



UNIVERSITATEA DE VEST DIN
TIMIȘOARA
FACULTATEA DE DREPT
ȘCOALA DOCTORALĂ DE DREPT

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA
ȘCOALA DOCTORALĂ DE DREPT

Teză de doctorat

**CONTRAPRESTAȚIA UNEI OPERAȚIUNI: ANALIZA REGIMULUI DE
TVA APLICABIL, PRIN PRISMA ABORDĂRII JURIDICE ȘI A CELEI
ECONOMICE**

- rezumat -

Conducător științific:
Prof. Dr. Radu Bufan

Doctorand
Luissiana Dobrinescu

Timișoara
2022

Capitolul 1. Introducere

1.1. Obiectivul cercetării și structură

Ideea acestei cercetări își are originea în amplele discuții din ultimii ani, pe marginea unor structuri de business, pe cât de noi, pe atât de ingenioase, care au pus probleme severe de calificare juridică și fiscală. Ne referim mai exact la mineritul și la comercializarea monedelor virtuale, la serviciile de *ride-sharing* și la multitudinea de servicii caracteristice erei digitale. Timp de ani buni, nici legiuitorul și nici jurisprudența nu au putut cădea de acord asupra încadrării lor juridice și, implicit, nici asupra tratamentului lor fiscal. A devenit evident, cu această ocazie, că legislația nu va putea niciodată ține pasul cu evoluția tehnologică și, implicit, cu viața economică.

În acest context, s-a pus din ce în ce mai acut în discuție modalitatea în care ar trebui privite structurile noi ce vor apărea, inclusiv din punctul de vedere al TVA-ului, astfel încât să se evite vidul legislativ și, pe cât posibil, dubla impunere sau lipsa impunerii.

Cercetarea doctorală are, așadar, drept scop identificarea, prin prisma jurisprudenței europene și naționale, precum și a doctrinei europene, a algoritmului de aplicare a elementelor juridice și a celor economice, în cadrul mecanismului de TVA. Identificarea unui astfel de algoritm este esențială atât pentru conturarea viitoarelor reglementări în materie de TVA, cât și pentru identificarea tratamentului corect de TVA al unor operațiuni economice hibride, care nu se regăsesc ca atare în clasificările și calificările clasice oferite de legislație.

Cercetarea își propune să identifice ordinea și ponderea aplicării filtrelor juridice și economice, punând în discuție existența unui veritabil drept al TVA-ului (noțiune lansată pentru prima dată de avocatul general Juliane Kokott¹).

Elementul comun al întregii analize, prin prisma căruia va fi efectuată cercetarea doctorală, este reprezentat de **contraprestația** operațiunilor economice, respectiv de prețul acestora, în terminologie civilă.

Astfel, **prima parte** a lucrării doctorale se referă la prezentarea istoriei TVA-ului, a mecanismului și a principiilor pe care acesta este fundamentat, precum și a izvoarelor de reglementare. Prezentând criteriile care fac distincția dintre operațiunile incluse și cele din afara sferei TVA, respectiv calitatea persoanei, obiectul operațiunii și contravaloarea, ne vom concentra în final asupra noțiunii de „preț”, în terminologie civilă, respectiv asupra noțiunii de „contraprestație”, conform dicționarului legislației de TVA, subliniind raportul dintre elementele economice ale sistemului de TVA și cele juridice.

Cea de-**a doua parte** a lucrării doctorale se menține preponderent teoretică, propunându-și să analizeze caracterul diferit al nuanțelor terminologiei utilizate de legislația civilă față de cea fiscală, în ceea ce privește calificarea unei operațiuni ca fiind efectuată cu titlu oneros și determinarea prețului său. Vom arăta cum, în numeroase situații în care legea civilă națională califică în mod cert anumite sume drept despăgubiri, în fapt, acestea reprezintă o contraprestație, în accepțiunea TVA-ului.

¹ Juliane Kokott este, din 2003 și până în prezent, avocatul general desemnat de Germania, la CJUE. Mai multe informații pot fi găsite prin accesarea paginii: https://en.wikipedia.org/wiki/Juliane_Kokott [ultima accesare: 19 august 2022].

De asemenea, vom arăta că, și în ceea ce privește calculul cuantumului contraprestației, există discrepanțe semnificative între abordarea civilă și cea fiscală. În cadrul acestei a doua părți a lucrării, vom evidenția importanța aplicării filtrului economic, în completarea celui pur juridic, pentru a asigura o aplicare armonizată a regimului de TVA la nivelul tuturor statelor membre, indiferent de reglementările civile naționale. Determinantă în această privință se va dovedi jurisprudența CJUE.

Cea de-a **treia parte** a lucrării analizează în mod concret cele mai complexe situații apărute în practică, rămânând concentrată temei de bază, aceea de contraprestație a unei operațiuni taxabile din perspectiva TVA-ului. Fiecare subsecțiune va cuprinde o analiză detaliată a unor operațiuni economice în care se dovedește a fi dificilă nu numai identificarea existenței unui preț (precum clauzele penale, remunerațiile colectate de către organismele de gestiune colectivă, tichetele valorice, prestarea serviciilor online, în schimbul datelor personale etc), ci și determinarea cuantumului acestuia (cum ar fi în cazul subvențiilor, reducerilor prin puncte cadou, gratuităților acordate în campaniile de marketing).

În ultima parte a lucrării, cea de **a patra**, se regăsesc concluziile întregii analize.

1.2. Metoda de cercetare

Metodele de cercetare utilizate se vor reflecta pe deplin în cele trei părți principale ale lucrării doctorale.

Prima parte, care se referă la prezentarea mecanismului TVA și a principiilor pe care acesta este fundamentat, apelează atât la metoda istorică, de cercetare evolutivă a dispozițiilor europene de TVA și a jurisprudenței relevante, cât și la metoda sociologică.

Partea a doua a lucrării utilizează cu preponderență metoda logică și metoda comparativă. Vom utiliza metoda comparativă în special în ceea ce privește terminologia juridică și cea de TVA utilizate de legislația națională și de dreptul fiscal european în calificarea operațiunilor. Vom urmări, de asemenea, abordările consacrate la nivelul mai multor state membre cu privire la o anumită situație factuală. În mod evident, discuția se va concentra asupra noțiunii de „preț”, respectiv de „contraprestație”.

Cea de-a treia parte a lucrării va conține o analiză amănunțită a celor mai complexe situații rezultate din realitatea economică, de interpretare și aplicare a legii fiscale, plecând de la aspecte ce țin de contraprestația unei operațiuni. Vom identifica întinderea aplicării metodelor de interpretare juridică a textului de lege, însă cu completarea interpretării în spiritul său, așa cum, în mod constant, punctează CJUE. În cadrul acestui capitol, vor prevala ca metode de cercetare juridică metoda logică și cea comparativă.

1.3. Introducere în mecanismul taxei pe valoarea adăugată

În definiția TVA-ului se utilizează trei sintagme: „impozit indirect”, „impozit pe cifra de afaceri” și „impozit pe consum”. Niciuna dintre acestea nu este eronată; fără a fi sinonime, raportul dintre acestea (în ordinea enumerării) este de la întreg la parte.

Proiectat ca un impozit pe consum, TVA-ul este suportat de consumatorul final de bunuri și servicii. Toate persoanele impozabile care participă la ciclul economic în realizarea unui produs sau furnizează un serviciu în sfera de impozitare au obligația de a calcula TVA-ul.

Din acest motiv, pe 11 aprilie 1967, Comisia a adoptat atât Prima Directivă² de TVA privind armonizarea legislațiilor statelor membre în ceea ce privește impozitele pe afaceri, cât și a Doua Directivă³ privind structura și procedura de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată.

Principiul expus de Prima Directivă de TVA satisface pe deplin criteriul instituirii unei mecanisme de impozitare simplu și unitar tuturor stadiilor de producție și distribuție: „Principiul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată implică aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de tranzacții care au loc în procesul de producție și distribuție înainte de etapa în care se percepe impozitul. La fiecare tranzacție, taxa pe valoarea adăugată, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la rata aplicabilă acestor bunuri sau servicii, se va percepe după deducerea valorii taxei pe valoarea adăugată suportată direct de diferitele componente ale costurilor. Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se aplică până la etapa de comerț cu amănuntul inclusiv”.

Cele trei alineate ale art. 2 al Primei Directive reprezintă cei trei mari piloni ai mecanismului de TVA: (i) proporționalitatea TVA, indiferent de numărul de tranzacții, (ii) deducerea TVA-ului din amonte și (iii) aplicarea universală, pentru toate operațiunile economice, din cadrul întregului lanț de producție și distribuție. Orice reguli apărute ulterior, prin intermediul Directivei a Șasea sau Directivei 112/2006, nu reprezintă decât elemente de detaliu ale acestor trei simple reguli de TVA, devenite necesare pe măsura creșterii complexității vieții economice.

În anul 2020, peste 160 de state aplicau TVA, sub titulatura fie de taxă pe valoare adăugată, taxă generală pe vânzări (*general sales tax – GST*), fie de taxă pe bunuri și servicii (*goods and services tax – GST*).

Sistemul TVA de inspirație franceză (devenit sistemul european de TVA) presupune ca exigibilitatea să intervină pe fiecare etapă a lanțului de distribuție, de la producție la vânzare cu amănuntul. Prin urmare, TVA-ul european se percepe atât pentru tranzacții între comercianți (B2B), cât și pentru tranzacții de la comercianți către consumatorii finali (B2C).

Principiul esențial al TVA constă în creditarea TVA-ului aferent achizițiilor efectuate în scop economic, astfel încât numai valoarea adăugată din fiecare etapă de producție/distribuție să fie impozitată efectiv în cele din urmă (de unde și denumirea acestui impozit). În acest context, TVA-ul trebuie să rămână neutru pentru persoanele impozabile: după ce și-au exercitat dreptul de deducere, acestea calculează și transferă la bugetul de stat doar soldul TVA-ului de plată, exact acea parte aferentă valorii adăugate a activității proprii.

1.4. Operațiunile în sfera TVA-ului

După cum am arătat anterior, mecanismul fundamental de funcționare a TVA-ului este cel reglementat de art. 2 al Primei Directive. Sfera TVA-ului este extinsă; taxa se aplică oricărei operațiuni, indiferent de scopul și rezultatul acesteia, efectuate cu titlu oneros, de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

² Prima Directivă a Consiliului 67/227/EEC privind armonizarea legislațiilor statelor membre în ceea ce privește impozitele pe afaceri, publicată în JO nr. 071 din 14 aprilie 1967, pp. 1301-1303.

³ A Doua Directivă a Consiliului nr. 67/228/EEC privind structura și procedura de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în JO nr. 071 din 14 aprilie 1967, pp. 1303-1312.

Aplicarea acestui impozit general pe consum, intitulat „TVA”, presupune:

- o acoperire uniformă, atât asupra bunurilor, cât și a serviciilor, a unui impozit proporțional cu valoarea bunurilor și serviciilor, fără ca valoarea sa, raportată la consumatorul final, să fie diferită în funcție de numărul de tranzacții efectuate între punctul inițial, producătorul și punctul terminus, consumatorul;
- neutralitatea deplină raportată la orice subiect implicat pe lanțul de tranzacționare, care nu este consumatorul bunurilor și serviciilor. Acest efect se asigură cu ajutorul mecanismului de deducere a TVA-ului din amonte, deducere care trebuie să fie deplină și imediată și de care trebuie să beneficieze, cu minimum de efort administrativ, orice persoană impozabilă.

Criterii de delimitare a operațiunilor în sfera TVA-ului față de cele din afara sferei

În linii mari, putem afirma că majoritatea operațiunilor economice sunt în sfera TVA-ului, conform obiectivului Primei Directive, reflectat extrem de detaliat în textul actualei Directive TVA.

Art. 2 din Directiva TVA enumeră condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o operațiune pentru a fi considerată în sfera TVA-ului, respectiv: *(i)* să reprezinte sau să fie asimilate unei livrări de bunuri sau servicii, *(ii)* să fie efectuate cu titlu oneros, *(iii)* livrarea sau prestarea să fie realizată de o persoană impozabilă⁴ care acționează ca atare și *(iv)* să rezulte din desfășurarea de activități economice⁵.

Aceste criterii nu se referă deci la o sferă teritorială de aplicare a TVA-ului, ci la o sferă conturată din perspectiva operațiunii, în materialitatea sa. Din perspectivă teritorială, sfera TVA-ului cuprinde toate operațiunile al căror loc se află pe teritoriul vamal al Comunității, cu câteva mici excepții⁶ (e.g., Muntele Athos, Insulele Canare, Insulele Åland ș.a.). Identificarea locului de derulare a unei operațiuni, din perspectiva TVA-ului, este complet diferită de orice localizare, văzută din perspectiva impozitării directe.

Rămân, așadar, în afara sferei TVA-ului, numai operațiunile care fie nu sunt efectuate de o persoană impozabilă, fie sunt efectuate de o asemenea persoană, însă separat de această calitate a sa (e.g., taxele asociative), fie nu reprezintă livrări sau prestări de servicii, fie, chiar dacă se încadrează în acest tip de operațiuni, sunt efectuate cu titlu pur gratuit.

Cele trei criterii care fac distincția între operațiunile incluse și cele din afara sferei TVA-ului sunt: *(i)* calitatea persoanei, *(ii)* obiectul operațiunii și *(iii)* contravaloarea. Neîntrunirea lor cumulativă, în oricare situație, duce la netaxarea operațiunii cu TVA.

⁴ Art. 9 din Directiva TVA definește „persoana impozabilă” ca orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

⁵ Al doilea paragraf din art. 9 al Directivei TVA menționează că orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este, de asemenea, considerată activitate economică.

⁶ Sfera teritorială de aplicare a TVA-ului este delimitată de art. 5, 6 și 7 din Directiva TVA.

1.5. Operațiuni în afara sferei TVA-ului

Codul fiscal român⁷ nu conturează în mod unitar operațiunile în afara sferei TVA-ului. Cum acestea reprezintă o excepție de la regula generală, a impozitării cu TVA, regăsim exemple de operațiuni în afara sferei fie în secțiunea care reglementează baza de impozitare, fie în cadrul articolelor care definesc livrările de bunuri, respectiv prestările de servicii. Această fragmentare se regăsește și în Directiva TVA (a se vedea art. 14, 17 și 79 din aceasta).

Avem astfel exemplul **daunelor-interese, a dobânzilor de întârziere** și a **penalităților** de orice fel, al căror scop este de a sancționa un anumit comportament, și nu a de a percepe o contraprestație pentru o atitudine explicită ce ar putea constitui prestare de servicii sau livrare de bunuri.

În acest context, practica oferă numeroase provocări în delimitarea penalităților de contrapartida unei acțiuni/inacțiuni. Există, spre exemplu, situația percepției unor amenzi pentru parcare pe locurile rezervate riveranilor, care, în Marea Britanie, a pus problema regimului fiscal din perspectiva TVA-ului⁸. Este o astfel de amendă pentru parcare neregulamentară, în fapt, un suprapreț pentru parcare pe locurile rezervate altor persoane?

Tot un exemplu de dificilă delimitare între operațiuni în sfera TVA-ului sau în afara sferei o reprezintă sumele agreeate contractual sub titulatura de „**clauză penală**”, pentru o anumită conduită a părților contractante. Practica recentă a CJUE a demonstrat că, de foarte multe ori, clauzele penale sunt veritabile contraprestații pentru livrări sau prestări de servicii.

O categorie aparte și foarte interesantă de operațiuni în afara sferei TVA-ului o reprezintă operațiunile care numai în aparență sunt livrări de bunuri sau prestări de servicii. Ne referim aici la **taxele percepute membrilor unei organizații, la operațiunile de transfer universal sau cu titlu universal al patrimoniului**⁹, care, în fapt, reprezintă o subrogație, sau la operațiunile în cadrul cărora, neexistând o legătură de cauzalitate sau o proporționalitate dintre prestație sau contraprestație, nu se poate spune că sunt întrunite elementele esențiale de calificare ca livrare de bunuri sau prestare de servicii.

Un alt exemplu este reprezentat de perceperea unor sume pentru care nu există o prestație proporțională: spre exemplu, **sumele colectate de la utilizatori de organisme de gestiune colectivă, pentru dreptul de a utiliza muzica unor artiști în locuri publice**, precum transportul în comun sau supermarketurile. Având în vedere modalitatea de calcul al acestor sume colectate de aceste entități, precum și lipsa unei proporționalități între acestea și prestațiile artiștilor în sine, se pune sub semnul întrebării calificarea acestor sume drept contraprestație și, respectiv, a acestor operațiuni ca fiind în afara sferei TVA-ului.

⁷ A se vedea art. 270 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

⁸ A se vedea decizia Curții de Apel a Angliei și a Țării Galilor din 13 martie 2013, secția civilă, care poate fi analizată aici: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a8ff70560d03e7f57ea5e82> [ultima accesare: 19 august 2022].

⁹ A se vedea transferul de activitate, reglementat de art. 19 par. 1 din Directiva 112: „În cazul unui transfer, indiferent dacă este efectuat cu titlu oneros sau nu sau sub formă de aport la o societate, al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, statele membre pot considera că nu a avut loc nicio livrare de bunuri și că persoana căreia îi sunt transferate bunurile este succesorul cedentului”.

Pe de altă parte, avem operațiunile care, deși **juridic sunt calificate drept taxe**, în fapt, reprezintă contravaloarea unor operațiuni taxabile. Vom analiza aici exemplele taxelor de drum, a taxelor de poluare sau a taxelor pentru pescuit.

O altă categorie esențială în această distincție o reprezintă **operațiunile care, în fapt, au un alt beneficiar decât cel aparent**. Practica judiciară a pus astfel în discuție problema sumelor decontate persoanei beneficiare a unor prestații care, anterior, au fost achitate de o terță persoană, precum și problema unor livrări care, deși strict juridic sunt efectuate în interesul unei anumite persoane, în fapt, în lipsa dreptului efectiv al acesteia de a dispune de bunurile respective, nu îndeplinesc criteriile elementare pentru ca operațiunea respectivă să fie calificată livrare de bunuri.

După cum se poate observa, unul dintre elementele esențiale de distincție dintre operațiunile aflate în sfera TVA-ului și cele în afara sferei îl reprezintă contraprestația operațiunilor. Dacă aceasta este percepută drept preț pentru operațiunea respectivă (cu alte cuvinte, dacă există cauzalitate între cele două, interdependență și proporționalitate), ne vom afla în prezența unor operațiuni în sfera TVA-ului.

Nu în ultimul rând, **operațiunile ilegale** au născut o lungă dispută cu privire la aplicarea sau nu, asupra lor, a TVA-ului. Este suficient a încălca anumite norme de drept civil sau comercial în desfășurarea unei activități ce generează venituri, pentru a o scoate de sub incidența TVA-ului? De ce natură ar putea fi astfel de încălcări care fac distincția între operațiunile în sfera și în afara sferei TVA-ului?

Identificarea elementelor de fină delimitare a operațiunilor din sfera TVA-ului, în comparație cu cele din afara sferei, în special prin prisma prețului/contraprestației¹⁰, reprezintă poate cea mai bună analiză a relevanței criteriilor economice și juridice, în cadrul sistemului complex de TVA. În asigurarea echilibrului sistemului de TVA și a aplicării sale cât mai unitare pe teritoriul Uniunii, ne putem găsi în situația de a diminua relevanța unor elemente juridice¹¹, pentru a putea acorda prevalență elementelor economice ce uniformizează tratamentul fiscal, sau, dimpotrivă, în beneficiul aceleiași uniformizări, putem crea ficțiuni juridice¹² care să ne permită taxarea unor operațiuni.

¹⁰ O analiză a distincțiilor dintre operațiunile în sfera TVA-ului și cele din afara sferei TVA-ului se poate face și prin prisma calității de persoană impozabilă, care însă nu face obiectul prezentei lucrări.

¹¹ A se vedea situația recalificării fiscale, inclusiv sub aspectul beneficiarului efectiv al unei operațiuni.

¹² A se vedea situația structurii de comisionar, conform căreia intermediarul este considerat cumpărător revânzător, sau a livrărilor către sine.

Capitolul 2. Prețul sau contrapartida unei operațiuni

2.1. Considerații teoretice, de ordin general

După cum am arătat în Capitolul 1 al prezentei lucrări, unul dintre elementele esențiale în calificarea unei operațiuni ca fiind în sfera sau în afara sferei TVA-ului este prețul acesteia sau, și mai generic numit, „contrapartida” acesteia. O operațiune derulată complet fără echivalent în bani, în natură sau în alte prestații, cu alte cuvinte, pur gratuită, nu poate fi o operațiune în sfera TVA-ului. Această concluzie este valabilă indiferent de persoana care efectuează respectiva operațiune (persoană impozabilă sau nu), întrucât, practic, fiind pur gratuită, o astfel de operațiune nu are o bază de calcul al unui potențial TVA și nu poate fi considerată o activitate economică (în terminologia Directivei TVA, persoana impozabilă care acordă o gratuitate nu acționează ca atare, în calitatea sa de comerciant).

Totuși, jurisprudența europeană a arătat că, pe întreg teritoriul Uniunii, au apărut probleme extrem de diverse, fie în cuantificarea cuantumului contravalorii, fie în determinarea însăși a existenței unei veritabile contrapartide (și, implicit, a unei operațiuni impozabile).

În cadrul lucrării am analizat interdependența și proporționalitatea contrapartidei cu obiectul operațiunii economice, evaluarea cuantumului contrapartidei în situația în care, cel puțin aparent, efectuarea operațiunii nu era condiționată de plata unui preț sau în care acesta era primit, direct sau indirect (prin intermediul unei subvenții sau a unui cupon valoric), de la un terț.

2.2. Contrapartida în sens de TVA, raportată la prețul unui contract civil. Diferențe terminologice

Directiva europeană de TVA este transpusă în legislația internă a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, grefându-se pe sistemele de drept civil din fiecare stat. Având în vedere regulile și principiile stricte ale TVA-ului, precum și obligativitatea păstrării unui regim armonizat al acestuia la nivelul întregii piețe comune, este imposibilă o compatibilizare perfectă a legislației de TVA cu legislația civilă.

Cele mai multe probleme de interpretare provin chiar din neînțelegerea semnificației termenilor și a expresiilor utilizate în domeniul specific de aplicare a TVA-ului și care constituie, în fapt, dicționarul propriu TVA-ului. Ne referim aici la concepte de bază precum „persoană impozabilă”, „livrare de bunuri”, „livrare (asimilată)”, „prestare de servicii”, „bază impozabilă” etc.

De pildă, primii 10 ani de după aderarea României la Uniunea Europeană s-au remarcat printr-o deficiență majoră de interpretare și aplicare corectă a sintagmei „persoană impozabilă”. Art. 127 C.fisc. post-aderare¹³ a transpus noțiunea de „persoană impozabilă”, prin traducerea articolului relevant din Directiva a Șasea de TVA¹⁴, ca fiind cea persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice. Codul menționa că prin „activități economice” se înțelege activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de

¹³ A se vedea Legea privind Codul fiscal nr. 571/2003, publicată în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003.

¹⁴ A se vedea Directiva nr. 77/388/EEC din 17 mai 1977 pentru armonizarea legislațiilor Statelor Membre în materia impozitului pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în JO, seria L, nr. 145 din 13 iunie 1977, pp. 0001-0040.

servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

La acel moment, Codul comercial al României¹⁵ excludea din categoria faptelor de comerț cumpărările și revânzările de bunuri imobile, motiv pentru care înțelegerea comună atât a contribuabililor, cât și a organelor fiscale a fost aceea că o persoană fizică, nefiind considerată comerciant în accepțiunea Codului civil, nu poate fi considerată nici persoană impozabilă, în accepțiunea Codului fiscal. 10 ani de litigii, inclusiv multiple întrebări preliminare adresate CJUE¹⁶, au fost necesari pentru a consacra faptul că noțiunea de „activitate economică” din Directiva TVA este diferită de noțiunea de „activitate comercială” din legislația civilă internă. Jurisprudența a cristalizat concluzia că legislația de TVA are un dicționar propriu de termeni și că regulile de TVA se completează cu cele civile numai atunci când nu duc la denaturarea mecanismului armonizat al TVA-ului.

Probleme similare apar și în ceea ce privește conturarea noțiunii de „preț al unei operațiuni” (mai cu seamă în determinarea bazei impozabile a TVA-ului), al celei de „livrare”, de „leasing”, de „exploatare a unui bun” etc.

Problema raportului dintre sensul comun, obișnuit, al noțiunilor și sensul lor specific, tehnic, a preocupat dintotdeauna doctrina juridică.

În procesul de reglementare, dar și în interpretarea textelor de lege, trebuie să se acorde prioritate, pe cât posibil, sensului comun al termenilor, pentru a evita o asimilare intuitivă și eronată a normei legale. Când totuși domeniul de reglementare este sensibil diferit și tendința unei devieri interpretative este previzibilă, norma juridică trebuie să ofere definiții, să precizeze noțiunile, când acestea se nasc direct ca noțiuni juridice și trec în viața cotidiană, venind din diferite ramuri ale dreptului.

Contrapartida în accepțiunea TVA-ului este o noțiune care include nu numai prețul civil, ci și impozitele și taxele aferente operațiunii respective, cu excepția TVA-ului, precum și cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor beneficiarului.

Codul civil român reglementează prețul în mod distinct, în cadrul normelor specifice fiecărui tip de contract în parte. Astfel, în ceea ce privește contractul de vânzare, art. 1.650 C.civ. prevede că prețul pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească pentru transmiterea proprietății unui bun constă într-o sumă de bani; dacă prețul ar fi achitat în natură, ne-am afla în situația unui schimb sau a unei dări în plată. Prețul trebuie să fie serios și determinat sau cel puțin determinabil.

Toate aceste condiții sunt perfect aplicabile și în ceea ce privește contrapartida unei livrări de bunuri, în accepțiunea TVA-ului: în situația în care prețul este achitat în bani, avem de-a face cu o contrapartidă monetară, iar, în situația în care prețul este achitat în natură, avem de-a face cu două livrări (de bunuri sau servicii) reciproce.

Contractul nu poate fi considerat încheiat decât în momentul în care părțile s-au înțeles cu privire la preț, respectiv una acceptă prețul propus de cealaltă parte. Tot astfel, dacă terțul

¹⁵ A se vedea Codul comercial din 1887, publicat în M. Of. nr. 31 din 9 mai 1887.

¹⁶ A se vedea: cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, *Tulică și Plavoșin*; C-183/14, *Salomie și Oltean*; C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*; C-298/16, *Ispas*.

desemnat nu poate sau nu vrea să determine prețul, vânzarea este nulă în lipsă de preț, iar înțelegerea ulterioară dintre părți are semnificația unui nou contract¹⁷.

Similar, în aplicarea mecanismului de TVA, nu se poate considera că are loc o livrare taxabilă de bunuri în situația în care nu există o înțelegere între părți asupra prețului – în sensul că acestea nu au căzut de acord sau că, în fapt, nu este necesar un astfel de acord, întrucât nu există nicio condiționare a livrării de plata vreunui preț¹⁸.

În ceea ce privește contractul de antrepriză (în sens larg), art. 1.851 și urm. C.civ. prevăd că prețul antreprizei poate consta într-o sumă de bani sau în orice alte bunuri sau prestații. Similar cu vânzarea, și în cazul antreprizei, prețul trebuie să fie serios și determinat sau cel puțin determinabil.

Atunci când contractul nu cuprinde clauze referitoare la preț, beneficiarul datorează prețul prevăzut de lege ori calculat potrivit legii sau, în lipsa unor asemenea prevederi legale, prețul stabilit în raport cu munca depusă și cheltuielile necesare pentru executarea lucrării ori prestarea serviciului, avându-se în vedere și uzanțele existente.

După cum se poate observa, indiferent că vorbim despre o vânzare/livrare sau de o antrepriză/prestare de servicii, Codul civil impune condiția prețului sincer și serios.

Prin „preț sincer” se înțelege un preț real, pe care părțile să îl fi stabilit nu în mod fictiv, ci în scopul de a fi cerut și plătit în realitate. Prețul este fictiv când, din intenția părților exprimată în acte secrete, rezultă că acesta nu este, în fapt, datorat. Avem, spre exemplu, contractul de vânzare a unui bun, încheiat între părinte și unul dintre copii, sau contractul de vânzare a unor bunuri din patrimoniul afacerii către unul dintre asociați.

În astfel de cazuri, dacă părțile au avut totuși în intenție să înstrăineze bunul, contractul este nul ca vânzare (și, în mod corespunzător, nu reprezintă o livrare din perspectiva TVA-ului), dar poate fi valabil ca donație (situație în care, în funcție de cuantumul deducerilor exercitate la achiziția bunului care se transmite cu titlu gratuit, ne putem afla în ipoteza unei livrări către sine, din perspectiva TVA-ului).

Așa cum în mod explicit se prevede de art. 14 alin. (3) C.pr.fisc.¹⁹, tratamentul fiscal al unei operațiuni trebuie aplicat având în vedere doar prevederile legislației fiscale, fără a fi influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale. Intenția părților, susținută de mijloace de probă pertinente și concludente, este determinantă în calificarea corectă a operațiunii și în identificarea tratamentului fiscal corespunzător.

Desigur, dacă intenția părților a fost aceea de a fraudă (orice creditor, dar în special creditorul fiscal), se pune problema nulității absolute a contractului, indiferent de natura sa juridică, cu consecința fiscală a aplicării tuturor taxelor și impozitelor care ar fi fost aplicabile în situația în care o astfel de simulație nu ar fi avut loc.

¹⁷ A se vedea Deak, Francisc; Cărpenu, Stanciu: *Contracte civile și comerciale*, Editura Lumina Lex, București, 1993, p. 44.

¹⁸ A se vedea situația prestărilor, precum cea a unui muzician stradal, fără a exista o condiție de achitare a vreunei remunerații.

¹⁹ A se vedea Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

O altă condiție este ca prețul să nu fie derizoriu (respectiv să fie serios), raportat la obiectul contractului. În acest caz, ne putem situa în două ipoteze distincte atât din punct de vedere juridic, cât și fiscal.

Prima ipoteză se referă la prețul derizoriu care determină nulitatea contractului de vânzare, dar transferul este valid cu titlu de donație (nu deghizată, ci directă, întrucât prețul derizoriu este cel prevăzut în mod aparent în contract). Din punct de vedere fiscal însă, operațiunea poate fi recalificată fiscal, cu consecința recalculării impozitelor datorate astfel în conformitate cu substanța economică a operațiunii²⁰.

A doua ipoteză se referă la prețul vădit disproporționat cu valoarea obiectului contractului. Din punct de vedere juridic, aceasta nu este o cauză de nulitate, părțile fiind libere să stabilească contractual orice preț, atât timp cât sunt străine de intenția de a fraudă.

Din perspectivă fiscală, în anumite situații, cum ar fi cea a operațiunilor derulate între părți afiliate, organele fiscale au posibilitatea ajustării cuantumului cheltuielilor și al veniturilor, astfel încât acestea să corespundă unei valori normale, de piață²¹, a operațiunii respective. Din punctul de vedere al TVA-ului, prețul este esențialmente subiectiv, de regulă, nefiind aplicabile constrângerile specifice prețurilor de transfer în materia impozitelor directe.

O ultimă precizare trebuie făcută cu privire la caracterul determinat sau cel puțin determinabil al prețului: acesta este esențial nu doar pentru a putea susține că suntem în prezența unui acord de voință între părți cu privire la tranzacționarea unui anumit bun sau serviciu, ci și pentru a putea fi în măsură să se calculeze taxele și impozitele aferente, inclusiv TVA-ul.

Practica oferă multiple exemple în care autoritățile fiscale au perceput impozit pe profit și TVA, cu titlu suplimentar, exploataând neclarități contractuale sau factuale cu privire la stabilirea de către părți a unui preț concret. Situațiile în care furnizorii aplică reduceri comerciale nerecunoscute ulterior de inspectorii fiscali, cele în care facturează un preț mai mic decât costurile efective ale serviciilor (a se vedea antrepriza în construcții) sau cele în care, deși lucrările sunt fizic finalizate, devizele de lucrări nu sunt acceptate valoric sunt tot atâtea exemple din care reiese că neclaritatea în determinarea prețului generează un cost fiscal suplimentar pentru persoana impozabilă. Multe dintre aceste situații fac obiectul Capitolului 3 al tezei de doctorat.

²⁰ Art. 11 alin. (1) C.fisc.: „La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”.

²¹ Art. 11 alin. (4) C.fisc.: „(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței (...)”.

Capitolul 3. Controverse legate de contrapartidă

3.1. Influența legislației naționale civile în determinarea regimului de TVA. Principiul interpretării consecvente

Practica fiscală la nivelul statelor membre a fost radical influențată de hotărârea CJUE în cauza *MEO*²².

Cu toate că aceasta nu este prima hotărâre care a vizat tratamentul de TVA al „penalităților” contractuale și nici distincția dintre abordarea juridică și cea fiscală a sumelor datorate în temeiul unei clauze penale contractuale, hotărârea din cauza *MEO* se remarcă prin distincțiile complexe și, pe alocuri, discutabile pe care le face în cadrul considerentelor hotărârii, în încercarea de a armoniza regimul fiscal de TVA, în ciuda nuanțelor specifice aduse de sistemele de drept civil naționale.

MEO era o companie portugheză al cărui obiect de activitate consta, printre altele, în prestarea de servicii de telecomunicații, acces la internet, televiziune și multimedia. Aceste servicii necesitau existența unei infrastructuri complexe și, prin urmare, investiții semnificative în ceea ce privește resursele umane și materiale.

În încercarea de a acoperi costurile investiționale, contractele pe care *MEO* le-a încheiat cu clienții săi conțineau o clauză prin care se solicita ca respectivul client să rămână legat de contract o anumită perioadă minimă de timp. În aceste situații, erau oferite condiții avantajoase, incluzând o valoare mai mică a sumelor de plată lunară. În schimb, clientul era astfel pus sub o clauză penală, în conformitate cu prevederile Codului civil portughez (în cazul de încălcare a clauzelor contractuale), constând în obligația de a plăti o penalitate egală cu rata normală lunară de plată, multiplicată cu numărul de luni necesare pentru a se completa perioada contractuală minimă. Raportând la numărul efectiv de contracte încălcate, a rezultat că numai o mică proporție din sumele datorate pentru nerealizarea contractelor a fost efectiv plătită.

În cazul încălcării obligațiilor contractuale esențiale, *MEO* dispunea încetarea prestării serviciilor către clientul culpabil, percepând, cu titlu de penalitate, o sumă egală cu suma pe care clientul ar fi trebuit să o achite, dacă ar fi respectat contractul. Pentru penalitatea calculată pentru întreaga perioadă rămasă din contract, *MEO* nu a colectat TVA-ul.

Autoritățile fiscale au considerat că *MEO* ar fi trebuit să factureze penalitatea cu TVA, deoarece intră sub conceptul de „profit pierdut” și, prin urmare, era subiect de TVA. Disputa în cauză a ajuns la Tribunalul de Arbitraj Fiscal, care a decis să sisteze procesul și să adreseze întrebări preliminare cu privire la această situație către CJUE. Instanța națională a întrebat, în esență, dacă suma prestabilă calculată drept clauză penală de către *MEO* pentru încălcarea condițiilor contractuale ar trebui privită drept contraprestație pentru o prestare de servicii și, prin urmare, să fie supusă TVA-ului.

A doua întrebare, auxiliară, s-a referit la influența asupra tratamentului din perspectiva TVA-ului a faptului că suma primită pentru încălcarea contractului era în mod specific reglementată de Codul civil portughez drept „clauză penală”.

Punctul de pornire în suita argumentației a constat în definiția dată prestării de servicii de art. 2(1)(c) din Directiva TVA, care prevede faptul că „*prestarea de servicii în schimbul unei*

²² A se vedea Hotărârea CJUE, în cauza C-295/17, *MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA*, EU:C:2018:942.

remunerații pe teritoriul unui Stat Membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” este subiect de impunere al TVA-ului.

În completare, art. 73 din Directiva TVA prevede că baza impozabilă va include tot ceea ce constituie contraprestație obținută sau care se va obține de furnizor, în schimbul livrării, de la client sau de la o terță parte, incluzând subvenții direct legate de prețul prestării.

Unul dintre argumentele esențiale ale MEO a fost acela că suma achitată reprezintă contravaloarea unei clauze penale, reglementate expres de legislația portugheză, și nu contravaloarea unui serviciu (de telefonie și internet).

S-a ridicat astfel întrebarea dacă terminologia și sistemul de drept civil intern determină în mod hotărâtor tratamentul de TVA al unei operațiuni. Cu alte cuvinte, una și aceeași sumă ar putea avea un tratament de TVA diferit în funcție de calificarea juridică a acesteia în dreptul intern?

Spre exemplu, art. 1.538 C.civ. definește clauza penală ca fiind aceea prin care părțile stipulează că debitorul se obligă la o anumită prestație în cazul neexecutării obligației principale. Într-o astfel de situație, accesarea clauzei penale este alternativă cu dreptul de a cere executarea în natură a obligației principale. Cu alte cuvinte, în dreptul român, clauza penală este convenția prin care părțile evaluează cu anticipație cuantumul daunelor-interese pentru eventualitatea neexecutării, executării defectuoase sau cu întârziere a obligației principale.

Scopul clauzei penale este de a înlătura dificultățile aprecierii în justiție a cuantumului daunelor-interese, având în vedere și faptul că evaluarea prejudiciului la momentul producerii sale poate fi costisitoare și dificilă.

Foarte interesante sunt, prin ochiul interpretului legislației de TVA, dispozițiile alin. (4) ale art. 1.538 C.civ., conform cărora creditorul poate cere executarea clauzei penale fără a fi ținut să dovedească vreun prejudiciu, aceasta pentru că acoperirea unui prejudiciu este o situație clasică în care suma plătită de o persoană nu reprezintă bază impozabilă pentru TVA.

Conform Codului civil român, pentru a opera clauza penală nu este necesar să se facă evaluarea prejudiciului produs și nici măcar să se dovedească existența vreunui prejudiciu, simpla neexecutare fiind suficientă.

Considerăm că rațiunea legiuitorului a fost aceea de a sublinia caracterul preponderent punitiv al clauzei penale, fără a obliga creditorul să facă un lucru pe care ambele părți au voit să îl înlătore: proba prejudiciului. În ceea ce privește componenta reparatorie, doctrina civilă consideră că există și ea în noua reglementare, dar numai în mod subsidiar²³. Cu alte cuvinte, s-ar putea spune că clauza penală reprezintă, în primul rând, o pedeapsă civilă și, numai după aceea și doar atunci când creditorul a suferit un prejudiciu, este și o reparație.

Achiesând asupra rolului preponderent al clauzei penale de pedeapsă civilă, ajungem la concluzia că aceasta, neremunerând o anumită conduită, nu poate constitui contraprestație, în accepțiunea TVA-ului.

Sistemele de drept civil și de *common law* sunt însă fundamental opuse în ceea ce privește clauzele penale. În timp ce primele admit validitatea unor atare clauze, celelalte manifestă o

²³ A se vedea Pop, Traian: „Reglementarea clauzei penale în textele noului Cod civil”, în: *Dreptul*, nr. 8, 2011, p. 16.

ostilitate profundă față de acestea²⁴, făcându-se o distincție între fixarea anticipată a pagubei, care este valabilă (*liquidated damages*), și penalitatea prevăzută *in terrorem*, care nu este valabilă (*penalty clause*). În sistemele de *common law*, atunci când quantumul sumei fixate anticipat nu este rezonabil în raport cu paguba reală, clauza este calificată ca fiind penală și, în consecință, este nulă. Dimpotrivă, în sistemele de drept civil, o atare clauză este fundamental valabilă în virtutea principiului libertății convenției (a se vedea, în acest sens, art. 158-163 din Codul obligațiilor elvețian).

Revenind la sistemul de TVA, al cărui deziderat enunțat de Prima Directivă a fost acela de a asigura uniformitatea impozitării operațiunilor economice desfășurate în cadrul pieței comune, se pune întrebarea dacă ar fi corect ca acesta să fie influențat de nuanțele unei instituții juridice precum clauza penală, date de fiecare legislație națională în parte.

Jurisprudența europeană a mai pus anterior în discuție importanța noțiunilor din dreptul civil național, în materia TVA-ului. Astfel, în cauza *Stichting 'Goed Wonen'*²⁵, instanța europeană a fost chemată să se pronunțe cu privire la aplicabilitatea scutirii de TVA în cazul uzufructului, prin comparație cu închirierea și leasingul, singurele la care face referire în mod expres art. 13 din Directiva a Șasea.

Conform textului Directivei a Șasea, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, leasingul sau închirierea bunurilor imobile, cu excepția cazării în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, închirierii de clădiri și de terenuri pentru parcarele vehiculelor, închirierii de echipamente și de mecanisme instalate definitiv și închirierii de case de bani.

Cu această ocazie s-a pus în discuție dacă distincțiile dintre drepturile *in rem* și cele *in personam*, foarte bine conturate în sistemele de dreptul civil inspirate de dreptul roman, în comparație cu sistemele de *common law*, au repercusiuni asupra sferei scutirii de TVA prevăzute de art. 13 din Directivă.

CJUE a reiterat intenția Consiliului de a stabili o listă comună de scutiri, în vederea garantării faptului că resursele proprii ale Comunității sunt colectate în mod uniform în toate statele membre. În acest context, a statuat că scutirile prevăzute de Directivă trebuie să constituie concepte independente ale dreptului comunitar, astfel încât baza de evaluare a TVA-ului să fie determinată uniform și potrivit la normele comunitare²⁶.

În acest context, nu a fost acceptat argumentul invocat de Stichting „Goed Wonen” și de Comisie, în sensul că definiția comunitară a leasingului și închirierii trebuie să se bazeze pe similitudinile existente între conceptele juridice relevante existente în dreptul civil al statelor membre cele mai puternic influențate de dreptul roman – a se vedea par. 47 și 48 din Hotărârea CJUE, în cauza *Mohr*.

În consecință, CJUE a apreciat că noțiunea de „leasing” sau de „închiriere” din art. 13B lit. (b) din a Șasea Directivă este mai largă decât cea existentă în diferitele legi naționale.

²⁴ A se vedea Pătulea, Vasile: „Clauzele prin care se fixează răspunderea debitorului în caz de neîndeplinire a obligațiilor sale contractuale”, în: *Revista Universul Juridic* [ultima accesare: 19 august 2022].

²⁵ A se vedea Hotărârea CJUE din 4 octombrie 2001, în cauza C-326/99, *Stichting 'Goed Wonen'*.

²⁶ A se vedea pct. 51 din Hotărârea CJUE din 12 septembrie 2000, în cauza C-358/97, *Comisia vs. Irlanda*, și pct. 23 din Hotărârea CJUE din 8 martie 2022, în cauza C-240/99, *Försäkringsaktiebolaget Skandia*.

În același spirit, în cauza *Paul Newey*²⁷, instanțele naționale engleze au urmărit, prin cele patru întrebări adresate CJUE, să afle în esență dacă prevederile contractuale sunt esențiale pentru identificarea prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii” și în ce condiții prevederile respective pot fi recalificate.

Răspunsul instanței europene a fost în sensul că dispozițiile contractuale se prezumă a reflecta în mod fidel realitatea economică. Cu toate acestea, în cazurile în care se dovedește că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial, în virtutea principiului interzicerii abuzului de drept, astfel de dispoziții contractuale pot fi ignorate sau recalificate. Considerăm că acesta este un accent important de reținut în analiza prevalenței juridicului sau a economicului, în cadrul mecanismului TVA.

În motivarea hotărârii sale, instanța europeană a făcut trimitere la caracterul necesar al considerării realității economice și comerciale drept criteriu fundamental pentru mecanismul de aplicare armonizată a TVA-ului.

Practic, vorbim despre capacitatea de a asigura un tratament armonizat și neutru din perspectiva TVA-ului pentru o anumită operațiune, indiferent de specificul legislației civile a unui stat membru. Acesta poate fi numit „principiul interpretării consecvente a legislației Uniunii Europene”.

În multiple ocazii, CJUE a concluzionat că instanțele naționale și alte instituții publice sunt obligate să interpreteze legislația națională în lumina legislației Uniunii Europene, care include și dispozițiile directivelor care nu au fost anterior implementate sau au fost implementate eronat:

„Legislația comunitară, care derivă din întrepătrunderea nu numai a sistemelor economice, ci și a celor juridice din statele membre, trebuie să țină cont de principiile și conceptele de drept comun ale acestor state”²⁸.

„În consecință, legislația națională nu va fi interpretată în lumina unei anumite directive, ci în lumina legislației Uniunii Europene în general, incluzând principiile generale ale legislației Uniunii Europene”²⁹.

Principiul unei interpretări consecvente este, probabil, cel mai important principiu pentru asigurarea unei aplicări efective a legislației Uniunii Europene la nivel național. Însă aplicarea acestui principiu nu este fără de probleme atunci când vorbim de implementarea lui efectivă la nivelul instanțelor naționale. De exemplu, este posibil să existe o lipsă a unor reguli naționale cu directă legătură cu legislația Uniunii Europene în materia respectivă și, drept consecință, o totală lipsă a unor reglementări cu aplicare consecventă. Este, de asemenea, posibil ca o reglementare națională să fie atât de explicită și de clară, încât să fie imposibil de interpretat de către instanța națională într-o manieră consistentă cu legislația Uniunii Europene. În plus, trebuie acordată o atenție sporită și interesului individual legitim de a prevedea consecințele juridice care pot să apară într-un caz particular. Interpretări evazive sau contrare redactării unui

²⁷ A se vedea Hotărârea CJUE din 20 iunie 2013, în cauza C-653/11, *Paul Newey*.

²⁸ A se vedea Hotărârea CJUE din 18 mai 1992, în cauzele C-155/79, *AM & S Europe Limited vs. Commission of the European Communities*, par. 18.

²⁹ A se vedea Hotărârea CJUE din 11 iulie 2002, în cauza C-62/00, *Marks & Spencer plc vs. the Commissioners of Customs & Excise*.

text național pot contraveni principiului certitudinii juridice. Pe scurt, o instanță națională nu trebuie să interpreteze legislația națională în contra legii³⁰.

3.2. Clauza penală, în jurisprudența CJUE

Considerentele CJUE din cauza MEO nu au convins pe deplin nici specialiștii în TVA și nici judecătorii instanțelor naționale, motiv pentru care, într-un timp record, aceeași instanță (Tribunal Arbitral Tributário – Centro de Arbitragem Administrativa) a adresat o nouă întrebare preliminară CJUE, de data aceasta, în cauza *Vodafone Portugal*³¹.

Specificul situației de fapt în cauza *Vodafone* constă în aceea că suma solicitată de compania de telefonie drept despăgubire se limitează la costurile suportate de aceasta pentru instalarea serviciului, fiind inferioară cuantumului ratelor ce ar fi trebuit achitate de către client până la sfârșitul perioadei contractuale.

În încercarea de a elimina orice posibilă deficiență de interpretare, instanța națională portugheză a adresat patru întrebări preliminare CJUE.

Prima întrebare se referă în mod explicit la calificarea drept prestare de servicii supusă la plata TVA-ului a perceperii de către un operator de comunicații electronice de la foștii săi clienți (căroră le-a acordat avantaje promoționale, constând în instalare, portare și activare gratuită, tarife speciale, în schimbul angajamentului de a respecta o perioadă contractuală ș.a.), a unor sume care, din motive juridice, nu pot depăși costurile pe care societatea furnizoare le-a suportat pentru instalarea serviciului, proporționale cu avantajul acordat clientului, identificat și cuantificat ca atare în contract și care nu pot să corespundă în mod automat valorii totale a sumelor restante la data rezilierii contractului.

A doua întrebare tinde la evaluarea influenței asupra răspunsului de mai sus a condiției privind consumul efectiv, consacrată de jurisprudența europeană anterioară ca fiind determinantă pentru calificarea unei operațiuni drept taxabile. Mai exact, a doua întrebare a vizat confirmarea faptului că natura sumelor solicitate ca urmare a rezilierii contractului nu este alterată de împrejurarea că, ulterior rezilierii, operatorul nu a mai prestat servicii clientului și, în consecință, nu s-a mai realizat un consum concret după această dată.

A treia și a patra întrebare au fost formulate în încercarea de a departaja situația de fapt din cauza *Vodafone* de cea din cauza *MEO*. Pornind de la motivele subliniate în cadrul hotărârii *MEO* ca fiind determinante pentru încadrarea fiscală a sumelor solicitate cu titlul juridic de despăgubire drept sume impozabile din perspectiva TVA-ului, instanța portugheză a solicitat CJUE să evalueze dacă faptul că operatorul și foștii săi clienți au definit în prealabil, în virtutea legii, în cadrul unui contract de adeziune, formula de calcul al sumei pe care ar fi trebuit să o plătească foștii clienți, în cazul în care nu ar fi respectat perioada contractuală prevăzută în contractul de prestări de servicii, este de natură a schimba calificarea acesteia și, de asemenea, dacă are relevanță faptul că această sumă nu corespunde celei pe care operatorul ar fi primit-o în perioada contractuală rămasă, dacă contractul nu ar fi fost reziliat.

³⁰ A se vedea Jorgen Hettne, „*European Legal Principles and National Legal Challenges*”, publicată în cadrul lucrării intitulată „*Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*”, Brokelind, Cécile (ed.): Online Books IBFD, p. 4 [ultima accesare: 19 august 2022].

³¹ A se vedea Hotărârea CJUE din 11 iunie 2020, în caua C-43/19, *Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA*.

După cum se poate observa, întrebările preliminare se referă la acele puncte care, la prima vedere, au făcut distincția, în cauza *MEO*, dintre penalitate în afara sferei TVA-ului și contraprestație.

În opinia noastră, în situația în care, la momentul încetării înainte de termen a contractului, furnizorul de servicii nu mai solicită aceeași contravaloare precum cea a ratelor ce ar mai fi fost de achitat până la expirarea contactului, este dificil a menține abordarea conform căreia noua valoare reprezintă prețul pentru dreptul de a utiliza serviciile, chiar dacă clientul decide încetarea utilizării. O concluzie diferită sub acest aspect ar genera însă un conflict cu cealaltă linie de abordare, consacrată prin hotărârea *MEO*, conform căreia, încă de la momentul încheierii contractului și acordării dreptului de utilizare a serviciilor, acestea se consideră consumate.

Prin hotărârea pronunțată, CJUE a făcut toate distincțiile necesare delimitării de jurisprudența anterioară. Astfel, notând că sumele percepute contractual drept despăgubire sunt menite să acopere costurile efective suportate de operator, CJUE a punctat că aceste sume nu sunt nici voluntare sau aleatorii (în comparație cu cele din cauza *Tolsma*), nici dificil de cuantificat sau incerte (în comparație cu cele din cauza *Baštová*³²).

Contrar celor susținute de Vodafone, CJUE a considerat că, deși sumele se înscriu în cuantumul maxim impus de legea națională, nu se poate afirma că sunt impuse de lege (precum cele din cauza *Apple and Pear Development Council*) și nici că prin intermediul acestora se urmărește despăgubirea operatorului ca urmare a rezilierii contractului de către client (precum sumele din cauza *Société thermale d'EugénielesBains*).

În susținerea unui tratament fiscal neutru, este nerelevant, a menționat CJUE, faptul că sumele în discuție nu permit Vodafone să obțină aceleași venituri precum cele care ar fi fost percepute dacă clientul nu ar fi reziliat contractul prematur. În motivarea CJUE (a se vedea par. 40), faptul că aceste sume solicitate ulterior rezilierii permit companiei de telefonie să obțină un preț minim pentru serviciile oferite reprezintă o certitudine.

În aceste condiții, sumele în discuție au fost apreciate ca făcând parte din retribuiția primită de Vodafone pentru serviciile menționate și pentru care aceasta este obligată să colecteze TVA-ul. Cu privire la criteriul consumului efectiv, CJUE a opinat, precum în cauza *MEO*, că suma solicitată de Vodafone reprezintă în fapt contravaloarea dreptului clientului de a utiliza serviciile de telefonie, chiar dacă acesta decide să nu le utilizeze.

Hotărârea în cauza *Vodafone* consacră încă o dată faptul că un tratament armonizat de TVA la nivelul Uniunii Europene nu poate fi realizat dacă s-ar da prevalență instituțiilor civile specifice fiecărui drept național și că simpla modalitate de calcul al unei sume nu poate determina un tratament fiscal diferit.

Jurisprudența europeană în materia „penalităților” purtătoare de TVA culminează cu hotărârea din cauza *Apcoa Parking*³³, care vizează tratamentul de TVA al suprataxei plătite de utilizatorii neregulamentari ai unei parcări din Danemarca.

Danemarca nu este singurul stat care, potrivit legii naționale, percepe TVA pentru tarifele sancționatorii datorate de utilizatorii parcarilor pentru depășirea duratei reglementate a acesteia;

³² A se vedea Hotărârea CJUE din 10 noiembrie 2016, în cauza C-432/15, *Pavĺina Baštová*.

³³ A se vedea Hotărârea CJUE din 20 ianuarie 2022, în cauza C-90/20, *Apcoa Parking Danmark A/S*.

și Marea Britanie consideră aceste sume drept redevențe majorate, aplicând cota normală de TVA. În speța *Apcoa* însă, întrebarea adresată CJUE a vizat suprataxele calificate, de dreptul național, ca penalități, întrucât erau percepute pentru parcare în afara spațiilor desemnate sau pe locurile destinate persoanelor cu handicap, pentru neachitarea tarifului de parcare, pentru neafișarea tichetului de parcare în scop de control și alte asemenea neregularități.

Atât *Apcoa*, cât și Comisia Europeană au argumentat că aceste suprataxe, percepute indubitabil cu caracter de sancțiune, nu pot reprezenta contrapartidă taxabilă din perspectiva TVA-ului, întrucât nu reflectă contravaloarea unui serviciu efectiv prestat și, în consecință, pentru că nu există o legătură directă și nici o proporționalitate între serviciul prestat și presupusa contraprestație.

CJUE a analizat cu o precizie poate prea matematică îndeplinirea condițiilor esențiale pentru ca o operațiune să fie taxabilă. Fără a insista asupra calității de persoană impozabilă a societății *Apcoa* (acest aspect rezultând fără dubiu din situația de fapt), CJUE a subliniat faptul că parcare pe un spațiu determinat, situat în zona administrată de *Apcoa*, dă naștere unui raport juridic între cele două părți. Chiar dacă tarifele standard sunt prevăzute și marcate pe bilet, nu este mai puțin adevărat că utilizatorul parcării ia cunoștință și acceptă, implicit prin comportamentul său, și suprataxele ce pot fi percepute în anumite situații. Cu alte cuvinte, conform teoriei juridice, aceste suprataxe rezultă din cvasicontractul existent între utilizator și administratorul parcării, motiv pentru care ar fi îndeplinită condiția unor prestații reciproce.

În ceea ce privește condiția unei legături directe între prestație și contraprestație, argumentul prezentat de Comisie, conform căruia punerea la dispoziție de către *Apcoa* a unui spațiu de parcare nu depinde de achitarea de către automobilistul în cauză a acestor taxe de control, nu a fost primit de CJUE, care a ținut să sublinieze că există totuși o legătură directă atunci când două prestații se condiționează reciproc, fără ca ele să fie neapărat proporționale.

Reluând concluziile jurisprudenței anterioare, precum cea din cauza *San Domenico Vetraria*³⁴, CJUE a afirmat lipsa de relevanță, în stabilirea regimului TVA-ului, atât a modalității de stabilire a cuantumului contraprestației (respectiv dacă aceasta este egală, superioară sau inferioară costurilor pe care persoana impozabilă le-a efectuat în cadrul prestării sale), cât și încadrarea juridică, din perspectiva dreptului național, a acestor suprataxe drept penalități.

Depărtându-se de abordarea economică din cauza *MEO* (cu impact semnificativ asupra jurisprudenței ulterioare, după cum s-a constatat prin hotărârea dată în cauza *Vodafone Portugal*), motivarea CJUE a pus accentul pe faptul că stabilirea regimului de TVA este un aspect ce ține de dreptul Uniunii, motiv pentru care trebuie să fie soluționat independent de orice altă apreciere făcută de dreptul național.

În consecință, soluția CJUE³⁵ a fost aceea a aplicării TVA-ului și asupra remunerațiilor sancționatorii, a căror valoare nu variază în niciun fel raportat la serviciul prestat, precum suprataxele de parcare. Această argumentație, spre deosebire de cea din cauza *MEO* și, parțial, cea din *Vodafone Portugal*, se depărtează de parametrii cu preponderență economici invocați în aceste ultime două cauze, punând accentul în mod semnificativ pe importanța asumării de

³⁴ A se vedea Hotărârea CJUE din 11 martie 2020, în cauza C-94/19, *San Domenico Vetraria SpA*.

³⁵ Un comentariu asupra Hotărârii CJUE, în cauza C-90/20, *Apcoa*, URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1wrt16gg0pt85/apcoa-parking-yet-another-case-of-vat-and-compensation> [ultima accesare: 19 august 2022].

către părți a unor drepturi și obligații reciproce – fie cele standard, fie cele majorate, sancționatorii.

Considerăm că hotărârea CJUE din cauza *Apcoa*, deși se plasează la polul opus hotărârii din cauza *MEO*, nu este mai puțin criticabilă decât aceasta.

Având în vedere că tariful perceput de *Apcoa* nu depindea nici de comportamentul furnizorului și nici de întinderea serviciului, ci doar de comportamentul beneficiarului/utilizatorului (prin plasarea autovehiculului într-un spațiu impropriu, prin neafișarea tichetului etc.), o astfel de abordare tinde să ignore complet rațiunea economică a operațiunii. După cum am arătat în secțiunile anterioare, mixtul dintre criteriile economice și cele juridice este singurul care poate genera o judecată echilibrată.

Teoria cvasicontractului, fără să fie eronată, nu poate fi suficientă prin ea însăși. Urmând o astfel de teorie, orice penalități ar putea fi subiect de TVA, pentru că este aproape imposibil a se concluziona că nu rezultă dintr-un cvasicontract. Spre exemplu, în situația unei închirieri în cadrul căreia au loc distrugerii ale bunului închiriat sau în cazul unei prestări de servicii de consultanță efectuate cu întârziere și pentru care s-ar solicita despăgubiri, s-ar putea considera că acestea sunt supuse TVA-ului, întrucât constituie prețul bunului distrus (asimilat unei livrări) sau al tolerării întârzierii, de către beneficiarul serviciului de consultanță. Or, astfel de concluzii ar fi străine principiilor de funcționare a mecanismului de TVA.

În cauza *Apcoa*, un element esențial de distincție față de jurisprudența consacrată anterior (mai exact, cauza *Société thermale d'EugénielesBains*) constă în faptul că serviciul de parcare este efectiv și pe deplin prestat, beneficiarul acestuia, clientul, având o conduită expres sancționată de către furnizor. Ignorarea de către instanța europeană a faptului că tariful majorat perceput clientului nu depinde nici de comportamentul furnizorului, nici de întinderea serviciului, ci doar de atitudinea subiectivă a clientului, poate duce la derapaje majore în interpretare.

Este adevărat că hotărârile în cauzele precedente (în special *MEO* și *Vodafone Portugal*) sunt criticabile prin accentul periculos de mare pe care îl pun, în evaluarea tratamentului de TVA, pe termenii ecuației economice a unei tranzacții (cuantumul costurilor pe care le acoperă, profitul nerealizat de persoana impozabilă etc. și care este suplinat printr-o despăgubire), omițând rațiunea juridică. În același timp, o interpretare prin care se consacră autosuficiența raportului juridic contractual sau cvasicontractual existent între două părți este la fel de periculoasă.

Sfera despăgubirilor, în accepțiunea TVA-ului, este mult mai restrânsă decât cea a despăgubirilor civile, întrucât esențiale în calificarea lor fiscală este nu doar modalitatea contractuală de reflectare a acestora, ci și algoritmul economic de calcul. Totuși, în contextul jurisprudenței *MEO* și *Apcoa*, se pune întrebarea ce sume mai pot rămâne în afara sferei TVA-ului, altele decât amenzile administrate de autoritățile statului.

Hotărârile în cauzele *MEO*, *Vodafone Portugal* și *Apcoa* ar trebui să reprezinte un semnal clar pentru legiuitorul european cu privire la lipsa de claritate a textului Directivei TVA. În cazul în care decizia ar fi în sensul extinderii conceptului de „contraprestație taxabilă” și la penalități, se impune o completare cel puțin a art. 73³⁶ al Directivei.

³⁶ Conform art. 73 al Directivei TVA: „Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută

La fel de adevărat, CJUE ar trebui să își evalueze jurisprudența formată pe acest subiect și care deja comportă două extreme, pentru a echilibra interpretarea conceptului de „penalitate” în afara sferei TVA-ului, astfel încât aceasta să rezulte natural din interpretarea normelor juridice și, în același timp, să se confirme și din punct de vedere economic. Criterii precum autosuficiența cvasicontractuală și calculul matematic al costurilor nu pot duce decât la interpretări divergente, care încalcă atât logica juridică, cât și spiritul normei fiscale. Prin lipsa de coerență și de consecvență a interpretării, considerăm că stadiul actual al jurisprudenței conturate este foarte periculos.

3.4. Sumele suplimentare solicitate în cadrul contractelor FIDIC

Menționam, în capitolul anterior, situația sumelor suplimentare solicitate cu titlul de daune entităților contractante în cadrul contractelor FIDIC. Aceste solicitări au ca temei legal Sub-Clauza 20.4 din Condițiile Generale³⁷, conform căreia, dacă antreprenorul se consideră îndreptățit la o prelungire a perioadei de execuție sau la plăți suplimentare, trebuie să transmită inginerului³⁸ o înștiințare în care să descrie evenimentele sau circumstanțele care au determinat apariția revendicării. În cazul acceptării acestora de către inginer, valorile revendicărilor vor fi incluse în certificatele de plată aferente.

În cazul în care inginerul nu consideră că revendicările sunt întemeiate sau acestea excedează contractului de lucrări încheiat în urma adjudecării proiectului prin licitație (ceea ce se întâmplă în majoritatea situațiilor), antreprenorul adresează revendicările Comisiei de Adjudecare a Disputelor și, mai departe, Tribunalului Arbitral.

Cele mai frecvente revendicări ale antreprenorilor constau, de obicei, în:

- costurile de prelungire/cheltuielile suplimentare indirecte de șantier nerecuperate ale antreprenorului, evaluate în perioadele în care au avut loc întârzierile critice. Suma este calculată prin înmulțirea duratei întârzierii compensabile, exprimată în zile, cu valoarea medie zilnică a cheltuielilor/costurilor indirecte de șantier efective, înregistrate de antreprenor în perioada în care a avut loc întârzierea (conform state de plata, facturi fiscale, bonuri fiscale, note de debit, extrase de cont bancar, amortizări mijloace fixe, consumuri gestiune etc.);
- costul perturbării (scăderii productivității) în utilizarea resurselor de manoperă (mâna de lucru), rezultate în urma impactului evenimentelor pentru care beneficiarul este responsabil, asupra progresului planificat al lucrărilor și în
- profitul asociat cheltuielilor/costurilor din revendicările de mai sus.

De cele mai multe ori, solicitările antreprenorilor constă în *„obligarea părâtei la plata sumelor suplimentare și a daunelor-interese suportate de Antreprenor și generate de întârzierile survenite în executarea Contractului”*.

Evenimentele generatoare de „prejudicii” constau în evenimente critice care afectează data inițială de finalizare a proiectului, generând atât prejudicii înregistrate ca urmare a prelungirii duratei de execuție, cât și prejudicii generate de afectarea eficienței și productivității activității.

sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”.

³⁷ Conform H.G. nr. 1405 din 28 decembrie 2020 privind aprobarea utilizării unor condiții contractuale ale Federației Internaționale a Inginerilor Consultanți în Domeniul Construcțiilor.

³⁸ Conform procedurii FIDIC, inginerul este o persoană juridică desemnată de beneficiar în evaluarea fizică și valorică a lucrărilor efectuate în șantier.

Printre evenimentele critice se pot număra neîndeplinirea de către autoritatea beneficiară a obligației de a pune la dispoziție autorizația de construire pentru structuri, a obligației de a asigura scoaterea din fondul forestier național a unor loturi de pădure ce se impun a fi defrișate sau pot exista și evenimente obiective, precum condițiile meteo excepționale sau alunecări de teren.

Evenimentele non-critice care stau deseori la baza solicitărilor antreprenorilor de acoperire a „prejudiciilor” sunt cele care duc la majorarea semnificativă a costurilor, precum existența unor planuri de inginerie deficitare, o mapare greșită a șantierului ș.a.

În solicitările formulate, antreprenorii își calculează prejudiciile ca totalul cheltuielilor suplimentare ce au intervenit din cauza întârzierii efectuării lucrărilor sau a necesității unor lucrări care nu au fost inițial cuprinse în planurile tehnice. Aceste cheltuieli suplimentare includ sume variate, precum cheltuieli salariale, cheltuieli de operare a șantierului, incluzând servicii executate de terți (curierat, pază, imobiliare, contabilitate, energie electrică, cazare, masă, echipamente de protecție, internet, chirii birouri și spații, autoturisme ș.a.

Dacă antreprenorii ar avea o imagine corectă a lucrărilor necesare și a intervalului de timp pe parcursul căruia acestea au loc, ar putea estima costurile suplimentare aferente încă din cadrul procedurii de licitație publică, aspect ce ar fi influențat, în mod evident, prețul încă de la momentul semnării contractului.

Întrucât există o legătură directă și imediată între costurile suplimentare înregistrate și lucrările executate pe perioada de prelungire contractuală și întrucât lucrările, odată efectuate, nu trebuie să aibă un tratament de TVA diferit în funcție de momentul agreării prețului lor (anticipat, prin licitație publică sau, ulterior, în baza situației concrete de fapt), considerăm că sumele astfel solicitate de antreprenori cu titlul de „daune” reprezintă, în fapt, o veritabilă remunerație a serviciilor de antrepriză prestate în mod efectiv. În consecință, cu excepția dobânzilor de întârziere și a refacturării costurilor cu asigurările, sumele suplimentare solicitate sunt purtătoare de TVA.

Cel puțin până în anul 2017, nu am întâlnit nicio situație în care petitul acțiunilor să conțină vreo precizare cu privire la TVA, respectiv dacă sumele solicitate suplimentar sunt purtătoare sau nu de TVA. În consecință, prin dispozitivul sentințelor instanțelor sesizate, pârâtul (beneficiarul) era obligat la plata către antreprenor a unei anumite sume, constând în sume suplimentare și daune-interese.

Abia la momentul emiterii facturilor pentru sumele încuviințate de instanță, contabilii antreprenorului își pun problema colectării sau nu a TVA-ului și mai departe, dacă acesta trebuie calculat ca fiind inclus în valoarea încuviințată de instanță sau peste această valoare³⁹. Solicitățile ulterioare, adresate de părți, de clarificare a dispozitivului, dau naștere, de cele mai multe ori, unui litigiu separat, având ca obiect suplimentarea sumelor încuviințate cu TVA-ul – interesul beneficiarilor fiind, desigur, acela ca TVA-ul să fie inclus în preț.

Există situații și mai grave, în care lipsa colectării TVA-ului este sesizată abia de inspecția fiscală, având drept consecință instituirea unor debite principale suplimentare în sarcina antreprenorului și calcularea de dobânzi și penalități de întârziere în quantum, de asemenea, semnificativ. Pe de cealaltă parte, antreprenorii nu pot aborda conduita cea mai sigură din

³⁹ O problemă suplimentară generată de astfel de situații, dar care nu face însă obiectul prezentei lucrări, este momentul exigibilității TVA-ului și, implicit, a cotei de TVA aplicabile.

punctul lor de vedere (aceea a colectării TVA-ului în plus față de sumele încuviințate de Tribunalul Arbitral), din cel puțin două motive: un TVA eronat colectat nu ar fi deductibil pentru beneficiari și ar crește obligațiile financiare ale beneficiarilor⁴⁰, finanțați din bani publici.

Pentru a evita astfel de situații, este absolut necesar ca o analiză a naturii juridice și fiscale a sumelor suplimentare ce urmează a constitui obiectul revendicărilor să fie făcută încă de la momentul adresării acestora către inginer. În mod evident, ar trebui să existe o coerență și o consecvență a acestor solicitări, în toate fazele disputei (fie ele pre-contencioase sau contencioase).

Sumarizând distincțiile făcute în capitolele anterioare cu privire la calificarea daunelor în afara sferei TVA-ului și a sumelor asimilate unei contraprestații, rezultă că trebuie să se aplice TVA-ul tuturor sumelor solicitate de antreprenori în vederea recuperării unor costuri efectiv suportate.

Nu are nicio relevanță dacă aceste costuri sunt recuperate total sau parțial și nici marja de profit solicitată (sub titulatură juridică de „daune-interese pentru profitul nerealizat”). Toate acestea sunt, cel puțin din perspectiva TVA-ului, asimilate unei suplimentări a prețului contractual agreat inițial.

Singura componentă care primește un tratament fiscal distinct este reprezentată de dobânda penalizatoare contractuală, care acoperă, practic, prejudiciul financiar adus de plata cu întârziere a sumelor suplimentare revendicate și enumerate mai sus.

⁴⁰ Beneficiarii lucrărilor de antrepriză sunt, de cele mai multe ori, consiliile locale sau Compania Națională de Administrare a Infrastructurii Rutiere din cadrul Ministerului Transporturilor.

Capitolul 4. Concluzii

În mod indiscutabil, ideea prezentei cercetări a pornit de la admirația mea pentru îmbinarea armonioasă a elementelor de drept și a celor pur economice, în susținerea unui mecanism fiscal menit să se aplice deopotrivă și fără fisuri, tuturor operațiunilor posibile din viața reală, fie ele convenționale sau aparținând erei digitale.

După primii zece ani ca practician, prima impresie a fost aceea că sistemul de TVA este prin excelență axat pe concepte juridice, fiind extrem de sensibil la orice nuanță de interpretare.

Sub îndrumarea și din discuțiile constructive cu coordonatorul acestei lucrări, Prof. Dr. Radu Bufan, s-a conturat titlul și obiectul acestei analize: preponderența elementelor juridice, în comparație cu cele economice, în cadrul funcționării mecanismului TVA-ului european. Cum cel mai sensibil subiect din această perspectivă este însuși prețul oricărei operațiuni, acesta este elementul comun al întregii analize - contraprestația operațiunilor economice, în accepțiunea TVA.

Analiza istoriei TVA-ului european a relevat faptul că la baza propunerii actualului sistem a stat, în primul rând, designul său simplu, care permitea aplicarea sa generalizată și unitară tuturor bunurilor și serviciilor, pe orice verigă a lanțului. Simplitatea mecanismului de funcționare reprezenta principala garanție pentru o bună colectare și administrare a sa.

Din păcate, de-a lungul timpului, mecanismul de TVA a cunoscut extrem de multe modificări de esență, cu reguli și sub-sub-reguli distincte și cu o multitudine de excepții. Ca în orice sistem de drept fiscal, excepțiile au erodat eficiența sistemului. Spre exemplu, ca urmare a Pachetului de TVA⁴¹ adoptat în anul 2010, pot fi identificate mai mult de 40 de reguli privind stabilirea locului livrării/prestării serviciilor.

Așadar, **prima concluzie** a prezentei analize este aceea că **sistemul actual de TVA a cedat demult în fața provocărilor economiei actuale**, în care trasabilitatea bunurilor și mai ales a serviciilor este din ce în ce mai dificilă, în care fraudă fiscală a atins un nivel ridicat de complexitate și în care sistemul și toate instituțiile sale asistă neputincioase la masive pierderi de venituri bugetare, în condițiile în care economia digitală depășește cu mult actualele mecanisme, prin volatilitatea sa excepțională.

Bibliografia vastă parcursă, precum și zecile de evenimente de specialitate la care am participat la nivel național și european, mi-au dat prilejul de a-i cunoaște pe cei mai mari profesori și practicieni în domeniul TVA, din România și din Europa. Am avut ocazia să audiez *live* discursuri ale câtorva judecători ai Curții de Justiție a Uniunii Europene și a celor mai cunoscuți avocați generali. Nu în ultimul rând, am ascultat ideile reprezentanților Comisiei Europene, aflați într-o permanentă căutare a soluțiilor de re-echilibrare a sistemului de TVA. Zecile de cărți și de articole analizate se aliniază tuturor gândurilor exprimate de marii profesioniști mai sus menționați, în speranța identificării unei soluții.

Lipsa de suplețe a actualei reglementări și incapacitatea sa de adaptare la viața economică sunt câteva dintre motivele pentru care chiar și jurisprudența CJUE prezintă majore puncte de

⁴¹ A se vedea Directiva 2008/8/CE a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul taxării serviciilor, publicată în J.O. L44 11 din 20.02.2008

contradictorialitate⁴² și de dezechilibru (fiind, în anumite cazuri, mult prea permisivă în fața nerespectării unor rigori⁴³ de ordin administrativ-formal, pentru ca în alte cazuri, să sancționeze mult prea drastic⁴⁴ comportamentul persoanelor impozabile).

În acest context, cea de-a doua concluzie a prezentei analize este cea a **necesității unei restructurări semnificative a actualelor reguli de TVA**, axate în ultimii zece ani mai mult pe umplerea golurilor, decât pe o armonizare consistentă, în acord nu doar cu principiul esențial al TVA de taxare a consumului, ci și cu capacitatea de monitorizare administrativă a circuitului economic. Cea mai mare nevoie se resimte în ceea ce privește impozitarea serviciilor (începând cu clasificarea acestora⁴⁵ și continuând cu locul de impozitare și cu posibilitatea efectivă de declarare și de urmărire⁴⁶ a lor).

Cu alte cuvinte, una dintre propunerile *de lege ferenda* se referă la schimbarea completă a arhitecturii clasificării operațiunilor taxabile în scop de TVA, astfel încât să se revină la reguli simple, care să permită suplețe și adaptabilitate în funcție de orice modificările și provocările erei digitale. Dacă acum mai bine de 50 de ani clasificarea operațiunilor era suficientă a fi făcută între cele două categorii ale livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, mediul online a adus inconsecvență și de la un moment, incertitudine.

Primele încercări de adaptare au fost făcute prin intermediul Pachetului de TVA⁴⁷ din 2010 care însă s-a dovedit curând a fi insuficient, motiv pentru care au urmat noi reglementări și schimbări de paradigmă pentru serviciile de televiziune, radiodifuziune și broadcasting⁴⁸ și mai apoi, pentru comerțul electronic⁴⁹.

Uitându-ne la operațiuni economice precum minarea de criptomonedă, prestarea de servicii de securitate via *blockchain*, crearea și punerea în circulație a *token*-urilor fungibile și nefungibile, a finanțării de tip *crowdfunding* prin intermediul criptoactivelor, devine cert că toate eforturile

⁴² A se vedea jurisprudența citată anterior, referitoare la clauza penală, cea referitoare la aplicarea taxării inverse sau cea care vizează darea în plată

⁴³ A se vedea jurisprudența europeană care vizează scutirile de TVA aplicabile livrărilor intracomunitare de bunuri

⁴⁴ A se vedea jurisprudența referitoare la aplicarea taxării inverse și la exercitarea de către beneficiar a dreptului de deducere

⁴⁵ A se vedea exemplul operațiunilor cu criptoactive, fără o nereglementare armonizată la nivel unional și cărora fiecare stat membru încearcă a le găsi nu doar o încadrare principial corectă, ci mai ales o modalitate efectivă de a le taxa. Un alt exemplu îl constituie serviciile prestate pe cale electronică, începând cu cărțile în format online și până la serviciile medicale sau la cazonourile online, asupra cărora s-a pus problema comparabilității în vederea asigurării unui tratament de TVA unitar sau dimpotrivă, distinct față de cel al serviciilor de aceeași natură, dar prestate în mod convențional.

⁴⁶ A se vedea în acest sens operațiunile cu criptoactive, a căror declarare în statul de stabilire a beneficiarului este imposibilă, din cauza discreției absolute oferite de *blockchain*

⁴⁷ A se vedea Directiva 2008/8/CE a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul taxării serviciilor, publicată în J.O. L44 11 din 20.02.2008

⁴⁸ Începând cu data de 1 ianuarie 2015, prin modificarea Directivei 2006/112/CE s-au instituit reguli noi de impozitare, declarare și înregistrare fiscală pentru persoanele care prestează servicii electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune. A se vedea în acest sens și Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor, publicat în J.O. L 284/1 din 26.10.2013

⁴⁹ A se vedea Directiva 2017/2.455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/EC și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță și Directiva 2019/1.995 a Consiliului din 21 noiembrie 2019 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește dispozițiile referitoare la vânzările de bunuri la distanță și anumite livrări interne de bunuri, transpuse în legislația românească prin Ordonanța de urgență nr. 59/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M.Of. nr. 630 din 28 iunie 2021

de mai sus sunt neîncăpătoare. O viață economică a contractelor nenumite, aflată în plin proces de reinventare, nu poate încăpea decât într-o reglementare (inclusiv fiscală) fluidă, cu reguli puține și simple. Spre exemplu, dacă pentru toate prestările de servicii, regula impozitării din perspectiva TVA ar fi dată de locul în care furnizorul este stabilit sau înregistrat în scopuri de TVA, nu ar mai avea nicio relevanță amplasarea clientului, tipul serviciului etc. Evitarea structurilor fiscale agresive prin amplasări artificiale ale locului de stabilire a furnizorului ar putea avea loc prin obligarea acestora la înregistrarea în scopuri de TVA în funcție de cifra de afaceri realizată în raport cu alte state.

Cu alte cuvinte, o posibilă structură a impozitării din perspectiva TVA ar trebui să urmeze elemente stabile, cum ar fi identitatea furnizorului, în detrimentul celor ce ar putea ajunge complet confidențiale (identitatea clientului reprezentat printr-un dispozitiv electronic sau printr-un indicativ în *blockchain*) sau greu determinabile (locul stabilirii beneficiarului, locul consumului efectiv, într-o lume a dispozitivelor portabile etc).

De asemenea, diferențierile în impozitare între diversele tipuri de servicii ar trebui eliminate din simplul motiv că diversitatea acestora este într-o continuă expansiune, impredictibilă de la un an la altul. Spus altfel, legiuitorul european se poate folosi de această ocazie pentru a implementa, în sfârșit, regimul definitiv al taxei pe valoarea adăugată, un regim cu puține excepții, versatil și în consecință stabil raportat la provocările viitorului.

Astfel, **a treia concluzie** a analizei de față este cea a **necesității consacării unei sub-ramuri de drept distincte în cadrul fiscalității internaționale, "Dreptul TVA-ului"** (noțiune lansată pentru prima dată de avocatul general Juliane Kokott⁵⁰). O astfel de abordare nu ar fi altceva decât reflexia a ceea ce CJUE clădește de mai bine de 50 de ani, făcând distincție și analizând nuanțe atunci când se pune problema calificării operațiunilor cu bunuri intangibile (considerate vânzări din perspectiva civilă și a impozitelor directe, însă calificate drept prestări de servicii din perspectiva TVA), a impozitării operațiunilor ilegale ș.a.m.d. în linia acestei idei, Codul Fiscal român, în secțiunea introductivă⁵¹, menționează chiar că definițiile termenilor comuni se aplică tuturor taxelor și impozitelor, mai puțin TVA-ului și taxelor locale.

Așa cum am arătat în cele trei părți principale ale prezentei lucrări, majoritatea covârșitoare a problemelor de TVA izvorăsc din dificultatea de a stabili, în primul rând, dacă operațiunea este taxabilă și, în al doilea rând, de a determina cuantumul bazei impozabile. Ambele probleme au ca termen comun identificarea contraprestației, în limbajul TVA-ului, respectiv al prețului, în limbajul civil. Odată ce se ajunge la concluzia că, pentru o anumită operațiune economică, există o contraprestație, atunci respectiva operațiune este taxabilă.

Analizând jurisprudența europeană, am concluzionat că TVA-ul își are propriul limbaj, a cărui scriere izvorăște din dreptul național, dar a cărui citire trebuie să fie în linie cu reglementările europene, în cazul nostru, cu Directiva TVA, o veritabilă interfață juridică a structurii economice a TVA-ului. Acolo unde interfața riscă să prezinte o imagine distorsionată, aceasta este „corectată” de CJUE.

Rezultând ca destul de evidentă ideea conform căreia legislația de TVA nu va putea niciodată ține pasul cu evoluția tehnologică și, implicit, cu viața economică, lucrarea de față și-a propus

⁵⁰ Juliane Kokott este, din 2003 și până în prezent, avocatul general desemnat de Germania, la CJUE. Mai multe informații pot fi găsite prin accesarea paginii: https://en.wikipedia.org/wiki/Juliane_Kokott [ultima accesare: 19 august 2022].

⁵¹ A se vedea art. 7 din Codul fiscal

identificarea unui algoritm de aplicare a elementelor juridice și a celor economice, în cadrul mecanismului de TVA, cu predilecție din perspectiva ordinii și a relevanței acestora.

Am considerat că pentru a fi coerent și fără greș și mai ales, pentru a evita vidul de reglementare al operațiunilor economice hibride apărute și care vor mai apărea în era digitală, sistemul de TVA trebuie să își sedimenteze propriul limbaj și propria logică. Am observat, în acest context, cum noțiunile și chiar instituțiile esențiale în reglementarea mecanismului de TVA sunt diferite⁵² nu doar de cele folosite de sistemele de drept naționale, ci și de legislația fiscală, în ansamblul ei.

În acest context, legislația de TVA trebuie să revină la concepte și la formulări mai largi, care să permită încadrarea oricăror operațiuni pe care dinamica vieții sociale și economice la va aduce în viitor, cu includerea unui dicționar vast de termeni proprii ce asimilează și uniformizează conceptele de drept civil⁵³ existente la nivelul statelor membre.

A patra concluzie a lucrării de față constă în faptul că în TVA **nu ne raportăm la principiul prevalenței economicului asupra juridicului sau invers, ci mai mult la momentul la care trebuie să se recurgă la viziunea economică asupra "tranzacției"**⁵⁴. Vorbind despre o subramură a dreptului fiscal, sunt pe deplin aplicabile toate metodele de interpretare a normelor juridice⁵⁵, astfel încât să se asigure cea mai onestă calificare a tranzacțiilor derulate. Utilizăm în mod intenționat acest termen neutru de "tranzacție" tocmai pentru că una și aceeași operațiune se reflectă în limbajul juridic sub titulatura de "raport juridic", iar în limbajul contabil și economic, sub titulatura de "operațiune economică". Cert este că indiferent de conținutul său, fiecare tranzacție începe cu identitatea părților, cu intenția acestora și cu obligațiile reciproce pe care acestea și le asumă⁵⁶, pentru ca mai apoi să se treacă la executarea lor, ceea ce ar putea constitui "operațiunea economică".

Așa cum jurisprudența CJUE a arătat în mod consecvent, trebuie mai întâi aplicate regulile și metodele de interpretare de drept comun (de drept civil), în identificarea conținutului și sensului normei juridice. Peste acestea trebuie suprapuse conceptele juridice ale dreptului european, pentru a putea identifica natura unei operațiuni, raportul juridic existent între furnizor și beneficiar, natura remunerației și legătura directă cu sursa. Cu alte cuvinte, este esențial să identificăm mai întâi cauza juridică a unei operațiuni, pentru ca mai apoi să ne fie posibilă identificarea tratamentului fiscal corespunzător.

Atunci când conceptele juridice nu sunt suficiente prin ele însele pentru a elimina o posibilă interpretare greșită, perspectiva trebuie completată cu abordarea economică asupra operațiunii în sine, absolut necesară pentru a asigura neutralitatea impozitării. Am putea spune că abordarea economică, inclusiv în materia dreptului fiscal și cu accent special pe TVA, vizează faptul juridic (licit sau ilicit), pe când conceptele și principiile de interpretare juridică vizează norma juridică (textul legii) și determinarea conținutului actului juridic al cărui obiect are și consecințe fiscale.

⁵² A se vedea noțiunile de vânzare/livrare, serviciu/bun intangibil ș.a.

⁵³ A se vedea conceptele de clauză penală versus penalitate sau despăgubire

⁵⁴ În acest context, cuvântul "tranzacție" este utilizat într-o nuanță autonomă față de dreptul privat

⁵⁵ A se vedea Teoria Generală a Dreptului, *Nicolae Popa*, Ed. C.H.Beck 2008, pag. 207 și urm și *Curs de Drept Civil, Partea generală, Gabriel Boroș, Carla Alexandra Anghelescu*, Ed. Hamangiu 2021, pag 42 și urm.

⁵⁶ Potrivit teoriei civile, acestea constituie conținutul raportului juridic

Prin prisma jurisprudenței europene în materie de TVA, abordarea economică a fost întotdeauna considerată un al doilea filtru în aplicarea legislației de TVA, în special atunci când criteriile de interpretare pur juridice nu au fost considerate suficiente pentru a asigura o aplicare unitară, armonizată, a Directivei TVA în toate statele membre.

Din punctul nostru de vedere, există două obiective principale ce trebuie atinse prin aplicarea raționamentului economic, alături de cel juridic: (i) evitarea abuzului de drept și (ii) evitarea denaturării concurenței.

Cea mai bună explicație a acestei ierarhii poate fi regăsită în hotărârea CJUE în cauza *Paul Newey*⁵⁷ (pct. 43-45), în care se menționează că:

„Având în vedere că poziția contractuală reflectă în mod normal realitatea economică și comercială a tranzacțiilor și pentru a satisface cerințele securității juridice, clauzele contractuale relevante constituie un factor de luat în considerare (...).

Cu toate acestea, poate deveni evident că, uneori, anumite clauze contractuale nu reflectă în totalitate realitatea economică și comercială a tranzacțiilor.

Acesta este cazul, în special, al clauzelor contractuale care instituie un aranjament pur artificial, care nu corespunde realității economice și comerciale a tranzacțiilor”.

Răspunsul instanței europene este, așadar, în sensul că dispozițiile contractuale se prezumă a reflecta în mod fidel realitatea economică. Cu toate acestea, în cazurile în care se dovedește că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial, în virtutea principiului interzicerii abuzului de drept, astfel de dispoziții contractuale pot fi ignorate sau recalificate. Considerăm că acesta este un accent important de reținut în analiza prevalenței juridicului sau a economicului, în cadrul mecanismului TVA.

Rezultă, în consecință, că raționamentul economic, atunci când se analizează din perspectiva TVA-ului, reprezintă o modalitate de aplicare a principiului general de interpretare a normelor juridice, numit „substanță peste formă”. Acest al doilea filtru are ca scop prevenirea unor eventuale abuzuri de drept ce pot fi comise prin aranjamente artificiale care nu reflectă realitatea economică și care sunt instituite cu scopul unic de a obține un avantaj fiscal⁵⁸.

Omiterea subsidiarității filtrului economic față de criteriile juridice de interpretare și de aplicare a normei juridice asupra unui raport juridic corect identificat ca obiect determină distorsiuni semnificative ale logicii juridice și alterări grave ale rezultatului fiscal. Unul dintre exemple este cel al penalităților aflate în afara sferei de TVA; supra-focalizarea jurisprudenței CJUE pe criteriul economic a denaturat orice logică juridică a consecințelor pe care culpa trebuie o aibă asupra părților. Un alt exemplu este cel al consecințelor pe care îl are refuzarea repetată a exercitării dreptului de deducere a TVA pentru mai multe persoane impozabile identificate ca verigi în cadrul unui lanț de fraudă, fără să fi participat la aceasta. Practic, din dorința de a descuraja fraudă, se ajunge la o îmbogățire fără justă cauză a bugetelor statelor naționale și finalmente, al celui unional.

O altă situație în care este nevoie de filtrul economic, ulterior aplicării alături de cel juridic, este cea în care neutralitatea regimului fiscal poate fi pusă în pericol. Nu trebuie să uităm că

⁵⁷ A se vedea Hotărârea CJUE din 20 iunie 2013, în cauza C-653/11, *Paul Newey*.

⁵⁸ A se vedea Hotărârile CJUE: în cauza C504/10, *Tanoarch*, pct. 51; cauza C326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, pct. 35, și cauza C-255/02, *Halifax and Others*, pct. 74 și 75.

neutralitatea este esențială în funcționarea mecanismului TVA european, în conformitate cu considerentul (7) al Directivei TVA:

„Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile 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”.

Cu toate acestea, un exces al abordării economice poate duce la distorsiuni concurențiale semnificative, în condițiile în care bunuri și servicii similare devin necomparabile, prin raportare la filtrul economic. Astfel de exemple întâlnim în ceea ce privește regimul distinct din perspectiva TVA a cărților în format electronic față de cărțile online⁵⁹ sau în ceea ce privește vânzările cu amănuntul către consumatori⁶⁰, raportate la vânzările între persoane impozabile.

Cea de-a cincea concluzie este cea a **necesității unei interpretări consecvente**. Aceasta poate fi considerată unul dintre principiile esențiale pentru asigurarea unei aplicări efective a legislației Uniunii Europene la nivelul fiecărui stat membru.

Un astfel de principiu este menit să identifice soluțiile corecte de interpretare în cazuri în care la nivel național nu există reglementări într-un anumit domeniu, care să facă în mod explicit legătura/trimiterea la legislația Uniunii Europene în materia respectivă. Este, de asemenea, posibil ca o reglementare națională să fie atât de explicită și de clară, încât să fie imposibil de interpretat de către instanța națională într-o manieră consistentă cu legislația Uniunii Europene.

Nu în ultimul rând, interpretarea consecventă necesită o atenție sporită acordată interesului individual legitim de a prevedea consecințele juridice care pot să apară într-un caz particular. Interpretări evazive sau contrare redactării unui text național pot contraveni principiului certitudinii juridice. *„În consecință, legislația națională nu va fi interpretată în lumina unei anume directive, ci în lumina legislației Uniunii Europene în general, incluzând principiile generale ale legislației Uniunii Europene”*⁶¹.

⁵⁹ A se vedea Hotărârea CJUE din 7 martie 2017 în cauza C 390/15, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*

⁶⁰ A se vedea Hotărârea CJUE din 5 martie 2009, în cauza C 302/07, *J D Wetherspoon plc*

⁶¹ A se vedea Hotărârea CJUE din 11 iulie 2002, în cauza C-62/00, *Marks & Spencer plc vs. the Commissioners of Customs & Excise*.