Concluzii orale afacerea Salomie şi Oltean

În data de 11 martie 2015, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene va audia concluziile avocaţilor societăţii Costaş, Negru & Asociaţii în reprezentarea domnilor Salomie şi Oltean, în afacerea C-183/14. Acţiunea preliminară este una extrem de importantă, pentru că pe rolul instanţelor naţionale sunt câteva mii de litigii cu privire la TVA aplicat retroactiv dezvoltătorilor imobiliari care îşi aşteaptă soluţionarea. Vom încerca să aducem în atenţia judecătorilor Curţii cel puţin următoarele aspecte:

1. Observaţiile pe care domnii Salomie Radu Florin şi Oltean Nicolae Vasile doresc să le prezinte Curţii se circumscriu în principiu primelor două întrebări adresate de Curtea de Apel Cluj – Secţia a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal.

2. O precizare prealabilă este însă necesară în ceea ce priveşte întrebările 3 şi 4 transmise de Curtea de Apel Cluj. Toate părţile care au prezentat observaţii sunt de acord că dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat, nici măcar pentru perioada în care domnii Salomie şi Oltean nu s-au înregistrat ca plătitori de TVA. Esenţa întrebărilor Curţii de Apel Cluj pare a se referi însă la o modificare legislativă survenită la 21.12.2008. Mai precis, instanţa de trimitere încearcă să lămurească *problema exercitării efective a dreptului de deducere*, întrucât aici există soluţii legislative diferite:

(i) Până la 21.12.2008, în cazul persoanei impozabile care nu se înregistra la termen, în momentul determinării obligaţiilor de plată reprezentând TVA era luată în calcul automat taxa achitată în amonte, pentru achiziţiile persoanei impozabile, care se scădea din taxa colectată în aval.

(ii) De la 22.12.2008, optica Statului Român s-a schimbat: administraţia fiscală pretinde plata întregului cuantum al taxei care ar fi trebuit colectate în aval şi conferă contribuabilului dreptul de a solicita ulterior, printr-un decont de TVA, taxa aferentă eventualelor achiziţii din amonte. Această soluţie restrânge sau amână exerciţiul dreptului de deducere al TVA, respectiv conduce la determinarea, în sarcina persoanei impozabile, a unor obligaţii fiscale accesorii cu un cuantum ridicat.

3. În opinia noastră, expusă pe larg şi în observaţiile scrise, în special hotărârea Curţii din 14.02.1985, în afacerea 268/83, *D.A. Rompelman şi E.A. Rompelman-Vad Deelen* (par. 22-24) conduce la concluzia că a doua soluţie este incompatibilă cu Directiva a şasea, respectiv cu Directiva 2006/112/CE. Mai recent, hotărârea din data de 1.03.2012, în afacerea C-280/10, *Kopalnia*, (par. 41-44) şi hotărârea din data de 21.10.2010, în afacerea C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV* (par. 51), conduc la aceeaşi concluzie, astfel încât exercitarea dreptului de deducere al TVA ar trebui să fie automată. Solicitarea noastră va fi deci aceea de a se răspunde ultimelor două întrebări astfel: Prevederile articolelor 167, 168 şi 213 din Directiva 2006/112/CE şi principiul neutralităţii fiscale se opun unei practici administrative a organelor fiscale de restrângere sau amânare a exerciţiului dreptului de deducere al TVA. Dreptul de deducere al TVA se exercită automat, prin scăderea din TVA colectată sau care ar fi trebuit să fie colectată în aval a TVA aferente achiziţiilor efectuate în amonte, pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

4. Primele două întrebări privesc în principal *securitatea juridică în materie fiscală*. Or, după cum s-a arătat în doctrina europeană de drept fiscal, principiul securităţii juridice este construit pe trei axe principale: (i) legislaţia naţională sau europeană trebuie să fie clară şi previzibilă; (ii) practica administrativă a organelor fiscale naţionale

trebuie să fie constantă; (iii) jurisprudenţa instanţelor naţionale trebuie să fie unitară. Prin urmare, este convingerea noastră că întrebările preliminare trebuie analizate în strânsă legătură cu aceste chestiuni.

5. În privinţa *legislaţiei în materie de TVA aplicabile în România în perioada 2005 – 2009*, vom sublinia faptul că aceasta a suferit modificări semnificative, pe măsura adaptării legislaţiei la exigenţele din Uniunea Europeană. Până la finalul anului 2007, Titlul VI din Codul fiscal s-a raportat la Directiva a şasea în materie de TVA, iar după 1 ianuarie 2008, la Directiva 2006/112/CE. Două elemente par extrem de importante:

(i) Directiva a şasea nu a fost niciodată tradusă în limba română şi prin urmare ea nu a fost accesibilă particularilor şi nici nu le poate fi opusă acestora (hotărârea din 11.12.2007, afacerea C-161/06, *Skoma-Lux*).

(ii) Legislaţia fiscală din România nu a precizat niciodată expres, până la 1 ianuarie 2010, faptul că tranzacţiile imobiliare efectuate de persoanele fizice, cu bunuri din patrimoniul personal, intră în sfera de aplicare a TVA. Acest lucru este probat chiar de modificarea expresă făcută la finalul anului 2009, în vigoare de la 1 ianuarie 2010: a fost introdus art. 127 alin. (2^1) C. fisc. şi au fost elaborate norme metodologice detaliate cu privire la tratamentul TVA aferent tranzacţiilor cu bunuri imobile efectuate de persoanele fizice. Concluzia noastră este aceea că legislaţia din perioada 2005 – 2009 nu era clară şi previzibilă.

6. *Practica administrativă a organelor fiscale naţionale, cu privire la TVA aferentă tranzacţiilor imobiliare efectuate de persoane fizice a fost inexistentă, până în luna septembrie 2009*. Vom arăta, în context, că perioada 2005 – 2009 a fost una de *boom* imobiliar în România şi că fiscul era informat în timp real, prin intermediul declaraţiilor fiscale 208, despre toate tranzacţiile imobiliare efectuate. Este uimitor, în

context, faptul că timp de 5 ani, activitatea persoanelor fizice care construiau şi vindeau bunuri imobile din patrimoniul personal nu s-a aflat în atenţia Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

7. În urmă cu mai bine de 10 ani, în doctrina fiscală s-a indicat faptul că, în ambianţa principiului securităţii juridice, administraţia fiscală trebuie să apeleze la măsuri de *publicitate activă*, cum ar fi:

– accesul gratuit, prin intermediul paginii web a administraţiei fiscale centrale, la forma actualizată a legislaţiei fiscale;

– publicarea comentariilor administraţiei fiscale cu privire la interpretarea legislaţiei fiscale;

– publicarea jurisprudenţei relevante, atât a celei favorabile, cât şi a celei defavorabile administraţiei fiscale;

– publicarea întrebărilor sau interpelărilor parlamentarilor şi a răspunsurilor pe care acestea le primesc;

– în unele situaţii, există diverse publicaţii ale administraţiei fiscale care oferă lămuriri suplimentare (Robert Andersen, *Information et publicité en droit fiscal*, în lucrarea *Sécurité juridique et fiscalité*, Ed. Bruylant, Bruxelles, 2003, p. 18).

În cazul domnilor Salomie şi Oltean, în perioada 2005 – 2009, administraţia fiscală din România nu poate face dovada niciunei măsuri de publicitate activă. Acest lucru explică de ce există un număr infim de persoane impozabile înregistrate la cerere ca plătitori de TVA anterior lunii septembrie 2009. Mai mult, publicitatea activă nu există nici în prezent. Astfel, deşi în cuprinsul normelor metodologice din 2010 fiscul face referire la diverse afaceri din jurisprudenţa Curţii de Justiţie (*Van Tiem*, *Regie dauphinoise* şi *EDM*),

hotărârile anterioare datei de 1 ianuarie 2007 nu sunt nici acum traduse în limba română şi deci nu sunt accesibile particularilor.

8. În fine, pentru perioada în discuţie, *nu există litigii fiscale pe rolul instanţelor judecătoreşti, referitoare la persoane fizice înregistrate ca plătitori de TVA pentru tranzacţii cu bunuri imobile*.

9. Atât Comisia Europeană, cât şi Guvernul României încearcă să demonstreze că prin studierea legislaţiei naţionale şi a cele europene, domnii Salomie şi Oltean ar fi avut la dispoziţie suficiente elemente pentru anticiparea obligaţiilor lor în materie de TVA. Se face referire în context în special la jurisprudența *Van Tiem*. Pentru a combate acest argument, facem referire la o recentă decizie de soluționare a contestațiilor nr. 62206/10.02.2015, emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara într-o speţă cu o problemă juridică identică (document inaccesibil nouă la data formulării observaţiilor scrise datorită datei de emitere a acestuia), unde organul fiscal afirmă următoarele: " (…) *prin legislația fiscală nu se preciza în mod clar, până la intrarea în vigoare a OUG nr. 109/2009 și HG nr. 1620/2009 (1.01.2010), ce se înțelege prin obținerea de venituri cu caracter de continuitate* (…)" .

10. O concluzie preliminară poate fi deci aceea că, prin raportare la exigenţele principiului securităţii juridice, anterior datei de 1 februarie 2010 nu exista nici legislaţie, nici practică administrativă şi nici jurisprudenţă care să contureze o altă soluţie fiscală decât cea adoptată de domnii Salomie şi Oltean: *excluderea tranzacţiilor cu bunuri imobile efectuate de persoanele fizice din sfera de aplicare a TVA*. În opinia noastră, situația este similară celei relevate de Curtea de Justiție prin hotărârea din 14.09.2006, afacerile reunite C-181/04, C-182/04 și C-183/04, *Elmeka*, întrucât din interpretarea legislației naționale și din poziția administrației și jurisprudenței naționale nu rezultă o altă

interpretare decât cea potrivit căreia persoanele fizice care efectuat tranzacții imobiliare nu desfășurau o activitate economică și astfel nu putea fi calificate drept persoane impozabile.

11. Discuţia trebuie să poarte şi asupra *principiului încrederii legitime*, prin raportare la concluziile anterioare din afacerile evocate de noi:

a. Hotărârea din 21.02.2008, afacerea C-271/06, *Netto Supermarkt*, par. 18: *Trebuie amintit totuși că, în exercitarea competențelor conferite lor de directivele comunitare, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică comunitară, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității, precum și principiul protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții, C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, Rec., p. I-7281, punctele 45-48, Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții, C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 29, precum și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka, C-181/04-C-183/04, Rec., p. I-8167, punctul 31).*

b. Hotărârea din 21.06.2012, afacerea C-294/11, *Elsacom*, par. 29: *Pe de altă parte, posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rep., p. I-623, punctul 16 și jurisprudența citată).*

c. Hotărârea din 31.01.2013, afacerea C-643/11, *LVK*, par. 51: *În ceea ce privește principiul securității juridice, trebuie amintit că acest principiu, care face parte dintre*

principiile generale ale dreptului Uniunii, impune ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în privința efectelor lor, astfel încât persoanele interesate să se poată orienta în situații și în raporturi juridice care sunt guvernate de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia, C-81/10 P, Rep., p. I-12899, punctul 100 și jurisprudența citată).

d. Hotărârea din 9.10.2014, afacerea C-492/13, *Traum*, par. 28-29: *Principiul securității juridice, care are drept corolar principiul protecției încrederii legitime, impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili (Hotărârea Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punctul 46 și jurisprudența citată). Trebuie amintit că acest principiu se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba de o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate obligațiile pe care le impune aceasta. Rezultă că este necesar ca persoanele impozabile să aibă cunoștință de obligațiile lor fiscale înainte de a încheia o tranzacție (a se vedea Hotărârea Teleos și alții, EU:C:2007:548, punctul 48 și jurisprudența citată).*

12. După cum am arătat pe larg în concluziile scrise, interpretarea generală dată legislaţiei civile şi fiscale din România, în ceea ce priveşte tranzacţiile imobiliare efectuate de persoanele fizice, era următoarea:

(i) Tranzacţiile cu bunuri imobile erau tranzacţii civile şi nu tranzacţii comerciale, ceea ce excludea existenţa unei „afaceri” care să genereze o „activitate economică” şi să dea naştere unei „persoane impozabile”. În perioada 2005 – 2009 nu a existat legislaţie, practică administrativă sau jurisprudenţă care să combată această interpretare.

(ii) Potrivit art. 77^1 – 77^3 Cod fiscal, în vigoare de la 1 iunie 2005 şi până în prezent, orice tranzacţie imobiliară

presupune plata impozitului pe veniturile din transferul proprietăţilor imobiliare din patrimoniul personal. Acest impozit a fost perceput de Statul Român, care prin intermediul declaraţiilor tip 208 depuse de notarii publici era informat lunar despre persoanele care efectuau tranzacţii imobiliare, bunurile vândute şi preţul de vânzare. Legislaţia este neschimbată şi la nivelul anului 2015 şi nu există practică administrativă sau jurisprudenţă din care să reiasă că nu s-ar datora impozitul pe venit pentru transferul proprietăţilor imobiliare din patrimoniul personal.

13. În aceste condiţii, dezvoltătorii imobiliari şi-au fondat interpretarea pe elemente obiective, decurgând din interpretarea legislaţiei în vigoare, în condiţiile în care nici legislaţia, nici practica administrativă şi nici jurisprudenţa nu conduceau la o soluţie contrară. Cu alte cuvinte, printr-o scurtă referire la jurisprudenţa CEDO, vom conchide că situaţia domnilor Salomie şi Oltean nu diferă cu nimic de cea din afacerea *Serkov c. Ucraina* (2011). Prin urmare, ar fi excesiv să se decidă că tratamentul fiscal iniţial (impozit unic, pe veniturile din transferul proprietăţilor imobiliare din patrimoniul personal) ar putea fi înlocuit de un tratament fiscal semnificativ mai sever (aplicarea retroactivă a regulilor privind TVA valide din 2010, cu consecinţa determinării unor obligaţii fiscale accesorii care uneori sunt de trei ori mai mari decât obligaţia fiscală principală).

14. În aceeaşi ambianţă a principiilor securităţii juridice şi încrederii legitime, atragem atenţia şi asupra unui alt aspect: toate declaraţiile tip 208, prin intermediul cărora se determina impozitul pe transferul proprietăţilor imobiliare din patrimoniul personal deveneau, cel târziu după un an, *acte administrative fiscale irevocabile* (conform art. 11 din Legea nr. 554/2004). Administraţia fiscală din România nu a solicitat niciodată anularea acestor acte şi nici nu a dispus, din oficiu sau la cerere, restituirea impozitului pe

transferul proprietăţilor imobiliare încasat (pe considerentul că tranzacţiile nu priveau bunuri din patrimoniul personal, ci bunuri din patrimoniul unei afaceri). Cu toate acestea, cu încălcarea principiilor securităţii juridice şi încrederii legitime, după 1 ianuarie 2010 administraţia fiscală emite alte acte administrative fiscale, cu un conţinut contrar actelor devenite irevocabile. În opinia noastră, un asemenea tratament nu poate fi acceptat.

Materialul a fost publicat în Newsletterul Costaș, Negru & Asociații