



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

7 noiembrie 2013*

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolele 73 și 78 — Tranzacții imobiliare efectuate de persoane fizice — Calificarea acestor tranzacții drept operațiuni impozabile — Determinarea TVA-ului datorat atunci când părțile nu au prevăzut nimic cu privire la acesta cu ocazia încheierii contractului — Existența sau inexistența unei posibilități a furnizorului de a recupera TVA-ul de la dobânditor — Consecințe”

În cauzele conexe C-249/12 și C-250/12,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), prin deciziile din 15 martie 2012, primite de Curte la 22 mai 2012, în procedurile

Corina-Hrisi Tulică

împotriva

Agenciei Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

și

Călin Ion Plavoșin

împotriva

Direcției Generale a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ileșič, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

* Limba de procedură: româna.

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de R.-M. Giurescu și de A.-L. Crișan, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Europeană, de L. Bouyon și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererile de decizie preliminară vizează interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) și în special a articolelor 73 și 78 din aceasta.
- 2 Aceste cereri au fost prezentate în cadrul unor litigii între doamna Tulică, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, pe de altă parte, și, respectiv, domnul Plavoșin, pe de o parte, și Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, pe de altă parte, având ca obiect determinarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorate în cazul în care părțile nu au prevăzut nimic în ceea ce privește această taxă atunci când au stabilit prețul bunului livrat.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentul (7) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.”

- 4 Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește sistemul comun privind [TVA].

(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA-ul, calculat în raport cu prețul bunurilor sau al serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale prețului.

Sistemul comun al TVA-ului se aplică până la etapa de vânzare cu amănuntul, inclusiv.”

5 Articolul 73 din directiva menționată prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau de către prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

6 Articolul 78 din aceeași directivă prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

- a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA-ului în sine.
- b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.”

Dreptul român

7 Titlul VI, denumit „Taxa pe valoarea adăugată”, al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), cuprinde articolul 125¹, intitulat „Semnificația unor termeni și expresii”, care prevede:

„1. În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

5. baza de impozitare reprezintă contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achiziții intracomunitare impozabile, stabilită conform capitolului VII;

[...]”

8 Articolul 137 din Codul fiscal, intitulat „Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării”, prevede:

„(1) Baza de impozitare a [TVA] este constituită din:

- a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii [...], din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

2. Baza de impozitare cuprinde următoarele:

- a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția [TVA];

- b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.”
- 9 Codul civil, în versiunea aplicabilă în litigiul principal, prevede:

„Articolul 962

Obiectul convențiilor este acela la care părțile sau numai una din părți se obligă.

[...]

Articolul 969

Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.

Ele se pot revoca prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege.

Articolul 970

Convențiile trebuie executate cu bună-credință.

Ele obligă nu numai la ceea ce este expres într-insele, dar la toate urmările, ce echitatea, obiceiul sau legea dă obligației, după natura sa.”

Litigiile principale și întrebarea preliminară

- 10 Doamna Tulică și domnul Plavoșin au încheiat numeroase contracte de vânzare de bunuri imobile, și anume 134 de contracte între 2007 și 2008 și, respectiv, 15 contracte în perioada 2007-2009.
- 11 Doamna Tulică și domnul Plavoșin nu au prevăzut nimic referitor la TVA cu ocazia încheierii acestor contracte de vânzare.
- 12 Ulterior realizării operațiunilor menționate și în urma unor controale, administrația fiscală a constatat că activitatea exercitată de doamna Tulică și de domnul Plavoșin prezenta caracteristicile unei activități economice.
- 13 În consecință, doamna Tulică și domnul Plavoșin au fost calificați din oficiu drept persoane impozabile în scopuri de TVA de către administrația fiscală, care a emis față de persoanele interesate avize de impunere prin care a solicitat plata TVA-ului, acesta din urmă fiind, pe de o parte, calculat prin adăugarea valorii sale la prețul convenit de părțile contractante și, pe de altă parte, majorat cu penalități de întârziere.
- 14 În cursul procedurii aflate la originea cauzei C-249/12, doamna Tulică a susținut că practica administrației fiscale de a calcula TVA-ul prin adăugarea valorii corespunzătoare acestuia la prețul convenit de părțile contractante încalcă mai multe principii de drept, între care se numără principiul libertății contractuale. TVA-ul ar fi o componentă a prețului, iar nu un element care se adaugă la acesta. Nu ar fi nicidecum evident că dobânditorul ar fi consimțit la achiziționarea imobilului în cauză în condițiile preconizate de administrația fiscală. TVA-ul solicitat de aceasta din urmă nu ar mai putea fi recuperat de la dobânditor întrucât depășește obiectul contractului și nu poate fi opus acestuia, nici în temeiul unei obligații contractuale, nici în temeiul unei obligații legale extracontractuale.

- 15 Administrația fiscală, întemeindu-se pe dispozițiile articolului 137 din Codul fiscal, susține că, pentru a determina valoarea TVA-ului datorat, trebuie să se considere drept bază de calcul prețul convenit între părțile contractante.
- 16 Doamna Tulică a introdus o acțiune la Curtea de Apel București, care a respins-o ca neîntemeiată.
- 17 Drept urmare, doamna Tulică a atacat cu recurs Hotărârea Curții de Apel București la Înalta Curte de Casație și Justiție.
- 18 În cadrul recursului, doamna Tulică a reiterat între altele argumentația referitoare la greșita determinare a bazei de impozitare. În susținerea acestei argumentații, a invocat punctele 26 și 27 din Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339).
- 19 În cursul procedurii desfășurate la Înalta Curte de Casație și Justiție, s-a publicat în *Monitorul Oficial al României* nr. 278 din 20 aprilie 2011 Decizia interpretativă nr. 2 a Comisiei fiscale centrale din 2 aprilie 2011 (denumită în continuare „Decizia interpretativă nr. 2/2011”). Această decizie a fost adoptată de comisia menționată în exercitarea rolului său de unificare a aplicării legislației fiscale. Decizia menționată confirmă abordarea administrației fiscale în materie de determinare a bazei de impozitare a TVA-ului și are următorul cuprins:
- „[...] pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, [TVA-ul] colectat[...] aferent[...] se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 [...]:
- a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [...], în cazul în care rezultă că:
 - 1) părțile au convenit că TVA-ul nu este inclus în contravaloarea livrării sau
 - 2) părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;
 - b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [...], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA-ul este inclus în contravaloarea livrării.”
- 20 În cursul procedurii aflate la originea cauzei C-250/12, domnul Plavoșin a arătat că adăugarea TVA-ului la suma plătită drept contrapartidă în cadrul vânzării încalcă obiectul contractului încheiat între părți și produce efecte contrare obiectivului vizat prin TVA. Potrivit acestuia, taxa menționată nu poate fi în sarcina furnizorului, dat fiind că, prin natura sa, aceasta este o taxă pe consum, care trebuie suportată de consumatorul final.
- 21 Potrivit domnului Plavoșin, în cazul în care contractul de vânzare nu cuprinde nicio mențiune privind TVA-ul, taxa datorată trebuie aplicată la o sumă egală cu prețul convenit între părți minus valoarea globală a taxei, astfel încât suma plătită de dobânditor să acopere atât prețul datorat furnizorului, cât și TVA-ul.
- 22 Administrația fiscală invocă Decizia interpretativă nr. 2/2011, care ar confirma abordarea acestei administrații în ceea ce privește calculul TVA-ului aplicabil.
- 23 Domnul Plavoșin a introdus o acțiune la Curtea de Apel Timișoara, care a respins-o.
- 24 Drept urmare, acesta a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Curtea de Apel Timișoara la Înalta Curte de Casație și Justiție.

25 Această instanță își exprimă îndoielile cu privire la temeinicia Deciziei interpretative nr. 2/2011 în ceea ce privește noțiunea „contrapartidă obținută” și domeniul de aplicare al articolelor 73 și 78 din Directiva TVA în cazul în care părțile nu au prevăzut nimic referitor la TVA cu ocazia unei vânzări. Prin urmare, Înalta Curte de Casație și Justiție a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții, în fiecare dintre cauzele cu care a fost sesizată, următoarea întrebare preliminară:

„În cazul reconsiderării statutului [furnizorului] de persoană impozabilă în scopuri de TVA, contrapartida (prețul) livrării bunului imobil fiind stabilită de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, art[icolele] 73 și 78 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că baza de impozitare o reprezintă:

- a) contrapartida (prețul) livrării bunului stabilită de părți și diminuată cu cota de TVA sau
- b) contrapartida (prețul) livrării bunului convenită de părți?”

26 Prin Ordonanța președintelui Curții din 22 iunie 2012, cauzele C-249/12 și C-250/12 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, având în vedere articolele 73 și 78 din Directiva TVA, dacă, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata TVA-ului pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat prețul care include deja TVA-ul sau prețul fără TVA, care trebuie majorat cu valoarea acestuia.

28 Reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții că reclamanții din litigiul principal, furnizori de bunuri imobile, sunt obligați la plata TVA-ului datorat pentru operațiunile impozabile pe care le-au realizat. Reiese de asemenea din acest dosar că părțile la contractele în discuție în litigiul principal nu au prevăzut nimic referitor la TVA atunci când au stabilit prețul bunurilor imobile care făceau obiectul vânzării. În schimb, nu s-a menționat de către instanța de trimitere dacă acești furnizori dispun sau nu dispun, în temeiul dreptului național, de o posibilitate de a recupera de la dobânditori, pe lângă prețul convenit, și TVA-ul aplicat de administrația fiscală.

29 Doamna Tulică și domnul Plavoșin, precum și Comisia Europeană consideră în esență că TVA-ul este prin natura sa o taxă pe consum, care trebuie suportată de consumatorul final și care, în consecință, nu poate fi în sarcina furnizorului. TVA-ul ar trebui, așadar, să fie o componentă a prețului, iar nu un element care se adaugă la acesta.

30 Guvernul român apreciază în esență că, pentru a determina contrapartida obținută de furnizor, aceasta având o valoare subiectivă, trebuie să se țină seama de voința părților și să se considere că această contrapartidă este constituită din suma pe care furnizorul intenționează să o primească și pe care dobânditorul este dispus să o plătească. Această sumă ar corespunde în speță cu prețul stabilit în contract, fără deducerea TVA-ului.

31 Guvernul menționat adaugă că, dacă s-ar considera că contrapartida era constituită din prețul bunului livrat din care se scade valoarea TVA-ului, furnizorul ar fi avantajat în raport cu concurenții săi, ceea ce ar fi contrar principiului neutralității TVA-ului și ar putea favoriza nereguli precum cele săvârșite de furnizorii din litigiul principal.

32 În această privință, trebuie amintit că rezultă din articolul 1 alineatul (2) și din articolul 73 din Directiva TVA că principiul sistemului comun privind TVA-ul constă în aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul acestora, iar baza de

- impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizorul bunurilor sau de către prestatorul serviciilor pentru livrarea sau pentru prestarea respectivă, de la client sau de la un terț. Articolul 78 din această directivă enumeră anumite elemente care trebuie incluse în baza de impozitare. Potrivit articolului 78 litera (a) din directiva menționată, TVA-ul nu se include în această bază.
- 33 Conform regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective (a se vedea în special Hotărârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, și Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties și Provadinvest, C-621/10 și C-129/11, punctul 43).
- 34 Această regulă trebuie aplicată în conformitate cu principiul de bază al directivei menționate, potrivit căruia prin sistemul TVA se urmărește să se taxeze exclusiv consumatorul final (a se vedea în special Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, punctul 19, și Ordonanța din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, punctul 21).
- 35 Or, atunci când un contract de vânzare a fost încheiat fără a se menționa TVA-ul, în ipoteza în care furnizorul, potrivit dreptului național, nu poate recupera de la dobânditor TVA-ul solicitat ulterior de administrația fiscală, luarea în considerare a totalității prețului, fără deducerea TVA-ului, drept bază asupra căreia se aplică TVA-ul ar avea drept consecință aplicarea TVA-ului cu privire la acest furnizor și, așadar, ar intra în contradicție cu principiul potrivit căruia TVA-ul este o taxă pe consum, care trebuie suportată de consumatorul final.
- 36 Pe de altă parte, o astfel de luare în considerare ar intra în contradicție cu regula potrivit căreia administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA o valoare superioară celei primite de persoana impozabilă (a se vedea în special Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, punctul 24, Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctul 15, precum și Hotărârea Balkan and Sea Properties și Provadinvest, citată anterior, punctul 44).
- 37 În schimb, această situație nu se regăsește în ipoteza în care furnizorul, în temeiul dreptului național, ar avea posibilitatea de a adăuga la prețul stipulat un supliment corespunzător taxei aplicabile operațiunii și de a-l recupera de la dobânditorul bunului.
- 38 Este important să se sublinieze în plus că una dintre caracteristicile esențiale ale TVA-ului rezidă în faptul că această taxă este exact proporțională cu prețul bunurilor și al serviciilor vizate. Aceasta presupune că toți furnizorii contribuie la plata TVA-ului în aceeași proporție, în raport cu totalitatea valorii primite pentru bunurile vândute.
- 39 În speță, revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă dreptul român permite furnizorilor să recupereze de la dobânditori TVA-ul aplicat ulterior de administrația fiscală.
- 40 Dacă din această verificare ar rezulta că o astfel de recuperare nu este posibilă, ar trebui să se concluzioneze că Directiva TVA se opune unei norme precum cea enunțată în Decizia interpretativă nr. 2/2011.
- 41 În măsura în care guvernul român susține că o regulă precum cea în discuție în litigiul principal are drept efect descurajarea neregulilor, trebuie arătat că fiecare stat membru are competența să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului și pentru a combate fraudă și are obligația de a adopta astfel de măsuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, punctul 25 și jurisprudența citată).

- 42 Aceste măsuri nu trebuie să depășească însă ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punctul 67 și jurisprudența citată). Or, tocmai în această situație s-ar regăsi regula în discuție în litigiul principal dacă s-ar dovedi că aceasta conduce la o situație în care TVA-ul este aplicat furnizorului și, așadar, nu este colectat într-un mod compatibil cu principiul de bază al sistemului de TVA, astfel cum s-a menționat la punctul 34 din prezenta hotărâre.
- 43 Având în vedere totalitatea considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva TVA, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata TVA-ului datorat pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA-ul solicitat de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA-ul.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 44 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

Semnături