Hotărâre CJUE referitoare la calitatea de persoană impozabilă a membrilor unei asocieri în participațiune. Riscuri de greșită interpretare

Autor: Luisiana Dobrinescu, Managing Partner, Dobrinescu Dobrev SCA

Am parcurs recent hotărârea CJUE în cauza C-519/21, *ASA împotriva DGRFP Cluj,* și m-am îngrijorat de concluziile greșite la care putem ajunge, urmând orbește decizia Curții.

Situația de fapt

Cauza a vizat situația a 4 persoane fizice care, asociindu-se în participațiune, au dezvoltat un proiect imobiliar. Două dintre acestea au contribuit la asociere cu terenul, iar celelalte două, cu fondurile necesare construcției. Autorizațiile de construire și organizarea șantierului au fost în sarcina acestora din urmă.

Proprietarele terenului au fost și cele care au înstrăinat, conform contractelor de vânzare încheiate în formă notarială, apartamentele rezultate. În consecință, autoritățile fiscale le-au considerat persoane impozabile și au calculat în sarcina acestora TVA-ul colectat.

Întrebările adresate Curții

În contextul în care asocierea nu a fost înregistrată la autoritatea fiscală competentă, prima întrebare adresată

Curții a vizat calitatea de „persoane impozabile” și a celorlalte două asociate, care au contribuit cu fondurile necesare construcției.

Cea de-a doua întrebare a vizat dreptul de deducere pe care persoanele obligate la plata taxei (proprietarele terenului) l-ar putea exercita în baza facturilor primite și achitate de celelalte două membre ale asocierii.

Considerentele și concluziile Curții

Având în vedere că în contractele de vânzare încheiate la notar se stipula că beneficiul din vânzare urma să intre în patrimoniul primelor două asociate, proprietare ale terenului și ale apartamentelor, fără nicio mențiune cu privire la celelalte două asociate și nici la contractul de asociere, CJUE a concluzionat că nu se poate considera, în ceea ce privește livrarea bunurilor imobile, că celelalte două asociate au desfășurat în mod independent o activitate economică, astfel încât ele nu au calitatea de „persoană impozabilă”.

În ceea ce privește cea de-a doua întrebare, concluzia CJUE a fost în sensul că principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale nu impun acordarea dreptului de deducere unui asociat în cadrul unei asocieri în participațiune, atunci când aceasta nu dispune de o factură emisă pe numele său, ci pe numele altui asociat, principalul motiv constând în lipsa unor probe obiective că bunurile și serviciile i-au fost efectiv furnizate în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului.

Observații personale

Hotărârea Curții, dar și considerentele pe care aceasta se bazează, duc la o primă concluzie că CJUE nu a perceput nuanțele juridice specifice unei asocieri în participațiune încheiate potrivit dreptului român și nici regulile civile privind dobândirea calității de proprietar asupra unor

imobile, în funcție de proprietatea asupra terenului sau de existența altui drept real în baza căruia se obține autorizația de construire și se construiesc imobilele.

Mai mult, nu putem interpreta hotărârea Curții (mai ales pe prima întrebare) în sensul că o persoană care acționează prin mandatar își pierde calitatea de persoană impozabilă. Prin simpla asociere în vederea derulării unei activități economice și de la primul demers efectuat în acest scop, membrii asocierii își arată intenția de a derula activitate economică într-o formă participativă.

Este adevărat că asocierea în participațiune, neavând personalitate juridică distinctă nu dă reprezintă o persoană impozabilă distinctă, în accepțiunea TVA. Particularitățile juridice ale acestei forme asociative au generat mențiuni speciale cu privire la acestea în Codul fiscal român, conform cărora drepturile și obligațiile din perspectiva TVA trebuie să și le asume o singură persoană, cunoscut ca asociat prim sau ca lider al asocierii. Practic, Codul fiscal român urmează sub acest aspect regulile instituite de Directiva de TVA pentru grupul fiscal unic.

Având în vedere că în considerentele hotărârii CJUE nu se menționează nimic despre eventuala evidență contabilă ținută de cele patru asociate și nici de modalitatea de decontare între acestea, nu o considerăm o hotărâre de referință pentru asocierile în participațiune.

Această hotărâre atrage însă atenția asupra dificultăților care pot apărea în funcționarea unei asocieri în participațiune, de necesitatea respectării unor reguli stricte în cadrul acestora și nu în ultimul rând, de importanța mențiunilor ce trebuie efectuate în actele translative de proprietate.

Conform legislației românești, în cadrul unei asocieri, doar un membru este desemnat ca lider, acesta preluând atât

obligațiile fiscale, cât și drepturile corelative. De cele mai multe ori însă, asocierile în participațiune constituite între persoane juridice/fizice române pun probleme în practică întrucât fiecare dintre părți acționează independent una față de cealaltă, primind facturi și emițând facturi în nume propriu. Altfel spus, asociații combină nepermis regulile de lucru în asociere cu cele de părți independente.