



Parteneri:

Gabriel Biriș
Gelu Goran*
Victor Constantinescu*
Daniel Vișoiu**
Raluca Năstase

* Membru al Baroului din New York

** Membru al Baroului din Florida

Ce ar spune Curtea Europeană de Justiție despre tranzacțiile pe persoana fizică?

Luisiana Dobrinescu
Senior Associate

De cele mai multe ori, lucrurile simple se dovedesc a fi cele mai complicate. Întâlnim acest paradox în fiecare zi, când constatam că rezolvarea unor probleme complexe depinde de lucruri foarte simple, de genul unei definiții sau al unei încadrări corecte. La fel se poate spune și despre cea mai la moda speță de TVA la acest moment din România, respectiv tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice. Întreaga știință de fiscalitate și procedura fiscală se rezumă la clarificarea unui singur termen, acela de „persoana impozabilă”. Atât reprezentanții ANAF, cât și persoanele fizice vizate (și mă refer aici în special la avocații acestora) sunt antrenați într-o dezbatere și o zbatere continuă, în căutarea argumentului decisiv...

1. Cazul van Tiem, mai actual ca niciodată...

Deciziile Curții Europene de Justiție sunt un ajutor foarte bun în încercarea de a privi dispozițiile fiscale din unghiul în care le-a văzut însuși legiuitorul. Exista câteva cazuri de referință, aproape didactice as spune, care abordează aspectele esențiale ale sistemului taxei pe valoarea adăugată.

Unul dintre acestea este cazul Domnului van Tiem, care cu mai bine de 30 de ani în urmă a achiziționat un lot de teren asupra căruia a acordat către propria societate un drept de a construi (similar cu dreptul de suprafață din dreptul civil românesc) pe o perioadă de 18 ani, contra unei remunerații. Colectând TVA pentru remunerația anuală primită pentru acordarea dreptului de a construi, Domnul van Tiem a considerat ca este în drept să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției terenului.

Autoritățile fiscale din Olanda au refuzat dreptul de deducere al TVA, considerând ca Domnul van Tiem nu a acționat în calitate de persoana impozabilă. În aceste circumstanțe, instanța supremă olandeză a adresat Curții Europene de Justiție întrebarea dacă constituirea și acordarea contra unei remunerații a unui drept în rem reprezintă exploatare a bunurilor corporale în vederea obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Pentru început, Curtea Europeană a subliniat ca directiva europeană conferă un caracter foarte larg operațiunilor care intra în sfera TVA, cuprinzând toate etapele de producție, distribuție și prestare de servicii. În ceea ce privește interpretarea termenului „exploatare”, Curtea a considerat că, în virtutea principiului neutralității TVA, acesta ar trebui să cuprindă toate tranzacțiile, indiferent de forma lor

juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri generate de respectivele bunuri, pe o bază continuă.

Ca urmare, decizia Curții în această speță a fost în sensul că acordarea unui drept de construire trebuie interpretată ca exploatare a bunurilor, dacă acest drept este acordat pe o anumită perioadă de timp, contra unei remunerații.

Deși veche de mai mult de 20 ani, aceasta decizie a Curții Europene a devenit mai actuală ca niciodată în contextul în care, începând cu anul 2009, Agenția Națională de Administrare Fiscală a demarat procedura de control fiscal asupra tuturor persoanelor fizice care au efectuat tranzacții cu bunuri imobile.

2. Aspecte cu specific românesc: drept fiscal *versus* drept civil

Inițial, argumentarea în drept folosită de autoritățile fiscale în calificarea persoanelor fizice ca persoane impozabile a constat în invocarea primului paragraf al art. 127 alin. (2) C.fisc., referitor la activitățile comercianților. Este adevărat că, potrivit regulilor generale comerciale, achiziția de bunuri în scopul revânzării acestora constituie fapta de comerț. Este la fel de adevărat că, urmărind exclusiv regulile Directivei Europene a cărei traducere fidelă o reprezintă Codul fiscal, temeiul legal invocat ar trebui să fie corect și suficient.

Ceea ce a fost însă neglijat la momentul demarării acțiunilor ANAF în 2009 a fost prevederea expresă din Codul comercial român care scoate din sfera faptelor de comerț vânzarea de imobile. În scopul protejării țăranilor români (în majoritate analfabeți la 1887) de activitățile speculatorii, Codul comercial al lui Cuza a prevăzut că numai vânzarea de mărfuri și produse constituie fapte de comerț, și nu cea de bunuri imobile. Cu alte cuvinte, în favoarea persoanelor juridice care vând terenuri sau construcții, operează ope legis o prezumție relativă de necomercialitate.

De asemenea, a fost omisă introducerea în Codul fiscal a unei definiții a comerciantului, din perspectiva legii fiscale.

În traducere, încadrarea de către ANAF a persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare ca și comercianți și atribuirea din acest considerent a calității de persoană impozabilă șchioapătă din punct de vedere juridic. Și aceasta pentru că dispoziții moderne de drept fiscal fac trimitere la norme juridice vechi de 150 de ani...

Situația nu este una imposibilă, însă pentru a răsturna prezumția de necomerciant care operează în beneficiul acestor persoane fizice, autoritățile fiscale ar trebui să se adreseze mai întâi unei instanțe de judecată și abia apoi, în baza deciziei acestora care să prevadă inclusiv momentul de la care persoana fizică ar fi considerată comerciant, să își urmeze propria judecată fiscală.

Cum nu acesta a fost mersul lucrurilor, salvarea din fața excepțiilor de procedură a fost găsită tot în Codul fiscal, respectiv în considerarea tranzacțiilor repetate cu bunuri imobile ca exploatare a bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Desigur că nu au întârziat să apară reacțiile la noua încadrare în drept. Începând de la sensul de dicționar al cuvântului exploatare și până la considerente ce țin de dreptul civil, noile apărări au încercat să arate că nici acest temei de drept nu este potrivit în spețe de față.

În aceasta confruntare a dreptului fiscal versus dreptul civil, autoritățile fiscale au invocat decizia Curții Europene în cazul van Tiem: în virtutea asigurării principiului neutralității TVA, termenul „exploatare a bunurilor” ar trebui interpretat în sensul cuprinderii tuturor acelor tranzacții, indiferent de forma lor juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri generate de respectivele bunuri, pe o bază continuă.

Chiar și în această situație care pare a înclina balanța judecătii în mod hotărâtor în favoarea uneia dintre părți, nu trebuie ignorate două aspecte:

- tipul spețelor în care Curtea Europeană însăși a înțeles să se prevaleze de decizia din cazul van Tiem și

- faptul ca nu se poate vorbi despre exploatarea unui bun dacă aceasta presupune însăși consumarea sa prin vânzare.

3. Vânzarea nu este exploatare

Analizând jurisprudența europeană, constatăm ca decizia Van Tiem a fost invocată de Curtea Europeană ca fiind aplicabilă mutadis mutandis doar în cazuri în care se discută despre: închirieri (a se vedea C-230/94 Renate Enkler referitor la închirierea unei caravane si C-23/98 referitor la închirierea unui imobil), despre concesiuni (a se vedea C-174/06 COGEP), despre acordări de împrumuturi (a se vedea C-142/99 Floridienne, în sensul considerării acordării de împrumuturi ca exploatare a capitalului deținut, în vederea obținerii de dobânzi, cu caracter de continuitate) sau despre drepturi de folosință sau alte drepturi in rem (a se vedea C-326/99 Goed Wonen, referitor la dreptul de uzufruct).

Ca o simpla observație, în toate aceste cazuri, bunurile corporale, acțiunile, imobilele sau capitalul rămâneau în proprietatea celui care le exploata și nu se „consumau” prin înstrăinarea acestora.

Însăși Curtea Europeană a apreciat ca judecata din Van Tiem nu este aplicabilă în cazul C 80/95 Harns and Helm (precizând că achiziția de obligațiuni în baza cărora urmează a se obține dobânzi pe o anumita perioada de timp nu poate fi considerată exploatare a bunurilor) sau în cazul C-442/01 Kaphag (în care a precizat ca achiziția de acțiuni în baza cărora urmează a se încasa în timp dividende nu reprezintă exploatare a bunurilor).

În cazul C-60/90 Polysar, în care era vorba despre activitățile unei societăți holding de achiziție și vânzare de acțiuni, reluând judecata din van Tiem referitoare la exploatarea bunurilor, Curtea Europeană și-a reformulat concluziile, precizând că termenul „exploatare” trebuie considerat a se aplica tuturor operațiunilor, oricare ar fi forma lor juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri din bunurile în cauză pe o baza continuă. „Nu rezultă din decizia van Tiem că simpla achiziție și deținere a acțiunilor unei companii ar trebui privită ca activitate economică conferind de drept deținătorului statutul de persoana impozabilă. Simpla achiziție a participației în alta entitate nu echivalează cu exploatarea unei proprietăți în scopul obținerii din aceasta de venituri pe o baza de continuitate pentru ca orice dividend ce poate fi generat de acea deținere este rezultatul simplei dețineri a dreptului de proprietate”.

Și mai clar, în cazul C-77/01 EDM Mineiro în care se punea problema calificării din perspectiva TVA a unor operațiuni repetate de achiziție și revânzare de acțiuni, Curtea Europeană a precizat că simpla achiziție și revânzare de titluri negociabile nu poate fi asimilată exploatării unui bun destinat a produce venituri cu caracter de continuitate, singura remunerație pentru astfel de tranzacții constând într-un posibil profit la vânzarea titlurilor negociabile.

Aceasta decizie este importantă din mai multe perspective: în primul rând spune ca exploatarea vizează un bun destinat obținerii de venituri cu caracter de continuitate (și este clar ca nu i se poate atribui o astfel de destinație unui bun care face obiectul revânzării) și, în al doilea rând, face distincția dintre activitățile de exploatare (prestări de servicii prin natura lor) și activitățile comerciale de revânzare (livrări de bunuri, prin definiție).

Cu această concluzie, speța noastră ajunge practic de unde a plecat: conform regulilor europene de TVA, tranzacțiile imobiliare repetate ar constitui activități economice taxabile de tipul activităților desfășurate de comercianți, și nu a activităților de exploatare; conform regulilor juridice, la încadrarea ca activități comerciale a vânzărilor de imobile avem o problema de legislație internă și cel puțin o problemă de procedură. Și de drepturile omului.

4. In loc de concluzii

Prefer sa fiu reticentă în a da un pronostic asupra deznodământului acestei dispute de idei. Este clar ca exista o miză uriașă de ambele părți, mai ales ca episodul I – TVA poate fi urmat de episodul II – impozit de 16% .

Mă întreb daca instanțele noastre naționale vor simți tentația de a înainta această speță la Curtea Europeana...

Până la un astfel de moment, consider inacceptabilă lipsa de perspectivă și strategie de care încă dau dovada autoritățile fiscale romane. Cum este posibil sa reclami și să sancționezi neconformarea contribuabililor la niște reguli fiscale pe care nici fiscul nu le cunoaște?

Este vorba aici despre procedura de înregistrare în scopuri de TVA...

Cunosc cel puțin două situații recente în care persoane fizice neînregistrate la Registrul Comerțului s-au prezentat la ghișeele administrațiilor financiare cu dispozițiile de masuri întocmite de inspectorii fiscali care ii obligau la înregistrare și, deși a trecut mai bine de o lună, nu au obținut înregistrarea nici pana la acest moment.

Cunosc de asemenea situații în care instanțele românești au decis deja (in prima instanță) ca persoanele fizice înregistrate din oficiu in scopuri de TVA ca urmare a inspecției fiscale nu au calitatea de comerciant...

Toate acestea nu fac decât să adâncească paradoxul situației și să genereze și mai multe compromisuri la nivel decizional!