

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

2 iulie 2015(*)

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Livrare de bunuri sau prestare de servicii – Contract de leasing – Restituirea către finanțator a unui bun imobil care face obiectul unui contract de leasing – Noțiunea «anulare, refuz sau neplată totală sau parțială» – Dreptul finanțatorului la reducerea bazei impozabile – Dublă impozitare – Prestații distincte – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-209/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče (Slovenia), prin decizia din 16 aprilie 2014, primită de Curte la 25 aprilie 2014, în procedura

NLB Leasing d.o.o.

împotriva

Republika Slovenija,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru NLB Leasing d.o.o., de J. Podlipnik, consilier fiscal;
- pentru guvernul sloven, de T. Mihelič Žitko, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de L. Lozano Palacios, precum și de M. Žebre, în calitate de agenți,

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 2 alineatul (1), a articolului 14, a articolului 24 alineatul (1) și a articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 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 NLB Leasing d.o.o. (denumită în continuare „NLB”), pe de o parte, și Republika Slovenija, reprezentată de Ministrstvo za finance (Ministerul Finanțelor), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a-i acorda o regularizare a cuantumului taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate ca urmare a încheierii a două contracte de leasing.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA-ului:

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

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 14 din Directiva TVA 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:

[...]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă 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;

[...]”

5 Articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6 Potrivit articolului 90 din Directiva TVA:

„(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).”

7 În temeiul articolului 3 alineatul (1) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon o davku na dodano vrednost, denumită în continuare „ZDDV-1”), sunt supuse TVA-ului următoarele operațiuni:

„1. livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul Republicii Slovenia [...] de către o persoană impozabilă [...] în cadrul activității sale economice;

[...]

3. prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul Republicii Slovenia de către o persoană impozabilă în cadrul activității sale economice;

[...]”

8 Potrivit articolului 6 din ZDDV-1:

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

2. Sunt considerate de asemenea livrare de bunuri:

[...]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă [...], care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

[...]”

9 Articolul 14 alineatul (1) din ZDDV-1 prevede că „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

10 Articolul 39 alineatele (2) și (3) din ZDDV-1 are următorul cuprins:

„2. În cazul anulării, restituirii sau reducerii prețului după ce operațiunea a avut loc, baza de impozitare se reduce în mod corespunzător. O persoană impozabilă poate regulariza (diminua) quantumul TVA-ului declarat dacă destinatarul bunurilor sau al serviciilor regularizează (diminuează) quantumul TVA-ului pe care l-a dedus și informează în scris furnizorul cu privire la aceasta.

3. De asemenea, o persoană impozabilă poate regulariza (diminua) quantumul TVA-ului care trebuie achitat atunci când acesta nu a fost plătit sau nu a fost plătit decât în parte, în temeiul unei decizii judecătorești care a dobândit autoritate de lucru judecat prin care se validează o procedură de faliment încheiată sau în temeiul unei proceduri de concordat finalizate [...] În cazul în care o persoană impozabilă primește ulterior o plată completă sau parțială în schimbul furnizării de bunuri sau de servicii, cu privire la care a regularizat baza de impozitare în conformitate cu prezentul alineat, aceasta achită TVA-ul pentru suma primită.”

11 Articolul 13 din Regulamentul de punere în aplicare a ZDDV-1 (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost) prevede:

„(1) TVA-ul nu se declară și nici nu se achită pentru despăgubiri.

(2) În sensul alineatului precedent, sunt considerate despăgubiri:

- livrarea pe care un furnizor o efectuează cu titlu de daune interese ca reparare a unui prejudiciu cauzat de o livrare anterioară, în cazul în care furnizorul răspunde pentru prejudiciu și pentru consecințele acestuia pe un temei legal sau contractual;
- dobânzile moratorii pe care o persoană impozabilă le impune debitorului său până la nivelul ratei legale, precum și cheltuielile aferente punerii în întârziere;
- penalitățile contractuale;
- daunele interese pentru anularea unui contract, în cazul în care plătitorul nu a obținut cu această ocazie niciun bun și niciun serviciu.

(3) În cazul în care contractul este executat parțial, această executare parțială este supusă TVA-ului.”

12 Potrivit articolului 41 din Regulamentul de punere în aplicare a ZDDV-1:

„[...]

(2) Conform articolului 39 alineatul (2) din ZDDV-1, o persoană impozabilă poate reduce cuantumul TVA-ului până la valoarea reducerilor de preț acceptate ulterior, precum, cu titlu de exemplu, reduceri de preț foarte mari sau rabaturi acceptate ca urmare a unei calități inferioare a bunului dacă acestea sunt convenite direct între furnizor și destinatar.

(3) Reducerea bazei de impozitare a furnizorului în temeiul articolului 39 alineatul (2) din ZDDV-1 nu poate fi efectuată înaintea perioadei de impozitare în cursul căreia acesta a primit notificarea scrisă a destinatarului prin care îl informează că a regularizat deducerea TVA-ului.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 În luna februarie 2008, NLB, în calitate de împrumutător, și Domino ing, d.o.o. (denumit în continuare „Domino”), în calitate de împrumutat, au încheiat două contracte de împrumut pe termen scurt cu destinație obligatorie, precum și acorduri de „cooperare comercială”. Acestea din urmă stipulau printre altele că împrumuturile acordate de NLB către Domino aveau ca destinație achiziționarea de imobile în vederea construirii unor locuințe și că NLB putea să participe, dacă dorea, la finanțarea construirii acestor locuințe, cu privire la care recunoștea că are un interes. Prin intermediul acestor împrumuturi, Domino a achiziționat imobile ai căror proprietari anteriori erau terți fața de contractele încheiate între NLB și Domino.

14 În luna aprilie 2009, NLB și Domino au încheiat două ansambluri de contracte care, potrivit indicațiilor Vrhovno sodišče (Curtea Supremă), constituiau o operațiune denumită „lease-back” („sale and lease back”). Pe de o parte, prin două contracte de vânzare, NLB a devenit proprietarul imobilelor pe care Domino le achiziționase anterior și, pe de altă parte, prin două contracte de leasing, s-a angajat în același timp să închirieze aceste imobile către Domino pentru perioade de câteva luni. Fără a aduce atingere contractelor de cooperare comercială încheiate anterior între aceste două societăți, contractele de leasing prevedeau că, înainte de expirarea lor, Domino trebuia să aleagă între următoarele trei opțiuni: fie să prelungească durata contractelor, fie să

restituie imobilele c?tre NLB, fie, în sfâr?it, s? exercite op?iunile de cump?rare de care dispunea asupra acestor imobile, pl?tind în acest caz toate ratele pe care le datora fa?? de NLB.

15 La încheierea contractelor de leasing, NLB a achitat TVA?ul pentru suma facturat? c?tre Domino în temeiul acestor contracte, ?i anume suma care corespunde tuturor ratelor lunare, inclusiv op?iunile de cump?rare acordate acesteia din urm?.

16 Întrucât Domino nu a pl?tit, la expirarea contractelor de leasing, toate ratele pe care le datora fa?? de NLB, aceasta din urm?, astfel cum contractele îi d?deau posibilitatea, ?i?a reluat posesia imobilelor care f?ceau obiectul leasingului. În luna iulie 2010, NLB a vândut imobilele respective, ca teren construibil, unei societ??i ter?e, ?i anume Sava IP, d.o.o. (denumit? în continuare „Sava IP”), declarând cu această ocazie TVA?ul datorat.

17 Ca urmare a neexecut?rii obliga?iilor care revin Domino în temeiul contractelor de leasing, NLB a solicitat regularizarea cuantumului TVA?ului declarat la nivelul valorii op?iunilor de cump?rare prev?zute de aceste contracte.

18 În această privin??, din decizia de trimitere reiese c? NLB ?i Domino au stabilit, în conformitate cu termenii contractelor de leasing, un decont final în temeiul c?ruia NLB a pl?tit c?tre Domino o sum? care corespunde diferen?ei dintre, pe de o parte, plusvaloarea realizat? prin pre?ul ob?inut la vânzarea imobilelor c?tre Sava IP ?i, pe de alt? parte, sumele neachitate de Domino, inclusiv op?iunile de cump?rare.

19 NLB a dedus din pre?ul de vânzare al imobilelor în discu?ie un quantum corespunz?tor sumei, în primul rând, a TVA?ului pe care îl achitase cu ocazia acestei cesiuni, în al doilea rând, a ratelor privind op?iunile de cump?rare care nu au fost pl?tite înc? de Domino ?i, în sfâr?it, în al treilea rând, a ratelor lunare pe care Domino le datora în continuare, pe de alt? parte, fa?? de NLB. În continuare, aceasta a pl?tit soldul restant c?tre Domino. Ulterior, NLB a adresat c?tre Domino două note de credit cu un quantum care corespunde ratelor privind op?iunile de cump?rare ?i astfel a anulat aceste rate

20 Prin decizia din 5 iunie 2012, autorit??ile fiscale slovene au refuzat s? admit? cererea NLB de diminuare a cuantumului TVA?ului achitat de această societate cu ocazia încheierii contractelor de leasing pentru motivul c? cele două note de credit nu constituiau un temei legal pentru diminuarea bazei de impozitare a NLB. Acestea considerau c? respectivele contracte nu au fost „reziliate”, iar recuperarea imobilelor de c?tre NLB nu constituie un caz de „restituire” în sensul articolului 39 alineatul (2) din ZDDV-1, care transpune în dreptul sloven articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA. Potrivit acestor autorit??i, finan?atorul ?i?a asumat efectiv rolul de creditor ?i a vândut imobilul în contul împrumutului c?tre Sava IP.

21 NLB a contestat decizia administra?iei fiscale slovene, formulând, în mod succesiv, o cale de atac administrativ? în fa?a Ministerului Finan?elor, iar ulterior o ac?iune în contencios în fa?a instan?ei de prim grad competente. Aceste două c?i de atac au fost respinse.

22 În recurs, NLB sus?ine c? administra?ia fiscal? ?i instan?a de prim grad de jurisdic?ie au interpretat în mod eronat articolul 39 din ZDDV-1 ?i articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA. Restituirea imobilelor, care ar fi fost realizat? de Domino din cauza neexecut?rii obliga?iilor sale contractuale, corespundea unuia dintre cazurile prev?zute de dispozi?iile citate anterior. NLB sus?ine ?i c?, dac? nu se admite c? ar putea s? reduc? baza de impozitare într-un context precum cel din cauza principal?, principiul neutralit??ii fiscale ar fi înc?lcat, întrucât a achitat TVA?ul a doua oar? ca urmare a cesiunii imobilelor c?tre o societate ter??.

23 În aceste condi?ii, Vrhovno sodiš?e a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze

Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În împrejur?ri precum cele din litigiul principal, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? restituirea în posesia finan?atorului, din cauza neexecut?rii par?iale a obliga?iilor utilizatorului, a bunului imobil care face obiectul leasingului, în vederea vânz?rii ulterioare ?i a execut?rii altor obliga?ii contractuale în temeiul contractului de leasing, dup? ajungerea la termen a tuturor ratelor de leasing, constituie o situa?ie de «anul[are], [...] refuz[...] sau [...] nepl[at?] total[?] sau par?ial[?]» dup? livrare, pentru care baza de impozitare se reduce în consecin???

2) Articolul 2 alineatul (1), articolul 14 ?i articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? suma aferent? celor dou? op?iuni de r?scump?rare, care reprezint? partea cea mai mare din obliga?iile rezultate din contractele de leasing ?i pe care utilizatorul o achit? finan?atorului, astfel încât, din cauza nepl??ii par?iale a obliga?iilor, finan?atorul a redobândit posesia asupra obiectului leasingului, l?a vândut unui ter? ?i a pl?tit utilizatorului plusvaloarea rezultat? din această vânzare, din care, în decontul final, a sc?zut ?i suma aferent? op?iunilor de r?scump?rare, trebuie s? fie considerat? drept contrapresta?ie a execut?rii contractului ?i livrare de bunuri ?i, ca atare, s? i se aplice TVA?ul, drept contrapresta?ie a serviciului de închiriere sau de utilizare a bunului imobil (c?reia, ca atare, i se aplic? TVA?ul în temeiul legii sau la alegerea persoanei impozabile) sau drept desp?gubiri pentru denun?area contractului, achitate pentru a acoperi prejudiciul produs prin neîndeplinirea obliga?iilor utilizatorului, care nu au o leg?tur? direct? cu vreo prestare de servicii cu titlu oneros ?i c?rora, ca atare, nu li se aplic? TVA?ul?

3) În cazul în care, ca r?spuns la a doua întrebare, se consider? c? este vorba despre contrapresta?ia pentru livrarea de bunuri ?i pentru executarea contractului, principiul neutralit?ii TVA?ului se opune ca finan?atorul s? achite de dou? ori TVA?ul aferent ie?irilor, ?i anume, prima dat?, cu ocazia încheierii contractelor de leasing (inclusiv pentru suma aferent? op?iunilor de r?scump?rare, care a reprezentat partea cea mai mare din valoarea contractului) ?i, a doua oar?, din cauza neexecut?rii par?iale a obliga?iilor utilizatorului, la vânzarea (ulterioar?) a bunului imobil c?tre un ter?, având în vedere c?, prin decontul final, obliga?ia de a pl?ti TVA?ul rezultat din a doua livrare a fost trecut? în sarcina utilizatorului?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la a doua întrebare

24 Din decizia de trimitere reiese c? NLB, în calitate de finan?ator, ?i Domino, în calitate de utilizator, au încheiat dou? contracte de leasing având ca obiect închirierea a dou? imobile. Pare s? rezulte din această decizie c?, din cauza neexecut?rii obliga?iilor care reveneau Domino, NLB a redobândit, în conformitate cu aceste contracte, posesia imobilelor respective, le?a vândut unui ter? ?i a rambursat plusvaloarea rezultat? din această vânzare c?tre Domino, deducând din aceasta, în decontul final, cuantumul op?iunilor de r?scump?rare. În acest context, prin intermediul celei de a doua întreb?ri, care trebuie analizat? în primul rând, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? în esen?? dac? articolul 2 alineatul (1), articolul 14 ?i articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? o presta?ie de leasing precum cea în discu?ie în litigiul principal constituie o opera?iune de livrare de bunuri sau o prestare de servicii în sensul acestei dispozi?ii.

25 Trebuie amintit c?, în cadrul articolului 267 TFUE, Curtea nu este competent? s? aplice normele de drept al Uniunii unei spe?e determinate (Hot?rârea Patriciello, C?163/10, EU:C:2011:543, punctul 21). Într-o cauz? precum litigiul principal, revine, a?adar, instan?ei de trimitere competen?a de a efectua calific?rile juridice necesare pentru solu?ionarea litigiului

principal. În schimb, incumb? Cur?ii obliga?ia de a furniza instan?ei na?ionale toate indica?iile necesare pentru a o ghida în această apreciere (Hot?rârea Patriciello, C?163/10, EU:C:2011:543, punctul 23).

26 Astfel, independent de problema dac?, având în vedere faptele care stau la baza litigiului principal, presta?ia de leasing în cauz? face parte, în realitate, dintr?o opera?iune unic? compus? din mai multe elemente, aspect care trebuie verificat de instan?a de trimitere, este necesar s? se furnizeze acesteia din urm? elementele care s? îi permit? s? aprecieze, în scopuri de TVA, natura juridic? a unei presta?ii de leasing.

27 În această privin?ă, trebuie amintit c?, conform articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, „«[p]restare de servicii» înseamn? orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri”. În ceea ce prive?te no?iunea „livrare de bunuri”, aceasta presupune, potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directiv?, „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. În plus, articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA consider? o „livrare de bunuri” predarea efectiv? a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a acestor bunuri pe o anumit? perioad?, care prevede c?, în condi?ii normale, dreptul de proprietate este dobândit cel târziu la plata ultimei rate.

28 În această privin?ă, reiese din jurispruden?a Cur?ii c? contractul de închiriere obi?nuit trebuie diferen?iat de contractul de leasing, acesta din urm? fiind caracterizat prin transferul c?tre utilizator al majorit??ii avantajelor ?i a riscurilor inerente dreptului de proprietate. Faptul c? se prevede transferul de proprietate la sfâr?itul contractului sau c? valoarea actualizat? a ratelor este practic identic? cu valoarea de pia?? a bunului constituie, separat sau global, criterii care permit s? se stabileasc? dac? un contract poate fi calificat drept contract de leasing (a se vedea în acest sens Hot?rârea Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punctul 38).

29 În plus, no?iunea de livrare de bunuri nu se refer? la transferul de proprietate în formele prev?zute de dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitaeaz? cealalt? parte s? dispun? de acesta în fapt ca ?i cum ar fi proprietarul s?u (Hot?rârea Eon Aset Menidjmont, C?118/11, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?).

30 Prin urmare, în situa?ia în care un contract de leasing referitor la un imobil prevede fie transferul propriet??ii în favoarea utilizatorului la scaden?a acestui contract, fie punerea la dispozi?ie în favoarea utilizatorului a atributelor esen?iale ale propriet??ii asupra acestui imobil, utilizatorului respectiv transferându?-se majoritatea avantajelor ?i a riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra imobilului, iar valoarea actualizat? a ratelor fiind practic identic? cu valoarea de pia?? a bunului, opera?iunea care rezult? dintr?un astfel de contract trebuie s? fie asimilat? unei opera?iuni de achizi?ie a unui bun de capital (a se vedea în acest sens Hot?rârea Eon Aset Menidjmont, C?118/11, punctul 40).

31 În această privin?ă, faptele care stau la baza litigiului principal, ?i anume în special clauzele contractelor de „cooperare comercial?”, precum ?i opera?iunile efectuate potrivit decontului final, sugereaz? c? obiectivul contractelor de leasing a fost transferul propriet??ii imobilelor care fac obiectul contractelor respective c?tre Domino, aspect care trebuie verificat de instan?a de trimitere în lumina criteriilor amintite la punctele 26-30 din prezenta hot?râre.

32 Din considera?iile care preced? rezult? c? articolul 2 alineatul (1), articolul 14 ?i articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c?, în situa?ia în care un contract de leasing privind un imobil prevede fie transferul propriet??ii în favoarea utilizatorului la scaden?a acestui contract, fie punerea la dispozi?ie în favoarea utilizatorului a atributelor esen?iale ale propriet??ii asupra acestui imobil, utilizatorului respectiv transferându?-se majoritatea avantajelor ?i a riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra imobilului, iar valoarea actualizat? a ratelor

fiind practic identic? cu valoarea de pia?? a bunului, opera?iunea care rezult? dintr?un astfel de contract trebuie s? fie asimilat? unei opera?iuni de achizi?ie a unui bun de capital.

Cu privire la prima întrebare

33 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac?, în împrejur?ri precum cele din litigiul principal, astfel cum acestea rezult? din cuprinsul punctului 24 din prezenta hot?râre, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? restituirea în posesia finan?atorului a unui bun imobil care face obiectul unui leasing constituie un caz de anulare, de refuz sau de neplat? total? sau par?ial? sau o reducere de pre? în sensul acestei dispozi?ii.

34 Cu toate c? revine instan?ei de trimitere sarcina de a realiza calificarea juridic? a opera?iunilor efectuate de NLB ?i Domino, Curtea trebuie s? furnizeze toate indica?iile necesare pentru a o ghida în aceast? apreciere.

35 În aceast? privin??, trebuie amintit c? articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizeaz? cazurile anul?rii, refuzului, nepl??ii totale sau par?iale ori reducerii de pre? dup? data la care se efectueaz? opera?iunea, oblig? statele membre s? reduc? baza de impozitare ?i, prin urmare, cuantumul TVA?ului datorat de persoana impozabil? de fiecare dat? când, ulterior încheierii unei opera?iuni, o parte sau totalitatea contrapresta?iei nu a fost colectat? de persoana impozabil?. Aceast? dispozi?ie reprezint? expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit c?ruia baza de impozitare se constituie din contrapresta?ia primit? efectiv ?i al c?rui corolar const? în faptul c? administra?ia fiscal? nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l?a colectat persoana impozabil? (Hot?rârea Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 22).

36 Rezult? din jurispruden?a Cur?ii c?, în afara cazurilor de anulare sau de rezolu?iune a contractelor, în care p?r?ile sunt repuse în situa?ia în care se aflau înainte de încheierea contractului, iar persoana impozabil? nu mai dispune de crean?a sa, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA vizeaz? numai situa?iile în care cealalt? parte la un contract nu se achit? sau nu se achit? decât în parte de o crean?? pe care o datoreaz? totu?i în temeiul acestui contrat (a se vedea în acest sens Hot?rârea Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctele 23 ?i 24).

37 Prin urmare, baza de impozitare a persoanei impozabile nu poate fi redus? atunci când, în condi?iile prev?zute de contract, aceast? persoan? a încasat efectiv toate pl??ile în schimbul presta?iei pe care a furnizat?o sau atunci când, f?r? s? fi intervenit rezolu?iunea ori anularea contractului, beneficiarul acestei presta?ii nu mai datoreaz? persoanei impozabile pre?ul convenit.

38 Din considera?iile care preced? rezult? c? articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? nu permite unei persoane impozabile s? reduc? baza sa de impozitare atunci când aceasta din urm? a încasat efectiv toate pl??ile în schimbul presta?iei pe care a furnizat?o sau atunci când, f?r? s? fi intervenit rezolu?iunea ori anularea contractului, cealalt? parte la contract nu mai datoreaz? pre?ul convenit.

Cu privire la a treia întrebare

39 Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretat în sensul c? se opune ca o persoan? s? achite TVA?ul prima oar? la încheierea unui contract de leasing care cuprinde o op?iune de cump?rare ?i a doua oar? atunci când cedeaz? bunul care face obiectul acestui contract unei societ??i ter?e ca urmare a neexecut?rii obliga?iilor de c?tre utilizatorul din

contractul de leasing.

40 În această privință, trebuie amintit că din jurisprudența Curții rezultă că principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, se opune ca impozitarea activităților profesionale ale unei persoane impozabile să determine o dublă impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punctele 45 și 46, precum și Hotărârea Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 42).

41 Curtea a statuat de asemenea că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 29). Cu toate acestea, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (a se vedea în acest sens Hotărârea RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctul 20).

42 În conformitate cu această jurisprudență, instanța de trimitere trebuie să verifice dacă operațiunile în discuție în litigiul principal, și anume, pe de o parte, prestațiile furnizate în favoarea Domino și, pe de altă parte, cesiunea unor bunuri imobile unei societăți terțe, trebuie să fie considerate o „prestație unică”. O astfel de situație se regăsește în special atunci când mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele, încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei divizare ar avea un caracter artificial.

43 În situația în care rezultă că operațiunile respective nu pot fi considerate că formează o prestație unică, principiul neutralității fiscale nu se opune ca ele să facă obiectul unei impozitări distincte în scopuri de TVA.

44 Din considerațiile care precedă rezultă că principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, pe de o parte, o prestație de leasing care privește bunuri imobile și, pe de altă parte, cesiunea acestor bunuri imobile către un terț (față de contractul de leasing) să facă obiectul unei impozitări distincte în scopuri de TVA, în măsura în care aceste operațiuni nu pot fi considerate că formează o prestație unică, aspect care trebuie apreciat de instanța de trimitere.

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 doua) declară:

1) Articolul 2 alineatul (1), articolul 14 și articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, în situația în care un contract de leasing privind un imobil prevede fie transferul proprietății în favoarea utilizatorului la scadența acestui contract, fie punerea la dispoziție în favoarea utilizatorului a atributelor esențiale ale proprietății asupra acestui imobil, utilizatorului respectiv transferându-i-se majoritatea avantajelor și a riscurilor inerente dreptului de proprietate asupra imobilului, iar valoarea actualizată a ratelor fiind practic identică cu valoarea de piață a bunului, operațiunea care rezultă dintr-un astfel de contract trebuie să fie asimilată unei operațiuni de achiziție a unui bun de capital.

2) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu permite unei persoane impozabile să reducă baza sa de impozitare atunci când aceasta din urmă a încasat efectiv toate plățile în schimbul prestației pe care a furnizat-o sau atunci când, fără să fi intervenit rezoluțiunea ori anularea contractului, cealaltă parte la contract nu mai datorează prețul convenit.

3) Principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, pe de o parte, o prestație de leasing care privește bunuri imobile și, pe de altă parte, cesiunea acestor bunuri imobile către un terț (față de contractul de leasing) să facă obiectul unei impozitări distincte în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în măsura în care aceste operațiuni nu pot fi considerate că formează o prestație unică, aspect care trebuie apreciat de instanța de trimitere.

Semnături

* Limba de procedură: slovena.