Platformele economice comune şi TVA

Pe măsura dezvoltării tehnologiei, unele operaţiuni economice se mută în spaţiul virtual. Există aplicaţii care pot facilita accesul la un mijloc de transport, aplicaţii care permit identificarea oportunităţilor de cazare, fotografiile oricărui *free lancer photographer* pot fi descărcate în schimbul unei remuneraţii, achiziţiile de autoturisme second-hand se fac de obicei prin intermediul unei platforme specializate, iar ludomanii au acces online la diverse tipuri de jocuri, inclusiv de noroc, fără a mai fi nevoiţi să se deplaseze.

În context, la nivel european, există preocupări pentru determinarea regulilor fiscale, în special ale celor în materie de TVA, aplicabile unor asemenea operaţiuni. Cel mai probabil, creşterea cotei de piaţă pentru actori precum Airbnb, Uber, BlaBlaCar, Streetbank, GuestToGuest a determinat Comisia Europeană să solicite, într-o primă fază, Comitetului TVA, o opinie referitoare la taxarea noilor tipuri de operaţiuni economice. În fapt, interesul vizează atât prestările de servicii constând în asigurarea accesului la o platformă economică comună (caz în care entitatea ce acordă accesul ar putea intra în sfera de aplicare a TVA), cât şi livrările de bunuri sau prestările de servicii, uneori reciproce, efectuate prin intermediul unor asemenea platforme (caz în care persoanele fizice care livrează bunuri sau prestează servicii ar putea intra în sfera de aplicare a TVA).

Comitetul TVA, care oferă expertiză în ceea ce priveşte interpretarea şi aplicarea Directivei 2006/112/CE, apreciază că ambele tipuri de activităţi pot intra în sfera de aplicare a TVA. Cu alte cuvinte, de principiu, atunci când o persoană fizică îşi oferă serviciile prin intermediul unei platforme economice comune, se va evalua dacă ea desfăşoară o „activitate economică” susceptibilă să conducă la considerarea

acestei persoane drept o „persoană impozabilă”.

În această ambianţă, este foarte posibil ca în perioada imediat următoare să existe eforturi de rescriere sau completare a regulilor în materie de TVA, la nivel european, pentru reglementarea fiscală a acestor domenii.

Contribuabil (in)activ. Efectele anulării parţiale a Ordinului preşedintelui ANAF nr. 1167/2009. Prin decizia civilă nr. 873 din 23 martie 2016, Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie a confirmat o soluţie a Curţii de Apel Alba Iulia şi a menţinut anularea parţială a Ordinului nr. 1167 din 2009 al preşedintelui ANAF, în sensul excluderii unui contribuabil din lista contribuabililor inactivi. Această soluţie va fi probabil doar prima dintr-o listă mai lungă (întrucât există mai multe soluţii similare ale instanţelor de fond, care îşi aşteaptă confirmarea la Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie). Prin urmare, se va pune şi problema repunerii acestui contribuabil şi a tuturor partenerilor săi comerciali în situaţia anterioară. Concret, organele fiscale vor fi nevoie: să reevalueze toate tranzacţiile contribuabilului în cauză, întrucât acesta a fost activ (în perioada 2009 – 2016, în speţa noastră, de exemplu); să reformeze actele administrative fiscale care au drept premisă declararea unui contribuabil ca fiind inactiv; să retragă sesizările penale referitoare la pretinse prejudicii aduse bugetului public naţional, atunci când acestea au drept premisă starea de inactivitate fiscală a contribuabilului; să reevalueze situaţia tuturor celorlalţi contribuabili cărora li s-a refuzat, în perioada relevantă, dreptul de a deduce TVA sau cheltuielile din relaţia cu un contribuabil declarat nelegal ca fiind inactiv. În fapt, acesta este preţul pe care fiscul îl plăteşte, la un interval de timp considerabil de la data emiterii unor acte administrative nelegale, în procedura de declarare a inactivităţii fiscale.

Clauza de aprovizionare exclusivă și obligația de neconcurență în contractul de franciză. La nivel unional, Comisia Europeană

a adoptat Regulamentul nr. 330/2010 privind aplicarea art. 101 (3) TFUE categoriilor de acorduri verticale și practici concertate prin care se oferă o definiție mai puțin rigidă a noțiunii de franciză. Orientările privind restricțiile verticale definesc acordurile de franciză drept acorduri verticale ce conțin licențe ale unor drepturi de proprietate intelectuală, referitoare in special la mărci comerciale sau semne si know-how, pentru folosința si distribuția de bunuri sau servicii.

Clauza de aprovizionare exclusivă (*exclusive purchase clause*) presupune ca francizatul să consimtă la aprovizionarea exclusivă de la francizor. Această obligație de cumpărare exclusivă acoperă două situații ipotetice posibile: francizorul impune o obligație exclusivă de furnizare a bunurilor sau serviciilor sau atunci când furnizorul solicită distribuitorilor să utilizeze o sursa de aprovizionare desemnată de către el pentru cumpărarea echipamentului sau pentru amenajarea sediului. Regulamentul nr. 330/2010 califică acest tip de clauză drept o obligație de neconcurență (*non-compete clause*). În condițiile in care obligațiile de neconcurență impuse pe o perioada de maxim 5 ani nu sunt susceptibile de a fi prelungite in mod tacit iar obligațiile de cumpărare sunt în proporție de sub 80% din totalul de aprovizionare, indiferent de durată, acestea sunt considerate legale doar atunci când cota de piață a furnizorului sau a distribuitorului nu depășește 30%. Mai mult, nu este incident art. 101(1) TFUE atunci când obligația de neconcurență este necesară pentru menținerea identității comune și a reputației rețelei de franciză. Durata obligației de neconcurență este de asemenea irelevantă in situația in care aceasta nu depășește durata contractului de franciză.

Transferul substanțial al *know-how*-ului este specific contractelor de franciză. Atunci când este necesară punerea in aplicare a contractelor și păstrarea identității comune şi a reputației francizei, se poate justifica o obligație de

neconcurență pentru întreaga durată a contractului. O asemenea clauză protejează investițiile făcute de către francizor pentru a dezvolta *know-how*-ul, care, odată transferat, nu mai poate fi retras: este necesar sa furnizezi francizorului mijloacele de prevenire a utilizării *know-how*-ului, care este rezultatul investițiilor, de către competitori.

După încetarea contractului, o clauză de neconcurență post-contractuală poate fi impusă francizatului. Regulamentul nr. 330/2010 definește clauzele post-contractuale de neconcurență ca fiind "*orice obligație directă sau indirectă care interzice cumpărătorului, după încetarea acordului, să producă, să cumpere, să vândă sau să revândă bunurile sau serviciile*". Valabilitatea clauzelor de neconcurență post-contractuale este recunoscută in situațiile in care este indispensabilă protejarea *know-how*-ului transferat de la furnizor către cumpărător, cu condiția ca durata de timp să fie de maximum un an de la încetarea contractului și să fie limitată la sediul sau terenul unde distribuitorul a funcționat in cursul desfășurării contractului. În plus, obligația francizatului de a nu divulga *know-how*-ul către terțe părți, atâta timp cât acesta nu intră in domeniul public, este în mod general considerată necesară pentru protecția drepturilor de proprietate intelectuală ale francizorului și, daca nu se află sub incidența art. 101(1) TFUE, sa fie acoperită de*Regulamentul Restricțiilor Verticale* (*Orientări privind restricțiile verticale*, pct. 45).

Nelegalitatea suspendării automate a contestaţiilor fiscale. În prezent, există un număr impresionant de litigii fiscale în care, după stabilirea obligaţiilor fiscale printr-un raport de inspecţie fiscală şi individualizarea lor printr-o decizie de impunere, autorităţile fiscale constată faptul că au dubii privind existenţa sau inexistenţa unor fapte penale şi sesizează Parchetul pentru a lămuri aceste dubii. Dincolo de precaritatea raţionamentului juridic – pentru că aceste dubii, care au existat şi la momentul întocmirii raportului de

inspecţie fiscală, excludeau caracterul cert al obligaţiilor fiscale – ridică probleme automatismul organelor de soluţionare a contestaţiilor, care adoptă întotdeauna această soluţie preventivă. Raţionamentul fiscului a fost demontat, încă din 2014, de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie – Secţia Contencios Administrativ şi Fiscal, care a statuat că instanţa de contencios administrativ învestită cu controlul de legalitate asupra deciziei emise în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din vechiul Cod de procedură fiscală [având corespondent în actualul art. 277 alin. (1) lit. a) Cod procedură fiscală] poate proceda la evaluarea măsurii administrative inclusiv în ceea ce priveşte exercitarea dreptului de apreciere al autorităţii fiscale, prin raportare la definiţia excesului de putere, cuprinsă în art. 2 alin. (1) lit. n) din Legea nr. 554/2004, a proporţionalităţii şi a celorlalte exigenţe ale dreptului la o bună administrare. S-a apreciat că, în caz contrar, s-ar accepta incidenţa art. 214 alin. (1) lit. a) VCPF [art. 277 alin. (1) lit. a) NCPF] în cazul oricărui demers formal de sesizare a organelor penale, cu consecinţa amânării nepermise a soluţiei în procedura administrativă (decizia nr. 1892 din 10 aprilie 2014). S-a spus de altfel şi într-o jurisprudenţă mai veche că instanţa de fond poate să verifice dacă mai există temeiurile pentru a continua suspendarea soluţionării contestaţiei, chiar în lipsa unei hotărâri penale definitive, cu asigurarea justului echilibru între interesul public şi drepturile ori interesele private ale contribuabilui (Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie – Secţia Contencios Administrativ şi Fiscal, decizia civilă nr. 934 din 19 februarie 2010).

În această ambianţă, suspendarea automată a contestaţiilor fiscale, fără nicio motivare, ne apare ca vădit nelegală.

Acest articol a fost publicat în Newsletter-ul Costaș, Negru & Asociații.