

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 conexate C-249/12 și C-250/12,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolul 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

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

și

Călin Ion Plavățin

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. Ileși, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarașinas, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

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,

pronunț? prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminar? vizeaz? interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugat? (JO L 347, p. 1, Ediție special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”) ?i în special a articolelor 73 ?i 78 din aceasta.

2 Aceste cereri au fost prezentate în cadrul unor litigii între doamna Tulic?, pe de o parte, ?i Agenția Național? de Administrare Fiscal? – Direcția General? de Soluționare a Contestațiilor, pe de alt? parte, ?i, respectiv, domnul Plavotin, pe de o parte, ?i Direcția General? a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, pe de alt? parte, având ca obiect determinarea taxei pe valoarea adăugat? (denumit? în continuare „TVA”) datorate în cazul în care pârțile nu au prevăzut nimic în ceea ce privește aceast? tax? 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 s? conduc?, chiar ?i în cazul în care cotele ?i scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile ?i serviciile similare s? suporte aceeași sarcin? fiscal?, indiferent de lungimea lanțului de producție ?i de distribuție.”

4 Articolul 1 din această directiv? prevede:

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

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

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

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

5 Articolul 73 din directiva menționat? 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 reprezint? contrapartida obținut? sau care urmează s? fie obținut? 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 directiv? 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 prețurile 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

Conven?iile legal f?cute au putere de lege între p?r?ile contractante.
Ele se pot revoca prin consim??mântul mutual sau din cauze autorizate de lege.

Articolul 970

Conven?iile trebuie executate cu bun??credin??.

Ele oblig? nu numai la ceea ce este expres într?însele, dar la toate urm?rile, ce echitatea, obiceiul sau legea d? obliga?iei, dup? natura sa.”

Litigiile principale ?i întrebarea preliminar?

10 Doamna Tulic? ?i domnul Plavo?in au încheiat numeroase contracte de vânzare de bunuri imobile, ?i anume 134 de contracte între 2007 ?i 2008 ?i, respectiv, 15 contracte în perioada 2007-2009.

11 Doamna Tulic? ?i domnul Plavo?in nu au prev?zut nimic referitor la TVA cu ocazia încheierii acestor contracte de vânzare.

12 Ulterior realiz?rii opera?iunilor men?ionate ?i în urma unor controale, administra?ia fiscal? a constatat c? activitatea exercitat? de doamna Tulic? ?i de domnul Plavo?in prezenta caracteristicile unei activit??i economice.

13 În consecin??, doamna Tulic? ?i domnul Plavo?in au fost califica?i din oficiu drept persoane impozabile în scopuri de TVA de c?tre administra?ia fiscal?, care a emis fa?? de persoanele interesate avize de impunere prin care a solicitat plata TVA?ului, acesta din urm? fiind, pe de o parte, calculat prin ad?ugarea valorii sale la pre?ul convenit de p?r?ile contractante ?i, pe de alt? parte, majorat cu penalit??i de întârziere.

14 În cursul procedurii aflate la originea cauzei C?249/12, doamna Tulic? a sus?inut c? practica administra?iei fiscale de a calcula TVA?ul prin ad?ugarea valorii corespunz?toare acestuia la pre?ul convenit de p?r?ile contractante încalc? mai multe principii de drept, între care se num?r? principiul libert??ii contractuale. TVA?ul ar fi o component? a pre?ului, iar nu un element care se adaug? la acesta. Nu ar fi nicidecum evident c? dobânditorul ar fi consim?it la achizi?ionarea imobilului în cauz? în condi?iile preconizate de administra?ia fiscal?. TVA?ul solicitat de aceasta din urm? nu ar mai putea fi recuperat de la dobânditor întrucât dep??e?te obiectul contractului ?i nu poate fi opus acestuia, nici în temeiul unei obliga?ii contractuale, nici în temeiul unei obliga?ii legale extracontractuale.

15 Administra?ia fiscal?, întemeindu?se pe dispozi?iile articolului 137 din Codul fiscal, sus?ine c?, pentru a determina valoarea TVA?ului datorat, trebuie s? se considere drept baz? de calcul pre?ul convenit între p?r?ile contractante.

16 Doamna Tulic? a introdus o ac?iune la Curtea de Apel Bucure?ti, care a respins?o ca neîntemeiat?.

17 Drept urmare, doamna Tulic? a atacat cu recurs Hot?rârea Cur?ii de Apel Bucure?ti la Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie.

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 rezultat 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 mite [...], 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 Plavotin a arătat că adugarea 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 Plavotin, 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 Plavotin 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 stabilit de părți și diminuat cu cota de TVA sau
- b) contrapartida (prețul) livrării bunului convenit 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 înainte de 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 vânzărilor. 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 Plavogin, 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 rezultatul 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

constituit? de contrapartida primit? în mod real în acest sens de persoana impozabil?. Aceast? contrapartid? constituie valoarea subiectiv?, respectiv valoarea primit? în mod real, iar nu valoarea estimat? conform unor criterii obiective (a se vedea în special Hot?rârea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, ?i Hot?rârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties ?i Provadinvest, C?621/10 ?i C?129/11, punctul 43).

34 Aceast? regul? trebuie aplicat? în conformitate cu principiul de baz? al directivei men?ionate, potrivit c?ruia prin sistemul TVA se urm?re?te s? se taxeze exclusiv consumatorul final (a se vedea în special Hot?rârea Elida Gibbs, citat? anterior, punctul 19, ?i Ordonan?a din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium, C?69/11, punctul 21).

35 Or, atunci când un contract de vânzare a fost încheiat f?r? a se men?iona TVA?ul, în ipoteza în care furnizorul, potrivit dreptului na?ional, nu poate recupera de la dobânditor TVA?ul solicitat ulterior de administra?ia fiscal?, luarea în considerare a totalit??ii pre?ului, f?r? deducerea TVA?ului, drept baz? asupra c?reia se aplic? TVA?ul ar avea drept consecin?? aplicarea TVA?ului cu privire la acest furnizor ?i, a?adar, ar intra în contradic?ie cu principiul potrivit c?ruia TVA?ul este o tax? pe consum, care trebuie suportat? de consumatorul final.

36 Pe de alt? parte, o astfel de luare în considerare ar intra în contradic?ie cu regula potrivit c?reia administra?ia fiscal? nu poate percepe cu titlu de TVA o valoare superioar? celei primite de persoana impozabil? (a se vedea în special Hot?rârea Elida Gibbs, citat? anterior, punctul 24, Hot?rârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C?330/95, Rec., p. I?3801, punctul 15, precum ?i Hot?rârea Balkan and Sea Properties ?i Provadinvest, citat? anterior, punctul 44).

37 În schimb, aceast? situa?ie nu se reg?se?te în ipoteza în care furnizorul, în temeiul dreptului na?ional, ar avea posibilitatea de a ad?uga la pre?ul stipulat un supliment corespunz?tor taxei aplicabile opera?iunii ?i de a?l recupera de la dobânditorul bunului.

38 Este important s? se sublinieze în plus c? una dintre caracteristicile esen?iale ale TVA?ului rezid? în faptul c? aceast? tax? este exact propor?ional? cu pre?ul bunurilor ?i al serviciilor vizate. Aceasta presupune c? to?i furnizorii contribuie la plata TVA?ului în aceea?i propor?ie, în raport cu totalitatea valorii primite pentru bunurile vândute.

39 În spe??, revine instan?ei na?ionale sarcina de a verifica dac? dreptul român permite furnizorilor s? recupereze de la dobânditori TVA?ul aplicat ulterior de administra?ia fiscal?.

40 Dac? din aceast? verificare ar rezulta c? o astfel de recuperare nu este posibil?, ar trebui s? se concluzioneze c? Directiva TVA se opune unei norme precum cea enun?at? în Decizia interpretativ? nr. 2/2011.

41 În m?sura în care guvernul român sus?ine c? o regul? precum cea în discu?ie în litigiul principal are drept efect descurajarea neregulilor, trebuie ar?tat c? fiecare stat membru are competen?a s? adopte toate m?surile cu caracter legislativ ?i administrativ corespunz?toare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA?ului ?i pentru a combate fraudarea ?i are obliga?ia de a adopta astfel de m?suri (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

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 preced, 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 înainte de 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 înainte de 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

* Limba de procedură: română.