

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?asea)

12 octombrie 2017(*)

„Trimitere preliminar? – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 alineatul (1) – Efect direct – Baz? de impozitare – Reducere în cazul anul?rii sau al refuzului – Reducere în caz de neplat? total? sau par?ial? – Distinc?ie – Contract de leasing financiar reziliat pentru neplata ratelor de leasing”

În cauza C?404/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Szeged, Ungaria), prin decizia din 8 iulie 2016, primit? de Curte la 19 iulie 2016, în procedura

Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

CURTEA (Camera a ?asea),

compus? din domnul J.?C. Bonichot (raportor), îndeplinind func?ia de pre?edinte de camer?, ?i domnii A. Arabadjiev ?i E. Regan, judec?tori,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Lombard Ingatlan Lízing Zrt., de Cs. Tordai, ügyvéd;
- pentru guvernul maghiar, de A. M. Pálffy ?i de M. Z. Fehér, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de V. Bottka, de A. Sipos ?i de M. Owsiany?Hornung, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 90 alineatele (1) ?i (2) 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 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (denumită în continuare „Lombard”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a admite rectificarea unor facturi care fuseseră efectuate de Lombard în vederea obținerii unei reduceri a bazei taxei pe valoarea adăugată (TVA), ca urmare a rezilierii mai multor contracte de leasing financiar pentru neexecutarea acestora de către locatari.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 73 din Directiva TVA 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.”

4 Articolul 90 din această directivă 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).”

5 Articolul 273 din aceeași directivă 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 maghiar

6 Articolul 77 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, prevedea următoarele:

„(1) În cazul livrării de bunuri, al prestării de servicii sau al achizițiilor intracomunitare de bunuri, baza de impozitare se reduce *a posteriori* cu valoarea contraprestației restituite sau care trebuie restituită persoanei care are dreptul să o primească, atunci când, ulterior executării operațiunii:

- a) în ipoteza nevalidității operațiunii:
 - aa) a fost restabilită situația existentă anterior efectuarii operațiunii sau
 - ab) s-a constatat că operațiunea a produs efecte în perioada anterioară adoptării deciziei prin care se constată nevaliditatea sa ori
 - ac) operațiunea a fost declarată validă prin eliminarea unui avantaj disproporționat;
- b) în cazul unor vicii de executare a operațiunii:
 - ba) se exercită unilateral dreptul la rezoluțiunea contractului sau
 - bb) se obține o reducere a prețului.
- (2) Baza de impozitare se reduce *a posteriori* și atunci când:
 - a) ca urmare a neexecutării operațiunii, suma achitată în avans este restituită;
 - b) la momentul restituirii bunurilor returnabile este restituită suma plătită cu titlu de depozit.
- (3) Baza de impozitare poate fi redusă *a posteriori* în cazul unei reduceri a prețului după executarea operațiunii, în conformitate cu articolul 71 alineatul 1 literele a) și b)."

7 Mecanismul de autocorecție face obiectul articolului 49 din adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Legea nr. XCII din 2003 privind regimul de impozitare), ale cărei alineate (1) și (3) sunt redactate după cum urmează:

„(1) Persoana impozabilă poate, printr-o declarație, să rectifice impozitele stabilite sau a căror stabilire a fost omisă, baza de impozitare a unui impozit – mai puțin în ceea ce privește comisioanele și ratele – și cuantumul ajutoarelor bugetare. În cazul în care, înainte de inițierea unei proceduri de control de către autoritatea fiscală, persoana impozabilă descoperă că nu și-a calculat în mod legal baza de impozitare, impozitul sau cuantumul ajutorului bugetar sau că declarația sa conține erori privind baza de impozitare sau valoarea impozitului ori a ajutorului bugetar, ca urmare a unor erori de calcul sau de scriere, aceasta își poate modifica declarația prin intermediul autocorecției. Nu se consideră autocorecție situația în care persoana impozabilă își prezintă declarația cu o întârziere nejustificată sau cea în care autoritatea fiscală îi respinge cererea de prelungire a termenului. Autocorecția nu se poate realiza în cazul în care persoana impozabilă a făcut uz în mod corect de opțiunile oferite de lege și dorește modificarea acestora prin intermediul autocorecției. Persoana impozabilă poate folosi sau poate pretinde un avantaj fiscal *a posteriori* prin intermediul unei autocorecții.

[...]

(3) Prin intermediul autocorecției se poate rectifica baza de impozitare, impozitul sau cuantumul ajutorului bugetar pentru perioada fiscală corespunzătoare impozitului care trebuie rectificat, în termenul de prescripție al dreptului de stabilire a impozitului și în temeiul normelor în vigoare la momentul la care a luat naștere obligația. Autocorecția se referă la stabilirea bazei de impozitare, a impozitului identificat, a cuantumului ajutorului bugetar și – atunci când legea prevede astfel – a sumei suplimentare pentru autocorecție, la declararea și plata simultană a bazei de impozitare rectificate, a impozitului rectificat, a ajutorului bugetar, precum și a sumei suplimentare sau la solicitarea unei rambursări de impozit sau a unui ajutor bugetar. Nu se consideră autocorecție situația în care taxa pe valoarea adăugată trebuie să fie rectificată ca

urmare a modificării unei decizii a autorităţii vamale de stabilire a taxei corespunzătoare importului unui bun. În cazul în care autoritatea vamală şi-a modificat ulterior decizia de stabilire a taxei corespunzătoare importului unui bun, modificarea trebuie reflectată în declaraţia aferentă lunii în care se efectuează plata.”

Litigiul principal şi întrebările preliminare

8 Lombard, o societate maghiară care oferă servicii de finanţare, a încheiat trei contracte de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, având ca obiect diferite active imobiliare. La data predării efective a bunurilor în cauză, respectiv în lunile aprilie 2006, februarie 2007 şi mai 2008, această societate a facturat locatarilor totalitatea ratelor de leasing, inclusiv TVA-ul aferent, şi, cu această ocazie, a luat naştere obligaţia sa de achitare a TVA-ului.

9 În lunile noiembrie 2007, decembrie 2008 şi noiembrie 2009, Lombard a încetat contractele de leasing financiar în discuţie pentru neplata parţială a sumelor datorate şi a preluat bunurile în cauză. În consecinţă, în cursul anilor 2010 şi 2011, Lombard a emis facturi rectificative prin care a redus baza de impozitare în raport cu facturile iniţiale şi a dedus diferenţa rezultată din acestea din TVA-ul de plată pentru lunile februarie, martie şi mai 2011.

10 În cadrul unui control al declaraţiilor de TVA referitoare la perioada care acoperă lunile ianuarie-iulie 2011, autoritatea fiscală de prim grad a constatat diferenţe în sarcina Lombard, a aplicat o amendă şi a calculat penalităţi de întârziere.

11 Direcţia de soluţionare a contestaţiilor, sesizat de Lombard, a confirmat această decizie, arătând că, în conformitate cu articolul 77 din Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă litigiului principal, reducerea bazei de impozitare nu ar fi fost posibilă decât în urma unei autocorecţii. Această cerinţă ar fi conformă cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât această dispoziţie încredinţează statelor membre posibilitatea de a stabili condiţiile în care se reduce baza de impozitare. În orice caz, rezilierea unui contract pentru neplată sau pentru plata cu întârziere ar putea fi considerată drept un caz de neplată în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, care permite statelor membre să excludă reducerea bazei de impozitare într-o asemenea situaţie.

12 În cadrul acţiunii sale îndreptate împotriva deciziei Direcţiei de soluţionare a contestaţiilor, Lombard susţine că, în cazul rezoluţiunii unui contract de livrare de bunuri, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu permite statelor membre să refuze dreptul la reducerea bazei de impozitare. Astfel, în scopul aplicării acestei dispoziţii, care, în plus, ar avea un efect direct, motivul rezoluţiunii contractelor în discuţie, şi anume în speţă neplata contraprestaţiei, ar fi lipsit de relevanţă.

13 Instanţa de trimitere arată în acest sens că Lombard a încheiat contracte de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate care prevedeau că, la expirarea acestora, locatarii trebuiau să dobândească proprietatea asupra bunurilor în discuţie. În consecinţă, aceste operaţiuni au fost calificate drept „livrări de bunuri” în scopuri de TVA, care a devenit exigibil la data la care bunurile în discuţie au fost predate efectiv locatarilor.

14 În plus, această instanţă explică faptul că, în cazul în care locatarul nu poate sau nu doreşte să plătească în continuare ratele de leasing, operaţiunea este reziliată. Într-o astfel de ipoteză a contractelor cu executare succesivă, nu este posibilă reconstituirea situaţiei care exista înainte de încheierea operaţiunii, întrucât dreptul de utilizare a obiectului leasingului financiar a fost transferat şi nu poate fi retrocedat, însă părţile pot conveni ca, într-un asemenea caz, să considere că contractul a produs efecte până la momentul la care eşuează operaţiunea. În ceea ce priveşte contractele de leasing financiar în discuţie în litigiul principal, obiectul lor a fost predat

efectiv, dar, din cauza rezilierii contractelor, transferul dreptului de proprietate în sensul dreptului civil nu a avut loc.

15 În această privință, instanța menționată apreciază că din Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 28), reiese că articolul 90 din Directiva TVA nu se opune unei dispoziții naționale care, în temeiul derogării prevăzute la alineatul (2) al acestui articol, exclude reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplată a prețului.

16 În aceste împrejurări, instanța de trimitere ridică problema dacă situația în care locatorul nu mai poate pretinde plata ratei de leasing din cauza rezilierii contractului de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de către locatar într-o sub incidență a noțiunii „refuz” prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA. Ea urmărește să afle dacă, eventual, derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din această directivă ar putea totuși să se aplice.

17 Pe de altă parte, instanța de trimitere apreciază că normele de drept intern care guvernează punerea în aplicare a dreptului de reducere a bazei de impozitare contravin principiului neutralității fiscale. Astfel, acestea ar prevedea un termen de prescripție care nu ar permite să se țină seama de posibilitatea ca rezilierea unui contract de leasing financiar de lungă durată să intervină după expirarea acestui termen. Într-o asemenea ipoteză, partea din taxă care a fost deja facturată, declarată și plătită și pe care locatarul nu a rambursat-o ar constitui un veritabil cost pentru locator, ceea ce ar fi incompatibil cu însuși principiul neutralității fiscale.

18 În aceste condiții, Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunalul Administrativ și pentru Litigii de Muncă din Szeged, Ungaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Noțiunea «refuz», prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie interpretată în sensul că include situația în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât respectivul contract a fost reziliat de locator ca urmare a neîndeplinirii obligației contractuale de către locatar?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, [locatorul] are dreptul, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, să reducă baza de impozitare inclusiv în situația în care legiuitorul național, utilizând posibilitatea oferită de articolul 90 alineatul (2) din această directivă, nu a permis reducerea acesteia în cazul neplății totale sau parțiale?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă noțiunea „refuz”, prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să fie interpretată în sensul că include situația în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât a reziliat contractul de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de către locatar.

20 Trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede reducerea bazei de impozitare în cazul anulării, al refuzului, al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare.

21 În această privință, dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că dispozițiile dreptului Uniunii trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene. În caz de neconcordanță între diferitele versiuni lingvistice ale unui text de drept al Uniunii, dispoziția în cauză trebuie să fie interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte (Hotărârea din 17 mai 2017, ERGO Poist'ov, C-48/16, EU:C:2017:377, punctul 37).

22 În ceea ce privește termenii de anulare și de refuz, este necesar să se arate că majoritatea versiunilor lingvistice ale acestei dispoziții – printre care versiunile în limbile germană și franceză – menționează trei situații [N. T.: în versiunea în limba franceză: „annulation, résiliation et résolution” (anulare, reziliere și rezoluțiune)], în timp ce altele – precum versiunile în limbile engleză și maghiară – nu menționează decât două ipoteze.

23 După cum a arătat Comisia Europeană, utilizarea, la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, a termenilor de anulare, de reziliere și de rezoluțiune, printre altele în versiunile în limbile germană și franceză, se poate explica prin intenția de a acoperi atât cazurile de anulare cu efect retroactiv (*ex tunc*), cât și pe cele care au efect viitor (*ex nunc*).

24 Termenii „elállás” și „teljesítés meghiúsulása” care figurează în versiunea în limba maghiară a acestui articol nu se opun unei asemenea interpretări, întrucât fac referire la încetarea retroactivă a unui contract și, respectiv, la eșuarea unei tranzacții.

25 Această interpretare a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA corespunde, în orice caz, economiei generale și finalității urmărite prin această dispoziție.

26 După cum reiese din jurisprudența Curții, în situațiile pe care le vizează, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare este constituită 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 însăși (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 22).

27 Cu toate acestea, alineatul (2) al respectivului articol 90 permite statelor membre să deroge de la norma menționată mai sus în cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

28 Această posibilitate de derogare, care este strict limitată la cazul neplății totale sau parțiale a prețului operațiunii, 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 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 18).

29 Astfel, spre deosebire de rezoluțiunea sau de anularea contractului, situația neplății prețului de cumpărare nu repune părțile în situația lor inițială. Dacă neplata totală sau parțială a prețului de cumpărare intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul, deși nu mai este proprietarul bunului, dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Din moment ce nu se poate exclude însă ca această creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, legiuitorul Uniunii a intenționat să lase fiecărui stat membru posibilitatea de a

stabili dac? situa?ia de neplat? a pre?ului de cump?rare d? dreptul la reducerea, în consecin??, a bazei de impozitare, în condi?iile pe care le stabile?te sau dac? o astfel de reducere nu este admis? în aceast? situa?ie (Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 25).

30 Din cele care preced? reiese c? neplata se caracterizeaz? prin incertitudinea inherent? naturii sale nedefinitive.

31 În schimb, termenii de anulare ?i de refuz, men?iona?i la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, se refer? la situa?ii în care, fie în urma unei anul?ri retroactive, fie în urma unei rezilieri care produce efecte doar pentru viitor, obliga?ia debitorului de a se achita de datoria sa este fie stins? complet, fie oprit? la un nivel stabilit în mod definitiv, cu consecin?ele aferente pentru creditor.

32 În aceast? privin??, din decizia de trimitere reiese c?, în cauza în discu?ie în litigiul principal, o parte la un contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate a încetat definitiv acest contract, care a fost reziliat. În consecin??, bunurile date în leasing au fost preluate de locator, care nu mai putea solicita locatarului plata ratei de leasing, iar acesta din urm? nu a dobândit proprietatea asupra bunurilor respective. Pe de alt? parte, nu reiese din niciun element prezentat Cur?ii c? ar fi fost repus? în discu?ie realitatea acestor tranzac?ii.

33 Întrucât o asemenea situa?ie se caracterizeaz? prin reducerea definitiv? a contrapresta?iei datorate ini?ial de o parte la un contract, ea nu poate fi calificat? drept „neplat?” în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, ci constituie o anulare sau un refuz în sensul alineatului (1) al acestui articol.

34 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, este necesar s? se r?spund? la prima întrebare c? no?iunile „anulare” ?i „refuz” prev?zute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie s? fie interpretate în sensul c? includ situa?ia în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât a reziliat contractul de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de c?tre locatar.

Cu privire la a doua întrebare

35 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac?, în cazul în care un contract de leasing financiar a încetat definitiv din cauza nepl??ii ratelor datorate de locatar, locatorul poate invoca articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA în fa?a unui stat membru pentru a ob?ine reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA chiar dac? dreptul na?ional aplicabil, pe de o parte, calific? un asemenea caz drept „neplat?”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, ?i, pe de alt? parte, nu permite o reducere a bazei de impozitare în cazul nepl??ii.

36 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, în toate situa?iile în care dispozi?iile unei directive sunt, din punctul de vedere al con?inutului, necondi?ionate ?i suficient de precise, particularii sunt îndrept??i?i s? le invoce în fa?a instan?elor na?ionale împotriva statului fie atunci când acesta s?a ab?inut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul na?ional, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect. O dispozi?ie din dreptul Uniunii este necondi?ionat? în cazul în care enun?? o obliga?ie care nu este înso?it? de nicio condi?ie ?i nici nu depinde, în privin?a execut?rii sau a efectelor, de interven?ia vreunui act fie al institu?iilor Uniunii, fie al statelor membre (a se vedea Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctele 31 ?i 32).

37 În spe??, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede c?, în cazurile pe care le vizeaz?, baza de impozitare se reduce în consecin?? în condi?iile stabilite de statele membre.

38 De?i această dispozi?ie las? statelor membre o anumit? marj? de apreciere atunci când instituie m?surile care permit stabilirea quantumului reducerii, această împrejurare nu afecteaz? totu?i caracterul precis ?i necondi?ionat al obliga?iei de a lua în considerare reducerea bazei de impozitare în cazurile prev?zute la articolul respectiv. Acesta îndepline?te, prin urmare, condi?iile pentru a produce un efect direct (Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 34).

39 Desigur, dup? cum s?a amintit la punctul 27 din prezenta hot?râre, alineatul (2) al acestui articol 90 permite statelor membre s? deroge de la norma men?ionat? mai sus în cazul nepl???ii totale sau par?iale a pre?ului opera?iunii. Persoanele impozabile nu pot invoca, prin urmare, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, un drept la reducerea bazei lor de impozitare în scopuri de TVA în caz de neplat? a pre?ului dac? statul membru în cauz? a ales s? aplice derogarea prev?zut? la articolul 90 alineatul (2) din directiva men?ionat? (a se vedea Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 23).

40 Cu toate acestea, dup? cum reiese din cuprinsul punctelor 29-33 din prezenta hot?râre, un act de reziliere prin care o parte la un contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate a încetat definitiv acest contract determin? reducerea definitiv? a crean?ei datorate ini?ial de locatar. Un asemenea act nu poate fi calificat drept „neplat?” în sensul articolului 90 alineatul (2) din Directiva TVA, ci constituie o anulare sau un refuz în sensul alineatului (1) al acestui articol.

41 Pe de alt? parte, în m?sura în care instan?a de trimitere ridic? problema formalit???ilor c?rora le poate fi supus? exercitarea acestui drept la reducerea bazei de impozitare, trebuie amintit c?, în temeiul articolului 273 din Directiva TVA, statele membre pot impune obliga?iile pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i a preveni evaziunea, cu condi?ia în special ca această op?iune s? nu fie utilizat? pentru a impune obliga?ii de facturare suplimentare fa?? de cele stabilite în capitolul 3 din această directiv? (Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 36).

42 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozi?iile articolului 90 alineatul (1) ?i ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizeaz? nici condi?iile, nici obliga?iile pe care statele membre le pot prevedea, trebuie s? se constate c? dispozi?iile men?ionate le confer? acestora din urm? o marj? de apreciere, în special în ceea ce prive?te formalit???ile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fa?a autorit???ilor fiscale ale respectivelor state pentru a reduce baza de impozitare (Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 37).

43 Din jurispruden?a Cur?ii reiese îns? c? m?surile de natur? s? evite fraudarea ?i evaziunea fiscal? nu pot, în principiu, s? deroge de la respectarea normelor privind baza de impozitare decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, m?surile men?ionate trebuie s? afecteze cât mai pu?in posibil obiectivele ?i principiile Directivei TVA ?i nu pot fi, prin urmare, utilizate într-un mod care ar repune în discu?ie neutralitatea TVA?ului (Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 38).

44 În consecin??, se impune ca formalit???ile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fa?a autorit???ilor fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA s? fie limitate la cele care permit s? se justifice c?, ulterior încheierii opera?iunii, o parte sau totalitatea contrapresta?iei nu va fi în cele din urm? colectat?. În această

privin??, revine instan?elor na?ionale sarcina de a verifica faptul c? aceast? situa?ie se reg?se?te în cazul formalit?ilor impuse de statul membru în cauz? (Hot?rârea din 15 mai 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punctul 39).

45 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare c?, în cazul în care un contract de leasing financiar a încetat definitiv din cauza nepl??ii ratelor datorate de locatar, locatorul poate invoca articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA în fa?a unui stat membru pentru a ob?ine reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA chiar dac? dreptul na?ional aplicabil, pe de o parte, calific? un asemenea caz drept „neplat?”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, ?i, pe de alt? parte, nu permite o reducere a bazei de impozitare în cazul nepl??ii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

1) **No?iunile „anulare” ?i „refuz” prev?zute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie s? fie interpretate în sensul c? includ situa?ia în care, în contextul unui contract de leasing financiar cu transferul obligatoriu al dreptului de proprietate, locatorul nu mai poate solicita locatarului plata ratei de leasing întrucât a reziliat contractul de leasing financiar pentru neexecutarea acestuia de c?tre locatar.**

2) **În cazul în care un contract de leasing financiar a încetat definitiv din cauza nepl??ii ratelor datorate de locatar, locatorul poate invoca articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 în fa?a unui stat membru pentru a ob?ine reducerea bazei de impozitare în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugată chiar dac? dreptul na?ional aplicabil, pe de o parte, calific? un asemenea caz drept „neplat?”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, ?i, pe de alt? parte, nu permite o reducere a bazei de impozitare în cazul nepl??ii.**

Semn?turi

* Limba de procedur?: maghiara.