la primirea cererii dacă nu se dispune niciun control înainte de expirarea acestui termen. Chiar în cazul compensării sau al rambursării, inclusiv atunci când decizia menționată în prima teză face obiectul unei căi de atac, datoriile de impozite sau de contribuții sociale obligatorii pot face obiectul unui control. Dacă decizia face obiectul unei acțiuni contencioase, se poate emite o decizie rectificativă până la momentul intrării în vigoare a deciziei judecătorești.

[…]

(7) Deciziile de compensare sau de rambursare sunt supuse căilor de atac potrivit modalităților prevăzute pentru căile de atac împotriva deciziilor rectificative.”

16 Articolul 133 din DOPK prevede:

„(1) O datorie de impozite sau de contribuții sociale obligatorii constatată printr-o decizie rectificativă care a intrat în vigoare și care nu a făcut obiectul unei acțiuni în justiție poate fi modificată la inițiativa serviciului fiscal sau la cererea persoanei controlate.

(2) Datoria se modifică pentru următoarele motive:

1. în cazul în care apar noi împrejurări sau noi probe scrise esențiale pentru constatarea datoriilor de impozite sau de contribuții sociale obligatorii, pe care persoana sau serviciul care a emis decizia rectificativă nu putea să le cunoască înainte de:
   a) emiterea deciziei rectificative, atunci când această decizie nu a făcut obiectul unei căi de atac;
   b) intrarea în vigoare a deciziei rectificative, atunci când această decizie a făcut obiectul unei căi de atac.

2. atunci când se constată de către o instanță legal sesizată că explicațiile scrise date de un terț, concluziile experților sau declarațiile scrise, pe baza cărora se constată datoria de impozite sau de contribuții sociale obligatorii, sunt false sau că destinatarul deciziei, reprezentantul său ori serviciul fiscal care a participat la constatarea impozitelor sau contribuțiilor sociale obligatorii sau care a examinat calea de atac împotriva deciziei rectificative a săvârșit o infracțiune;

3. atunci când constatarea datoriei se întemeiază pe un document recunoscut legal pe cale jurisdicțională drept fals, drept conținând informații false sau ca făcând obiectul unei contrafaceri;

4. atunci când constatarea datoriei se întemeiază pe un act al unei instanțe sau al unei alte autorități de stat care a fost ulterior anulat;

5. atunci când o altă decizie rectificativă contrară care a intrat în vigoare a fost emisă cu privire la aceleași datorii, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași persoană impozabilă. […]”

17 Articolul 134 din DOPK are următorul cuprins:

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

(6) Atunci când se constată că datoria de impozite sau de contribuții sociale obligatorii a fost stabilită la un cuantum 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) (denumită 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 locatorul poate pune capăt anticipat contractului în cazul neplății a cel puțin 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 fiscului.

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 neexecutării 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 neplată 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 neplată 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 neplății 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 locatarului 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 neplății 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, Słaby 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 își 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 neplății 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 cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (Hotărârea din 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, ținând 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 căilor de atac.

43 Rezultă că 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 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 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 fără opțiune, în timp ce contractul în discuție în litigiul principal cuprinde tocmai o opțiune de cumpărare.

45 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul cooperării dintre Curte 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 Rezultă 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 cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Respingerea de către Curte 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 trimiteri 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 competența 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-i 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, eronată 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 părții 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 Rezultă că lipsa 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 neplății 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 neplății, 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 neplății, 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 neplății 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 precedă 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 scad 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 prestabilită 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 să fie considerată remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare TVA-ului, chiar dacă o asemenea reziliere presupune dezactivarea produselor și serviciilor prevăzute prin contract înaintea expirării perioadei minime de contractare convenite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctele 12, 45 și 57).

71 În speță, în ceea ce privește mai întâi condiția referitoare la existența unor prestații reciproce care stabilesc o legătură directă între serviciul prestat și contraprestația primită, trebuie arătat că plata, cu titlu de indemnizație de reziliere, a ratelor în cauză este un element constitutiv al contractului în măsura în care existența unei legături juridice între părți depinde de plata ratelor menționate.

72 Astfel, din elementele de care dispune Curtea reiese că, în cadrul contractului de leasing financiar în cauză, locatorul se angajase să cumpere un teren desemnat de client, să construiască o clădire pe acest teren și să pună totul la dispoziția locatarului. În schimb, locatarul trebuia să plătească o rată de leasing lunară în cuantum de 833,78 euro timp de 132 de luni, respectiv 11 ani, pentru finanțarea operațiunii în conformitate cu calendarul anexat la acest contract. Printr-un acord din 29 octombrie 2010, părțile au constatat de altfel că a fost finalizată construcția bunului dat în leasing.

73 În plus, cuantumul datorat în cazul rezilierii contractului înainte de termenul convenit corespunde exclusiv, astfel cum s-a precizat la punctul 66 din prezenta hotărâre, sumei tuturor ratelor de leasing neplătite pe toată durata contractului. Sunt, așadar, excluse atât redevența anuală calculată pe baza ratei dobânzii aplicabile pentru finanțarea operațiunii, cât și valoarea reziduală a activului care ar fi fost exigibil numai în cazul exercitării opțiunii. Prin urmare, plata sumei datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului permite locatorului să încaseze aceleași venituri ca cele pe care le-ar fi încasat în lipsa acesteia. Rezultă că, în cadrul unui contract de tipul celui în discuție în litigiul principal, rezilierea nu schimbă realitatea economică a relației contractuale.

74 Astfel, este necesar să se considere că, într-un contract precum cel în discuție în litigiul principal, contraprestația pentru cuantumul plătit de locatar locatorului este constituită din dreptul locatarului de a beneficia de executarea de către acest operator a obligațiilor precise care decurg din contract, chiar dacă locatarul nu dorește sau nu poate să pună în aplicare acest drept pentru un motiv care îi este imputabil. Prin urmare, nu contează dacă 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 prestațiile care decurg din contract, încetarea acestora nefiindu-i imputabilă.

75 În continuare, în ceea ce privește condiția referitoare la faptul că sumele plătite constituie contraprestația efectivă a unui serviciu individualizabil, trebuie amintit că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, obligațiile care îi revin locatorului și cuantumul facturat locatarului în cazul rezilierii anticipate a contractului au fost stabilite cu ocazia încheierii acestui contract. În plus, suma datorată în caz de reziliere anticipată corespunde cuantumului total al ratelor lunare exigibile, care devin imediat exigibile fără ca realitatea economică a relației contractuale să fie modificată.

76 Rezultă din aceasta că trebuie să se considere că suma datorată în caz de reziliere anticipată face parte integrantă din cuantumul total pe care locatarul se angajase să îl plătească pentru executarea de către locator a obligațiilor sale contractuale.

77 Împrejurarea că administrația fiscală bulgară a calculat TVA-ul pe o bază de impozitare egală cu suma ansamblului ratelor de leasing datorate pe toată durata contractului, ceea ce se pare că Bulus nu a contestat, confirmă de altfel faptul că sumele în cauză constituie contraprestația unei prestații autonome și individualizabile.

78 În consecință, trebuie să se considere că o indemnizație de reziliere precum cea în discuție în litigiul principal constituie remunerația operațiunii care face obiectul contractului de leasing financiar și este supusă ca atare TVA-ului.

79 Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă există „refuz” sau „neplată”, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în lipsa plății ratelor corespunzătoare sumei tuturor ratelor de leasing neplătite de la reziliere până la expirarea contractului.

80 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 66 din prezenta hotărâre, asemenea sume pot fi considerate ca fiind datorate, astfel încât locatorul continuă să dispună, în principiu, de creanța sa, cu posibilitatea de a o invoca în justiție. Prin urmare, recuperarea ratelor datorate pentru perioada ulterioară rezilierii contractului prezintă, la prima vedere, un caracter incert.

81 De altfel, întrucât persoana impozabilă demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria corespunzătoare ratelor anterioare rezilierii contractului să nu fie onorată, ținând seama de lipsa recuperării sumelor datorate pentru o perioadă de aproape 9 ani, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, este necesar să se considere că, într-un litigiu precum cel principal, o asemenea probabilitate se aplică și ratelor ulterioare rezilierii contractului.

82 În aceste condiții, facultatea de derogare prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din Directiva TVA nu se poate aplica nici pentru perioada ulterioară rezilierii contractului, fără a aduce atingere posibilității ca baza de impozitare să fie reevaluată în sensul majorării în ipoteza în care ar interveni totuși plata.

83 Rezultă că este necesar să se răspundă la a doua-a patra întrebare că articolul 90 din Directiva TVA 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 TVA, 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

84 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 90 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 permite, în cazul rezilierii unui contract de leasing financiar, o reducere a bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată 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 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