

observațiile și propunerile pot fi trimise la:
info@confisc.ro sau **contact@confisc.ro**

Capcanele TVA:

Livrare de bunuri taxabilă
sau
prestare de servicii scutită, fără drept de deducere?

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
MĂNDOIU, NICOLAE

Capcanele TVA : livrare de bunuri taxabilă sau prestare de servicii scutită, fără drept de deducere? / Nicolae Măndoiu. -

București : Con Fisc, 2019

ISBN 978-606-8792-41-5

336

editura « CONFISC »

București , 2020

CUPRINS

Capitolul I	Livrarea de bunuri	
	C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV	1 – 16
Capitolul II	Livrări succesive și un singur transport intracomunitar	
	Dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar	
	C - 245/2004, EMAG Handel Eder OHG	19 – 37
	C - 84/2009, X împotriva Skatteverket	39 – 48
	C-446/13, Fonderie 2A	49 – 58
	C-21/16, Euro Tyre BV	60 – 62
	C-386/16, Toridas UAB	63 – 67
	C-628/16, Kreuzmayr GmbH	68 – 70
	C-414/2017, AREX CZ a.s	71 – 82
	Diferența dintre expediere și transport	83 – 100
	C-409/04, Teleos și alții	83 – 96
	Diferența dintre expediere și transport	
	Livrare intracomunitară - Condiție de livrare ex-works	
	C.M.R.	
	Scrisoarea electronică de trăsură – C.M.R. (Legea nr. 29/2019)	97 – 98
	Despre consemnul la frontieră și traficanții de mașini SH	99 – 100
Capitolul III	Acordarea de credite	
	Cauza C-692/17, Paulo Nascimento Consulting – Mediação Imobiliária Lda	101 – 106
	- acquisul jurisprudențial privind acordarea de credite	

	- reguli de interpretare care stau la baza încadrării unei operațiuni ca fiind scutită	
	C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK) Ltd	107 – 120
	- contract de locațiune cu opțiune de cumpărare - jurisprudența cu privire la livrările însoțite de finanțare - scopul (finalitatea) scutirii în cazul operațiunii de acordare de credite - administrarea creditelor de către persoana care le acordă	

	- scutiri - un ansamblu distinct, apreciat în mod global (C-175/09)	121 – 122
	- administrarea creditelor de către persoana care le acordă (C-2/95 SDC)	122
	- scutiri - operațiuni juridice de natură contractuală (C-2/95 SDC)	123 – 124
	- noțiunea de administrare (management) a creditelor (C-169/04, Abbey National plc; C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA)	125 – 126
	C-281/91, Muys 'si De Winter's Bouw- en Contractorbedrijf BV	127 - 146
	<u>Acordare de credite</u> - Amânarea la plată, de către furnizor, a prețului în schimbul plății unei dobânzi.	
	<u>Livrare de bunuri</u> - Amânarea la plată, de către furnizor, a prețului în schimbul plății unei dobânzi, numai până la livrarea bunului.	
Capitolul IV	Cardul de carburant	
	Cauza C-185/01, Auto Lease Holland BV	149 – 168
	C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH	163 – 183
	Studiu de caz	185 – 189
	C-691/17, Porr Építési Kft. - Respingerea cererii de deducere pentru TVA achitată în mod necuvenit- Lipsa unei examinări de către autoritatea fiscală a posibilității de restituire a taxei	190 - 202

Capitolul I Livrarea de bunuri

Hotărârea Curții din 8 februarie 1990

Cauza C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. -

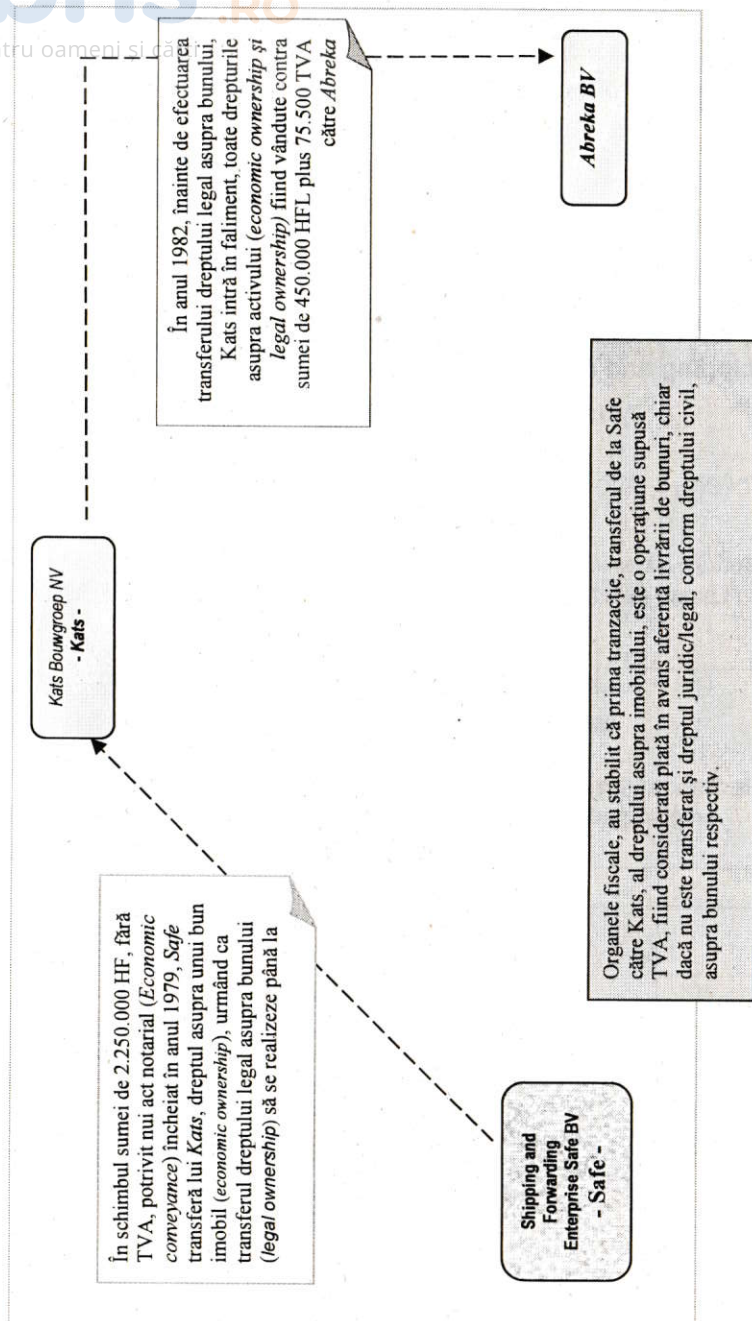
Articolul 5 alineatul (1) din Directiva a șasea:

"Livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar"

Dreptul de proprietate/posesie economică (economic ownership) –
concept dezvoltat în dreptul olandez - este asimilat livrării de bunuri.

Se consideră **livrare de bunuri**, transferul dreptului de a dispune de un bun imobil ca un proprietar, **chiar dacă nu există nici un transfer al dreptului legal de proprietate (legal ownership) asupra bunului respectiv**

Cauza C-320/88 reprezintă o referință de bază în analiza noțiunii „*livrare de bunuri*”, motiv pentru care am lăsat să „curgă” întreaga analiză, menținând, pentru rigoare, și numărul paragrafelor pentru a putea fi invocate eventual la documentarea /elaborarea unui audit, din orice parte ar veni el...



2

Descrierea cauzei

■ În baza unui act notarial intitulat „*Economic conveyance*” încheiat între Safe și Kats din data de **19 iunie 1979**, în schimbul plății sumei de 2.250.000 HFL, Safe transferă lui Kats, dreptul absolut asupra unui bun imobil (o casă cu dependențe), fără ipotecă sau alte drepturi *in rem*.

■ Potrivit înțelegerii, orice modificări în valoarea proprietății, toate profiturile / costurile sunt în beneficiul sau pe cheltuiala societății Kats, cea care a obținut dreptul de a dispune de bunul respectiv.

■ de la data încheierii acordului, riscul privind activul respectiv este în totalitate în sarcina societății Kats;

■ Safe se angajează să transfere dreptul de proprietate asupra bunului imobil (*legal ownership of the property*), în momentul achiziției de către Kats, dar **nu mai târziu de 31 decembrie 1982**.

În acest scop, Safe a acordat lui Kats o împuternicire irevocabilă^{*)} pentru a realiza transferul dreptului legal de proprietate^{**)} asupra bunului imobil.

■ de la data încheierii acordului, Kats utilizează bunul în beneficiul și pe riscul său; de asemenea, de la acea dată Kats are dreptul să se angajeze în toate tranzacțiile (juridice) cu privire la bunul imobil; la rândul său, Safe se va abține de la orice operațiuni (juridice) cu privire la bunul respectiv;

■ În 1980, casa a fost demolată la ordinul societății Kats, iar proprietatea a fost transformată în teren construit. În 1982, înainte ca dreptul legal să fie transferat, Kats a dat faliment.

■ La **11 august 1983** Kats intră în faliment, iar administratorii judiciari ai lui Kats încheie un act notarial cu o terță parte (Abreka), prin care îi vând acesteia, pentru suma de 450.000 HFL, drepturile lui Kats asupra bunului imobil în temeiul actului notarial, din 19 iunie 1979. La aceeași dată, Safe a transferat către Abreka, dreptul legal de proprietate asupra bunului imobil.

^{*)} irrevocable power of attorney

^{**)} transfer of legal ownership

4. În 1984, inspectorul vamal și accize, Leiden, a emis pe numele societății Safe o decizie de impunere pentru suma de 343 125 HFL pe motiv că plata în valoare de 2 250 000 HFL de către Kats către Safe din 1979 ar trebui să fie considerată ca o plată în avans pentru o livrare supusă TVA.

Safe a atacat această decizie. Gerechtshof (Curtea de Apel), Haga, a anulat actul de control. Staatssecretaris van Financiën (secretarul de finanțe) a atacat această hotărâre. La recurs, Hoge Raad a solicitat Curții să se pronunțe asupra următoarelor **întrebări preliminare**:

"1) Articolul 5 alineatul (1) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o livrare de bunuri are loc numai atunci când se transferă proprietatea legală asupra bunului?

2) În caz contrar, are loc o livrare de bunuri și atunci când proprietarul legal:

(i) a încheiat un acord cu o altă parte, conform căruia orice modificare a valorii proprietății și toate profiturile sau cheltuielile sunt în beneficiul sau pe cheltuiala acelei alte părți;

(ii) a fost de acord să transfere proprietatea legală asupra proprietății celeilalte părți în orice moment ulterior;

(iii) a convenit să acorde celeilalte părți o drept irevocabil de a efectua orice tranzacție necesară pentru a executa acest transfer al dreptului de proprietate;

(iv) a pus efectiv bunul la dispoziția celeilalte părți, în temeiul acordului respectiv?"

"(1)Must Article 5(1) of the Sixth Directive be interpreted as meaning that a supply of goods takes place only where **legal ownership** of the property is transferred?

(2) If not, does a supply of goods also take place where their legal owner :

(i) has entered into an agreement with another party under which any changes in the value of the property and all profits or outgoings are for the benefit or at the expense of that other party;

(ii) has agreed to transfer legal ownership of the property to the other party at any future time;

(iii) has agreed to grant the other party an irrevocable power of attorney to carry out any transactions necessary to execute that transfer of legal ownership;

(iv) has, pursuant to that agreement, actually placed the property at the disposal of the other party?"

Hotărârea Curții din 8 februarie 1990

Cauza C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

Prima întrebare

6 Trebuie amintit că articolul 5 alineatul (1) din a șasea directivă prevede următoarele: "livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale ca un proprietar .

7 Din cuprinsul acestei dispoziții reiese clar că **"livrarea de bunuri"** nu se referă la transferul de proprietate (*transfer of ownership*) în conformitate cu procedurile prevăzute de dreptul național aplicabil, ci la **orice transfer de bunuri corporale de către o parte care împuternicește cealaltă parte să dispună efectiv de acele bunuri, ca și când ar fi proprietarul lor.**

8 Această opinie este conformă cu scopul directivei, care urmărește printre altele, ca sistemul comun al TVA să se bazeze pe **o definiție uniformă a operațiunilor impozabile.**

Acest obiectiv ar putea fi compromis dacă **condițiile prealabile pentru existența unei livrări de bunuri** – care este una dintre cele trei operațiuni taxabile – ar diferi de la un stat membru la altul, la fel ca și condițiile care reglementează transferul de proprietate din dreptul civil.

9 În consecință, "livrarea de bunuri" prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din a șasea directivă trebuie interpretată în sensul transferului dreptului de a dispune de bunuri corporale ca un proprietar, chiar dacă nu există transferul de proprietate legală asupra bunului (*no transfer of legal ownership of the property*).

A doua întrebare

10 Rezultă din dosar că instanța de trimitere a încercat să stabilească în special dacă transferul de "proprietate economică" (*"economic ownership"*), concept dezvoltat în dreptul fiscal olandez, ar putea fi considerat o livrare de bunuri în cadrul în sensul articolului 5 din a șasea directivă, și a definit cele patru elemente care au constituit un transfer de proprietate economică în cauza de față. (vezi întrebarea 2, integral)

11 Prin referirea la cele patru elemente astfel definite, instanța națională solicită în realitate Curții să aplice articolul 5 alineatul (1) din a șasea directivă la contractul în cauză în acțiunea principală.

Totuși, în cadrul separării funcțiilor prevăzute la articolul 177 din Tratat, revine instanței naționale competența de a aplica normele de drept comunitar fiecărui caz în parte, astfel cum au fost interpretate de Curte. Nu este posibilă o astfel de aplicare fără o evaluare amănunțită a faptelor cauzei.

12 Acest fapt este ilustrat, de altfel, de condițiile specifice menționate în a doua întrebare, întrucât se referă,

- pe de o parte, la un acord (*agreement*) de transfer a dreptului de proprietate din dreptul civil, care nu pare a conduce în mod necesar la transferul deținerii efective (*actual power*), așa cum o indică articolul 5 alineatul (1) din a șasea directivă și,

- pe de altă parte, la punerea efectivă a bunului la dispoziția celeilalte părți, ceea ce ar conduce, în mod normal, la constatarea că dreptul de a dispune (*actual power*) a fost transferat.

13 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că instanța națională are obligația de a stabili, în fiecare caz în parte, pe baza faptelor din speță, dacă există un transfer al dreptului de a dispune de bunuri în calitate de proprietar în sensul articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă.

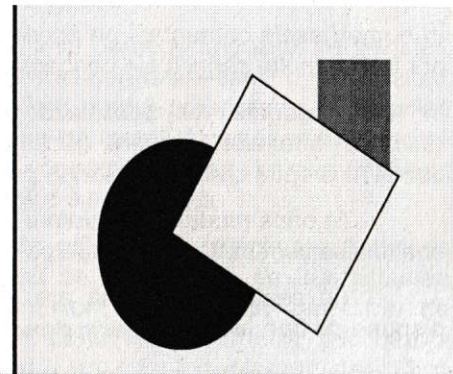
Cauza C-320/88,

Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV.

Concluziile avocatului general

Van Gerven

prezentate la data de 9 noiembrie 1989



Articolul 5 alineatul (1) din Directiva a șasea:

"Livrare de bunuri" înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar"

5. Pentru ca întrebările preliminare să poată fi înțelese în mod corespunzător, mi se pare util să oferim o scurtă explicație a conceptului de "**proprietate economică**" în temeiul legislației olandeze, să subliniem cadrul în care se aplică acest concept în conformitate cu practica olandeză și sintetizează hotărârile instanțelor olandeze cu privire la consecințele pe care le poate avea această noțiune asupra aplicării Wet op de Omzetbelasting (legii privind impozitul pe cifra de afaceri).

Legislația, jurisprudența și practica olandeză

6. "**Proprietatea economică**" este un concept care a fost dezvoltat de instanțele olandeze în hotărâri privind cauze fiscale. Într-o hotărâre din 19 octombrie 1955, Hoge Raad (Curtea Supremă din Olanda) a menționat în mod expres termenul pentru prima dată:

"faptul că o persoană este deținătorul unui activ (the owner of) și, ca atare, în mod obiectiv, are drept de proprietate asupra sa (entitled to property), nu împiedică o altă persoană să dețină dreptul asupra beneficiilor sale"

^{*)} "*economic ownership*" – posesie economică / deținere economică

*economice, beneficiul - care poate fi numit **proprietate economică** - ar putând face parte din activele celeilalte persoane".*

În numeroasele comentarii pe această temă și în hotărârile ulterioare, se pot întâlni multe definiții ale conceptului de "proprietate economică" ^{**)} .

În toate cazurile, se subliniază faptul că **beneficiul** se datorează (*accruës*) unei alte persoane decât titularul (*owner*), așa cum este acesta definit în dreptul civil și, în esență, presupune două caracteristici:

(i) orice modificare a valorii activului (*property*) și toate profiturile și cheltuielile sunt în beneficiul sau pe cheltuiala altei persoane;

(ii) cealaltă persoană are, de asemenea, dreptul efectiv de a dispune de bun (*effective power to dispose of the property*).

7. În cazul **bunurilor mobile**, transferul "proprietății economice" coincide în mod normal cu transferul posesiei (*transfer of ownership*) potrivit dreptului civil, cel puțin potrivit legislației olandeze (spre deosebire de legislația franceză, de exemplu, în care, pentru cazuri speciale, se aplică principiile consensului) **la data livrării bunului**.

Pentru **bunurile imobile**, situația este diferită. În conformitate cu articolul 671 din Burgerlijk Wetboek (Codul civil), transferul proprietății juridice asupra bunurilor imobile ^{***}) nu are loc, în ceea ce privește părțile și terții, până când actul notarial de transfer nu este consemnat în registrele specifice ^{****}).

Transferul "proprietății economice" a bunului imobil are loc atunci când este separat de transferul "proprietății juridice" ("*legal ownership*"), în momentul în care bunul este efectiv pus la dispoziția celeilalte părți.

8. În Țările de Jos, în special în sectorul imobiliar, **transferul proprietății economice** - a cărei legalitate a fost recunoscută de Hoge Raad, așa cum s-a menționat mai sus - s-a dovedit a fi un mijloc de salvare a impozitului asupra transferului bunului (*a device for saving transfer tax*). Articolul 2 din Wet op Belastingen van Rechtsverkeer prevede, în special, că impozitul pe transferul bunurilor imobile se percepe la achiziția

^{**)} noțiunea de *proprietate economică* este diferită de cea de *uzufruct*:

uzufruct s. n. - drept acordat unei persoane de a se folosi pe deplin (și pe tot timpul vieții) de un bun care nu este proprietatea ei și pe care nu are dreptul să-l înstrăineze. (sursa: DEX)

^{***}) transfer of legal ownership of immovable property

^{****}) *carte funciară (n.t.)*

bunurilor imobile aflate în Țările de Jos. Instanțele au susținut în mod constant că termenul "**achiziție**" înseamnă transferul dreptului de proprietate așa cum este prevăzut în dreptul civil.

Având în vedere că bunurilor imobile li se percepe impozitul pe transfer, dacă acestea sunt achiziționate în scopul revânzării către o terță parte, este în interesul părților să se transfere numai proprietatea economică cumpărătorului inițial și să se asigure că proprietatea legală / juridică poate fi transferată direct de la vânzătorul inițial la cumpărătorul final. Taxa de transfer va fi astfel plătită o singură dată.

9. În practică, circumstanțele sunt de obicei mai complicate. Astfel, la transferul bunurilor imobile trebuie să se țină seama de interacțiunea dintre impozitul pe transferul bunurilor și impozitul pe cifra de afaceri ^{*)}. Deși nu poate fi "consumat", bunul imobil nu intră, prin natura sa, în sfera de aplicare a impozitului pe cifra de afaceri, dar ridică probleme particulare. În această privință, legislația olandeză se întemeiază pe premisa că ar trebui evitată, pe cât posibil, suprapunerea celor două taxe. Astfel, articolul 15 din *Wet op Belastingen van Rechtsverkeer* care reglementează taxa pe transfer prevede că **livrarea bunurilor imobile supuse taxei pe cifra de afaceri este, în principiu, scutită de taxa pe transfer**.

Trebuie de asemenea să se țină seama de faptul că **natura bunurilor imobile se schimbă frecvent** în timpul procesului de transfer al acestora și acest lucru poate avea consecințe tehnice importante din punct de vedere fiscal, cum este și în cazul de față în care o casă este transformată într-un teren construibil (*building plot*).

Conform regulii care reglementează scutirea prevăzută la articolul 11 din *Wet op de Omzetbelasting* (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 1968, **transferul unei locuințe "vechi"** este în principiu scutit de impozitul pe cifra de afaceri (și, de aceea, nu este scutit de impozitul pe transfer). Pe de altă parte, **transferul terenurilor construibile**, este supus impozitului pe cifra de afaceri (dar nu și taxei pe transferul acestora).

^{*)} *transfer tax and turnover tax*;

acesta din urmă este asimilat TVA- vezi și denumirea integrală a Directivei TVA (n.a.)