

Concluzii orale afacerea Salomie și Oltean

În data de 11 martie 2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene va audia concluziile avocaților societății Costăș, Negru & Asociații în reprezentarea domnilor Salomie și Oltean, în afacerea C-183/14. Acțiunea preliminară este una extrem de importantă, pentru că pe rolul instanțelor naționale sunt câteva mii de litigii cu privire la TVA aplicat retroactiv dezvoltătorilor imobiliari care își așteaptă soluționarea. Vom încerca să aducem în atenția judecătorilor Curții cel puțin următoarele aspecte:

1. Observațiile pe care domniile Salomie Radu Florin și Oltean Nicolae Vasile doresc să le prezinte Curții se circumscriu în principiu primelor două întrebări adresate de Curtea de Apel Cluj – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal.

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

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

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

3. În opinia noastră, expusă pe larg și în observațiile scrise, în special hotărârea Curții din 14.02.1985, în afacerea 268/83, *D.A. Rompelman și E.A. Rompelman-Vad Deelen* (par. 22-24) conduce la concluzia că a doua soluție este incompatibilă cu Directiva a șasea, respectiv cu Directiva 2006/112/CE. Mai recent, hotărârea din data de 1.03.2012, în afacerea C-280/10, *Kopalnia*, (par. 41-44) și hotărârea din data de 21.10.2010, în afacerea C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV* (par. 51), conduc la aceeași 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 și 213 din Directiva 2006/112/CE și principiul neutralității fiscale se opun unei practici administrative a organelor fiscale de restrângere sau amânare a exercițiului 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 achizițiilor 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 securității juridice este construit pe trei axe principale: (i) legislația națională sau europeană trebuie să fie clară și previzibilă; (ii) practica administrativă a organelor fiscale naționale

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

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

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

(ii) Legislația fiscală din România nu a precizat niciodată expres, până la 1 ianuarie 2010, faptul că tranzacțiile 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. (2¹) C. fisc. și au fost elaborate norme metodologice detaliate cu privire la tratamentul TVA aferent tranzacțiilor cu bunuri imobile efectuate de persoanele fizice. Concluzia noastră este aceea că legislația din perioada 2005 – 2009 nu era clară și previzibilă.

6. *Practica administrativă a organelor fiscale naționale, cu privire la TVA aferentă tranzacțiilor 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 și că fiscul era informat în timp real, prin intermediul declarațiilor fiscale 208, despre toate tranzacțiile imobiliare efectuate. Este uimitor, în

context, faptul că timp de 5 ani, activitatea persoanelor fizice care construiau și vindeau bunuri imobile din patrimoniul personal nu s-a aflat în atenția Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

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

- accesul gratuit, prin intermediul paginii web a administrației fiscale centrale, la forma actualizată a legislației fiscale;

- publicarea comentariilor administrației fiscale cu privire la interpretarea legislației fiscale;

- publicarea jurisprudenței relevante, atât a celei favorabile, cât și a celei defavorabile administrației fiscale;

- publicarea întrebărilor sau interpelărilor parlamentarilor și a răspunsurilor pe care acestea le primesc;

- în unele situații, există diverse publicații ale administrației 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 și Oltean, în perioada 2005 – 2009, administrația 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, deși în cuprinsul normelor metodologice din 2010 fiscul face referire la diverse afaceri din jurisprudența Curții de Justiție (*Van Tiem, Regie dauphinoise și EDM*),

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

8. În fine, pentru perioada în discuție, *nu există litigii fiscale pe rolul instanțelor judecătorești, referitoare la persoane fizice înregistrate ca plătitori de TVA pentru tranzacții cu bunuri imobile.*

9. Atât Comisia Europeană, cât și Guvernul României încearcă să demonstreze că prin studierea legislației naționale și a cele europene, domnii Salomie și Oltean ar fi avut la dispoziție suficiente elemente pentru anticiparea obligațiilor 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 Timișoara într-o speță cu o problemă juridică identică (document inaccesibil nouă la data formulării observațiilor scrise datorită datei de emiterie 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 exigențele principiului securității juridice, anterior datei de 1 februarie 2010 nu exista nici legislație, nici practică administrativă și nici jurisprudență care să contureze o altă soluție fiscală decât cea adoptată de domnii Salomie și Oltean: *excluderea tranzacțiilor 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. Discuția trebuie să poarte și 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 legislației civile și fiscale din România, în ceea ce privește tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice, era următoarea:

(i) Tranzacțiile cu bunuri imobile erau tranzacții civile și nu tranzacții comerciale, ceea ce excludea existența unei „afaceri” care să genereze o „activitate economică” și să dea naștere unei „persoane impozabile”. În perioada 2005 – 2009 nu a existat legislație, practică administrativă sau jurisprudență care să combată această interpretare.

(ii) Potrivit art. 77¹ – 77³ Cod fiscal, în vigoare de la 1 iunie 2005 și până în prezent, orice tranzacție imobiliară

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

13. În aceste condiții, dezvoltătorii imobiliari și-au fondat interpretarea pe elemente obiective, decurgând din interpretarea legislației în vigoare, în condițiile în care nici legislația, nici practica administrativă și nici jurisprudența nu conduceau la o soluție contrară. Cu alte cuvinte, printr-o scurtă referire la jurisprudența CEDO, vom conchide că situația domnilor Salomie și Oltean nu diferă cu nimic de cea din afacerea *Serkov c. Ucraina* (2011). Prin urmare, ar fi excesiv să se decidă că tratamentul fiscal inițial (impozit unic, pe veniturile din transferul proprietăților 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 consecința determinării unor obligații fiscale accesorii care uneori sunt de trei ori mai mari decât obligația fiscală principală).

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

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

Materialul a fost publicat în Newsletterul [Costaş, Negru & Asociații](#)