HOTARAREA CURTII (Camera a treia)

7 noiembrie 2013([\*](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db88b1d035963043f88cb6cb9838c3323b.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuMahj0?text=&docid=144206&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=589944" \l "Footnote*))

„Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 73 si 78 – Tranzactii imobiliare efectuate de persoane fizice – Calificarea acestor tranzactii drept operatiuni impozabile – Determinarea TVA‑ului datorat atunci cand partile nu au prevazut nimic cu privire la acesta cu ocazia incheierii contractului – Existenta sau inexistenta unei posibilitati a furnizorului de a recupera TVA‑ul de la dobanditor – Consecinte”

In cauzele conexate C‑249/12 si C‑250/12,

avand ca obiect cereri de decizie preliminara formulate in temeiul articolul 267 TFUE de Inalta Curte de Casatie si Justitie (Romania), prin deciziile din 15 martie 2012, primite de Curte la 22 mai 2012, in procedurile

**Corina‑Hrisi Tulica**

impotriva

**Agentiei Nationale de Administrare Fiscala – Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor**(C‑249/12),

si

**Calin Ion Plavosin**

impotriva

**Directiei Generale a Finantelor Publice Timis – Serviciul Solutionare Contestatii**,

**Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul de Inspectie Fiscala Timis**(C‑250/12),

CURTEA (Camera a treia),

compusa din domnul M. Ilešič, presedinte de camera, domnii C. G. Fernlund (raportor) si A. Ó Caoimh, doamna C. Toader si domnul E. Jarašiūnas, judecatori,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

avand in vedere procedura scrisa,

luand in considerare observatiile prezentate:

–        pentru guvernul roman, de R.‑H. Radu, de R.‑M. Giurescu si de A.‑L. Crisan, in calitate de agenti,

–        pentru Comisia Europeana, de L. Bouyon si de C. Soulay, in calitate de agenti,

avand in vedere decizia de judecare a cauzei fara concluzii, luata dupa ascultarea avocatului general,

pronunta prezenta

**Hotarare**

1        Cererile de decizie preliminara vizeaza interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata (JO L 347, p. 1, Editie speciala, 09/vol. 3, p. 7, denumita in continuare „Directiva TVA”) si in special a articolelor 73 si 78 din aceasta.

2        Aceste cereri au fost prezentate in cadrul unor litigii intre doamna Tulica, pe de o parte, si Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, pe de alta parte, si, respectiv, domnul Plavosin, pe de o parte, si Directia Generala a Finantelor Publice Timis – Serviciul Solutionare Contestatii, pe de alta parte, avand ca obiect determinarea taxei pe valoarea adaugata (denumita in continuare „TVA”) datorate in cazul in care partile nu au prevazut nimic in ceea ce priveste aceasta taxa atunci cand au stabilit pretul bunului livrat.

**Cadrul juridic**

*Dreptul Uniunii*

3        Considerentul (7) al Directivei TVA are urmatorul cuprins:

„Sistemul comun privind TVA este necesar sa conduca, chiar si in cazul in care cotele si scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate in domeniul concurentei, astfel incat, pe teritoriul fiecarui stat membru, bunurile si serviciile similare sa suporte aceeasi sarcina fiscala, indiferent de lungimea lantului de productie si de distributie.”

4        Articolul 1 din aceasta directiva prevede:

„(1)      Prezenta directiva stabileste sistemul comun privind [TVA].

(2)      Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor si serviciilor a unei taxe generale de consum exact proportionala cu pretul bunurilor si serviciilor, indiferent de numarul de operatiuni care au loc in procesul de productie si de distributie anterior etapei in care este perceputa taxa.

La fiecare operatiune, TVA‑ul, calculat in raport cu pretul bunurilor sau al serviciilor la o cota aplicabila bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil dupa deducerea valorii TVA‑ului suportat direct de diferitele componente ale pretului.

Sistemul comun al TVA‑ului se aplica pana la etapa de vanzare cu amanuntul, inclusiv.”

5        Articolul 73 din directiva mentionata prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, altele decat cele prevazute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezinta contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de catre furnizor sau de catre prestator, in schimbul livrarii sau al prestarii, de la client sau de la un tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul livrarii sau al prestarii.”

6        Articolul 78 din aceeasi directiva prevede:

„Baza de impozitare include urmatoarele elemente:

a)      impozite, drepturi, prelevari si taxe, cu exceptia TVA‑ului in sine.

b)      cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare, solicitate de catre furnizor/prestator cumparatorului sau beneficiarului.

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

*Dreptul roman*

7        Titlul VI, denumit „Taxa pe valoarea adaugata”, al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in versiunea aplicabila in litigiul principal (denumita in continuare „Codul fiscal”), cuprinde articolul 1251, intitulat „Semnificatia unor termeni si expresii”, care prevede:

„1.      In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

[...]

5.      baza de impozitare reprezinta contravaloarea unei livrari de bunuri sau prestari de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achizitii intracomunitare impozabile, stabilita conform capitolului VII;

[...]”

8        Articolul 137 din Codul fiscal, intitulat „Baza de impozitare pentru livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate in interiorul tarii”, prevede:

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

a)      pentru livrari de bunuri si prestari de servicii [...], din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

[...]

2.       Baza de impozitare cuprinde urmatoarele:

a)      impozitele si taxele, daca prin lege nu se prevede altfel, cu exceptia [TVA];

b)      cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare, solicitate de catre furnizor/prestator cumparatorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumparatorului, care fac obiectul unui contract separat si care sunt legate de livrarile de bunuri sau de prestarile de servicii in cauza, se considera cheltuieli accesorii.”

9        Codul civil, in versiunea aplicabila in litigiul principal, prevede:

„Articolul 962

Obiectul conventiilor este acela la care partile sau numai una din parti se obliga.

[...]

Articolul 969

Conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante.

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

Articolul 970

Conventiile trebuie executate cu buna‑credinta.

Ele obliga nu numai la ceea ce este expres intr‑insele, dar la toate urmarile, ce echitatea, obiceiul sau legea da obligatiei, dupa natura sa.”

**Litigiile principale si intrebarea preliminara**

10      Doamna Tulica si domnul Plavosin au incheiat numeroase contracte de vanzare de bunuri imobile, si anume 134 de contracte intre 2007 si 2008 si, respectiv, 15 contracte in perioada 2007-2009.

11      Doamna Tulica si domnul Plavosin nu au prevazut nimic referitor la TVA cu ocazia incheierii acestor contracte de vanzare.

12      Ulterior realizarii operatiunilor mentionate si in urma unor controale, administratia fiscala a constatat ca activitatea exercitata de doamna Tulica si de domnul Plavosin prezenta caracteristicile unei activitati economice.

13      In consecinta, doamna Tulica si domnul Plavosin au fost calificati din oficiu drept persoane impozabile in scopuri de TVA de catre administratia fiscala, care a emis fata de persoanele interesate avize de impunere prin care a solicitat plata TVA‑ului, acesta din urma fiind, pe de o parte, calculat prin adaugarea valorii sale la pretul convenit de partile contractante si, pe de alta parte, majorat cu penalitati de intarziere.

14      In cursul procedurii aflate la originea cauzei C‑249/12, doamna Tulica a sustinut ca practica administratiei fiscale de a calcula TVA‑ul prin adaugarea valorii corespunzatoare acestuia la pretul convenit de partile contractante incalca mai multe principii de drept, intre care se numara principiul libertatii contractuale. TVA‑ul ar fi o componenta a pretului, iar nu un element care se adauga la acesta. Nu ar fi nicidecum evident ca dobanditorul ar fi consimtit la achizitionarea imobilului in cauza in conditiile preconizate de administratia fiscala. TVA‑ul solicitat de aceasta din urma nu ar mai putea fi recuperat de la dobanditor intrucat depaseste obiectul contractului si nu poate fi opus acestuia, nici in temeiul unei obligatii contractuale, nici in temeiul unei obligatii legale extracontractuale.

15      Administratia fiscala, intemeindu‑se pe dispozitiile articolului 137 din Codul fiscal, sustine ca, pentru a determina valoarea TVA‑ului datorat, trebuie sa se considere drept baza de calcul pretul convenit intre partile contractante.

16      Doamna Tulica a introdus o actiune la Curtea de Apel Bucuresti, care a respins‑o ca neintemeiata.

17      Drept urmare, doamna Tulica a atacat cu recurs Hotararea Curtii de Apel Bucuresti la Inalta Curte de Casatie si Justitie.

18      In cadrul recursului, doamna Tulica a reiterat intre altele argumentatia referitoare la gresita determinare a bazei de impozitare. In sustinerea acestei argumentatii, a invocat punctele 26 si 27 din Hotararea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C‑317/94, Rec., p. I‑5339).

19      In cursul procedurii desfasurate la Inalta Curte de Casatie si Justitie, s‑a publicat in *Monitorul Oficial al Romaniei*nr. 278 din 20 aprilie 2011 Decizia interpretativa nr. 2 a Comisiei fiscale centrale din 2 aprilie 2011 (denumita in continuare „Decizia interpretativa nr. 2/2011”). Aceasta decizie a fost adoptata de comisia mentionata in exercitarea rolului sau de unificare a aplicarii legislatiei fiscale. Decizia mentionata confirma abordarea administratiei fiscale in materie de determinare a bazei de impozitare a TVA‑ului si are urmatorul cuprins:

„[...] pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, [TVA‑ul] colectat[...] aferent[...] se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 [...]:

a)      prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii [...], in cazul in care rezulta ca:

1)      partile au convenit ca TVA‑ul nu este inclus in contravaloarea livrarii sau

2)      partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b)      prin aplicarea procedeului sutei marite [...], in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA‑ul este inclus in contravaloarea livrarii.”

20      In cursul procedurii aflate la originea cauzei C‑250/12, domnul Plavosin a aratat ca adaugarea TVA‑ului la suma platita drept contrapartida in cadrul vanzarii incalca obiectul contractului incheiat intre parti si produce efecte contrare obiectivului vizat prin TVA. Potrivit acestuia, taxa mentionata nu poate fi in sarcina furnizorului, dat fiind ca, prin natura sa, aceasta este o taxa pe consum, care trebuie suportata de consumatorul final.

21      Potrivit domnului Plavosin, in cazul in care contractul de vanzare nu cuprinde nicio mentiune privind TVA‑ul, taxa datorata trebuie aplicata la o suma egala cu pretul convenit intre parti minus valoarea globala a taxei, astfel incat suma platita de dobanditor sa acopere atat pretul datorat furnizorului, cat si TVA‑ul.

22      Administratia fiscala invoca Decizia interpretativa nr. 2/2011, care ar confirma abordarea acestei administratii in ceea ce priveste calculul TVA‑ului aplicabil.

23      Domnul Plavosin a introdus o actiune la Curtea de Apel Timisoara, care a respins‑o.

24      Drept urmare, acesta a formulat recurs impotriva hotararii pronuntate de Curtea de Apel Timisoara la Inalta Curte de Casatie si Justitie.

25      Aceasta instanta isi exprima indoielile cu privire la temeinicia Deciziei interpretative nr. 2/2011 in ceea ce priveste notiunea „contrapartida obtinuta” si domeniul de aplicare al articolelor 73 si 78 din Directiva TVA in cazul in care partile nu au prevazut nimic referitor la TVA cu ocazia unei vanzari. Prin urmare, Inalta Curte de Casatie si Justitie a decis sa suspende judecarea cauzei si sa adreseze Curtii, in fiecare dintre cauzele cu care a fost sesizata, urmatoarea intrebare preliminara:

„In cazul reconsiderarii statutului [furnizorului] de persoana impozabila in scopuri de TVA, contrapartida (pretul) livrarii bunului imobil fiind stabilita de parti fara nicio mentiune cu privire la TVA, art[icolele] 73 si 78 din Directiva [TVA] trebuie interpretate in sensul ca baza de impozitare o reprezinta:

a)      contrapartida (pretul) livrarii bunului stabilita de parti si diminuata cu cota de TVA sau

b)      contrapartida (pretul) livrarii bunului convenita de parti?”

26      Prin Ordonanta presedintelui Curtii din 22 iunie 2012, cauzele C‑249/12 si C‑250/12 au fost conexate pentru buna desfasurare a procedurii scrise si orale, precum si in vederea pronuntarii hotararii.

**Cu privire la intrebarea preliminara**

27      Instanta de trimitere solicita, in esenta, sa se stabileasca, avand in vedere articolele 73 si 78 din Directiva TVA, daca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata TVA‑ului pentru operatiunea supusa taxei, pretul convenit trebuie considerat pretul care include deja TVA‑ul sau pretul fara TVA, care trebuie majorat cu valoarea acestuia.

28      Reiese din dosarul aflat la dispozitia Curtii ca reclamantii din litigiul principal, furnizori de bunuri imobile, sunt obligati la plata TVA‑ului datorat pentru operatiunile impozabile pe care le‑au realizat. Reiese de asemenea din acest dosar ca partile la contractele in discutie in litigiul principal nu au prevazut nimic referitor la TVA atunci cand au stabilit pretul bunurilor imobile care faceau obiectul vanzarii. In schimb, nu s‑a mentionat de catre instanta de trimitere daca acesti furnizori dispun sau nu dispun, in temeiul dreptului national, de o posibilitate de a recupera de la dobanditori, pe langa pretul convenit, si TVA‑ul aplicat de administratia fiscala.

29      Doamna Tulica si domnul Plavosin, precum si Comisia Europeana considera in esenta ca TVA‑ul este prin natura sa o taxa pe consum, care trebuie suportata de consumatorul final si care, in consecinta, nu poate fi in sarcina furnizorului. TVA‑ul ar trebui, asadar, sa fie o componenta a pretului, iar nu un element care se adauga la acesta.

30      Guvernul roman apreciaza in esenta ca, pentru a determina contrapartida obtinuta de furnizor, aceasta avand o valoare subiectiva, trebuie sa se tina seama de vointa partilor si sa se considere ca aceasta contrapartida este constituita din suma pe care furnizorul intentioneaza sa o primeasca si pe care dobanditorul este dispus sa o plateasca. Aceasta suma ar corespunde in speta cu pretul stabilit in contract, fara deducerea TVA‑ului.

31      Guvernul mentionat adauga ca, daca s‑ar considera ca contrapartida era constituita din pretul bunului livrat din care se scade valoarea TVA‑ului, furnizorul ar fi avantajat in raport cu concurentii sai, ceea ce ar fi contrar principiului neutralitatii TVA‑ului si ar putea favoriza nereguli precum cele savarsite de furnizorii din litigiul principal.

32      In aceasta privinta, trebuie amintit ca rezulta din articolul 1 alineatul (2) si din articolul 73 din Directiva TVA ca principiul sistemului comun privind TVA‑ul consta in aplicarea asupra bunurilor si serviciilor a unei taxe generale de consum exact proportionale cu pretul acestora, iar baza de impozitare include toate elementele care reprezinta contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de catre furnizorul bunurilor sau de catre prestatorul serviciilor pentru livrarea sau pentru prestarea respectiva, de la client sau de la un tert. Articolul 78 din aceasta directiva enumera anumite elemente care trebuie incluse in baza de impozitare. Potrivit articolului 78 litera (a) din directiva mentionata, TVA‑ul nu se include in aceasta baza.

33      Conform regulii generale prevazute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituita de contrapartida primita in mod real in acest sens de persoana impozabila. Aceasta contrapartida constituie valoarea subiectiva, respectiv valoarea primita in mod real, iar nu valoarea estimata conform unor criterii obiective (a se vedea in special Hotararea din 5 februarie 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, si Hotararea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties si Provadinvest, C‑621/10 si C‑129/11, punctul 43).

34      Aceasta regula trebuie aplicata in conformitate cu principiul de baza al directivei mentionate, potrivit caruia prin sistemul TVA se urmareste sa se taxeze exclusiv consumatorul final (a se vedea in special Hotararea Elida Gibbs, citata anterior, punctul 19, si Ordonanta din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium, C‑69/11, punctul 21).

35      Or, atunci cand un contract de vanzare a fost incheiat fara a se mentiona TVA‑ul, in ipoteza in care furnizorul, potrivit dreptului national, nu poate recupera de la dobanditor TVA‑ul solicitat ulterior de administratia fiscala, luarea in considerare a totalitatii pretului, fara deducerea TVA‑ului, drept baza asupra careia se aplica TVA‑ul ar avea drept consecinta aplicarea TVA‑ului cu privire la acest furnizor si, asadar, ar intra in contradictie cu principiul potrivit caruia TVA‑ul este o taxa pe consum, care trebuie suportata de consumatorul final.

36      Pe de alta parte, o astfel de luare in considerare ar intra in contradictie cu regula potrivit careia administratia fiscala nu poate percepe cu titlu de TVA o valoare superioara celei primite de persoana impozabila (a se vedea in special Hotararea Elida Gibbs, citata anterior, punctul 24, Hotararea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C‑330/95, Rec., p. I‑3801, punctul 15, precum si Hotararea Balkan and Sea Properties si Provadinvest, citata anterior, punctul 44).

37      In schimb, aceasta situatie nu se regaseste in ipoteza in care furnizorul, in temeiul dreptului national, ar avea posibilitatea de a adauga la pretul stipulat un supliment corespunzator taxei aplicabile operatiunii si de a‑l recupera de la dobanditorul bunului.

38      Este important sa se sublinieze in plus ca una dintre caracteristicile esentiale ale TVA‑ului rezida in faptul ca aceasta taxa este exact proportionala cu pretul bunurilor si al serviciilor vizate. Aceasta presupune ca toti furnizorii contribuie la plata TVA‑ului in aceeasi proportie, in raport cu totalitatea valorii primite pentru bunurile vandute.

39      In speta, revine instantei nationale sarcina de a verifica daca dreptul roman permite furnizorilor sa recupereze de la dobanditori TVA‑ul aplicat ulterior de administratia fiscala.

40      Daca din aceasta verificare ar rezulta ca o astfel de recuperare nu este posibila, ar trebui sa se concluzioneze ca Directiva TVA se opune unei norme precum cea enuntata in Decizia interpretativa nr. 2/2011.

41      In masura in care guvernul roman sustine ca o regula precum cea in discutie in litigiul principal are drept efect descurajarea neregulilor, trebuie aratat ca fiecare stat membru are competenta sa adopte toate masurile cu caracter legislativ si administrativ corespunzatoare pentru a asigura colectarea in integralitate a TVA‑ului si pentru a combate frauda si are obligatia de a adopta astfel de masuri (a se vedea in acest sens Hotararea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C‑617/10, punctul 25 si jurisprudenta citata).

42      Aceste masuri nu trebuie sa depaseasca insa ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmarit (Hotararea din 12 iulie 2012, EMS‑Bulgaria Transport, C‑284/11, punctul 67 si jurisprudenta citata). Or, tocmai in aceasta situatie s‑ar regasi regula in discutie in litigiul principal daca s‑ar dovedi ca aceasta conduce la o situatie in care TVA‑ul este aplicat furnizorului si, asadar, nu este colectat intr‑un mod compatibil cu principiul de baza al sistemului de TVA, astfel cum s‑a mentionat la punctul 34 din prezenta hotarare.

43      Avand in vedere totalitatea consideratiilor care preceda, trebuie sa se raspunda la intrebarea adresata ca Directiva TVA, in special articolele 73 si 78 din aceasta, trebuie interpretata in sensul ca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata TVA‑ului datorat pentru operatiunea supusa taxei, pretul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor TVA‑ul solicitat de administratia fiscala, ca incluzand deja TVA‑ul.

**Cu privire la cheltuielile de judecata**

44      Intrucat, in privinta partilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanta de trimitere, este de competenta acesteia sa se pronunte cu privire la cheltuielile de judecata. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observatii Curtii, altele decat cele ale partilor mentionate, nu pot face obiectul unei rambursari.

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

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, in special articolele 73 si 78 din aceasta, trebuie interpretata in sensul ca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la taxa pe valoarea adaugata, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata datorate pentru operatiunea supusa taxei, pretul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala, ca incluzand deja taxa pe valoarea adaugata.**

Semnaturi