Hotărârea Salomie şi Oltean: TVA imobiliar în dezbatere

Autor: Cosmin Flavius Costaș

Hotărârea în afacerea *Salomie* şi *Oltean*, C-183/14, cu privire la TVA imobiliar datorat de persoanele fizice, a fost pronunţată de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene la data de 9 iulie 2015. Reamintim, Curtea a fost chemată să răspundă unui set de patru întrebări transmise de Curtea de Apel Cluj – Secţia a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal, configurate astfel:

1) O persoană fizică care încheie un contract de asociere cu alte persoane fizice, asociere fără personalitate juridică ce nu a fost declarată și înregistrată din punct de vedere fiscal, în vederea realizării unui bun viitor (construcție), asupra unui teren ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți, poate fi considerată, raportat la circumstanțele din litigiul principal, persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 9 alineatul (l) din Directiva [2006/112] dacă, inițial, livrările construcțiilor edificate asupra terenului ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți au fost tratate de [administrația fiscală] din punctul de vedere al regimului fiscal ca fiind vânzări care se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestor persoane?

2) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, precum și celelalte principii generale

aplicabile în materie de TVA, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia [administrația fiscală], după ce inițial a perceput de la persoana fizică impozitul asupra veniturilor din transferul proprietăților aferente patrimoniului personal, fără o modificare legislativă de substanță a dreptului primar, pe baza acelorași elemente de fapt, după o perioadă de doi ani, își reconsideră poziția și califică aceleași operațiuni ca fiind activități economice supuse TVA, calculând retroactiv accesorii?

3) Dacă prevederile articolelor 167, 168 și 213 din Directiva [2006/112], analizate în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în circumstanțele din litigiul principal, [administrația fiscală] să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce [TVA-ul datorat sau achitat] aferent bunurilor și serviciilor utilizate în scopul operațiunilor taxabile numai pentru motivul că nu a fost înregistrată fiscal ca plătitor de TVA la momentul la care i-au fost prestate respectivele servicii?

4) Raportat la circumstanțele din litigiul principal, prevederile articolului 179 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește în sarcina persoanei impozabile care aplică regimul special de scutire și care a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA obligația de plată a taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze fără a fi îndrituită să scadă valoarea taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală, dreptul de deducere urmând a fi exercitat ulterior prin decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu eventuale consecințe asupra calculului accesoriilor?

Răspunsul Curţii de Justiţie a Uniunii Europene a fost următorul:

1) Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.

În procedura desfăşurată în faţa Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, domnii Radu Salomie şi Nicolae Oltean au fost reprezentaţi de o echipă compusă din doi avocaţi, respectiv av. dr. Cosmin Flavius Costaş şi av. Tudor Vidrean-Căpuşan.

Referitor la hotărârea preliminară pronunţată, societatea civilă de avocaţi Costaş, Negru & Asociaţii subliniază, la o primă analiză, următoarele:

1. Curtea de Justiţie a confirmat incompatibilitatea cu

dreptul european a legislaţiei naţionale şi practicii administrative care refuza în fapt exercitarea dreptului de deducere al TVA sau amâna, uneori *sine die*, exercitarea acestui drept. Prin urmare, pe baza hotărârii Curţii, contribuabilii în cauză pot pretinde recunoaşterea dreptului de deducere al TVA pentru toate achiziţiile efectuate, inclusiv pentru cele pregătitoare (conform jurisprudenţei *Rompelman*). Prin urmare, întrucât hotărârea interpretativă produce efecte declarative, este opinia noastră că fiscul va trebui să revizuiască toate deciziile administrative pronunţate anterior, valorizând dreptul de deducere al TVA pretins de contribuabili. Efectul practic va fi acela al reducerii semnificative a obligaţiilor fiscale principale şi accesorii.

2. Curtea de Justiţie apreciază că, *de plano*, principiile securităţii juridice şi încrederii legitime nu se opun determinării retroactive a obligaţiilor fiscale. Curtea a considerat că legislaţia naţională în materie de TVA, armonizată cu dreptul european, era suficient de clară şi previzibilă întrucât se referea la taxarea operaţiunilor cu caracter de continuita şi menţiona expres necesitatea taxării vânzărilor de “construcţii noi” şi “terenuri construibile”.

3. Instanţa europeană lasă însă la latitudinea instanţelor naţionale determinarea *in concreto* a gradului în care această concluzie trebuie menţinută. Curtea pare a sublinia în context faptul că:

– În special profesioniştii în materie imobiliară şi cei care efectuează operaţiuni de amploare ar trebui să aibă un comportament diligent, în sensul de a solicita fiscului o interpretare expresă, explicită a regimului lor fiscal din punct de vedere al TVA.

– Corelativ, practica acestei administrații trebuie să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea

acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

4. În fine, Curtea de Justiţie a Uniunii Europene lansează instanţelor naţionale şi o altă provocare: verificarea modului în care este respectat principiul proporţionalităţii, cu privire specială asupra majorărilor de întârziere aplicate de fisc. Urmează deci ca instanţele de contencios fiscal să verifice în ce măsură sistemul majorărilor, dobânzilor şi penalităţilor de întârziere, care conduce uneori la sume de trei ori mai mari decât debitul principal, este compatibil cu dreptul Uniunii Europene. Va fi probabil cea mai grea misiune a judecătorilor naţionali.

Societatea civilă de avocaţi Costaş, Negru & Asociaţii reţine faptul că a contribuit din nou la soluţionarea unui probleme controversate de natură fiscală (alături de colega noastră avocat Luisiana Dobrinescu, de la societatea civilă de avocaţi Dobrinescu & Dobrev). Credem însă că problema TVA-ului imobiliar a fost doar repusă în discuţie, după o perioadă de suspendare necesară pronunţării hotărârii în afacerea *Salomie* şi *Oltean*. Prin urmare, ne propunem să contribuim în continuare la finalizarea litigiilor circumscrise acestei problematici, în conformitate cu principiile care reies din hotărârea Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.

Articol preluat de pe site-ul Costaș, Negru & Asociații