

LBRIS

We know
books

Rita de la Feria

TVA
Comentarii și perspective

Traducere realizată de **Laura Oprea** și **Marilena Ene**



Cuprins

Principiile UE în materie de TVA ca mijloace de interpretare a normelor UE în materie de TVA:

Paradoxul inerent	1
I. Introducere	1
II. Principiile UE în materie de TVA	2
II.1 TVA ca impozit general pe consum.....	3
II.2 TVA ca impozit neutru.....	5
II.3 Tipologia principiilor CJUE	6
III. Rolul neutralității în interpretarea scutiilor.....	8
III.1 Abordarea tradițională.....	8
III.2 Interpretarea strictă vs. neutralitatea fiscală	11
IV. Rolul neutralității în interpretarea cotelor	22
IV.1 Criterii de neutralitate fiscală	22
IV.2 Interpretarea strictă vs. neutralitatea fiscală.....	24
V. Observații finale: importanța neutralității pentru dezbaterile viitoare	26

Cu privire la evoluția conceptului de sediu fix în TVA..... 29

Sediile fixe în context	30
Conceptul de sedii fixe.....	35
Viitorul sediilor fixe	43

Frauda fiscală și aplicarea selectivă a legii

I. Introducere	49
II. Înțelegerea fenomenului de fraudă fiscală.....	54

1. Tipologia fraudei în materie de TVA	56
2. Costurile fraudei fiscale.....	61
III. Combaterea fraudei fiscale	72
1. Sancțiuni pecuniare și formalism juridic.....	73
2. Dezvoltarea principiului răspunderii terților	80
3. Răspunderea terților ca responsabilizare agravată	87
IV. De la eliminarea fraudei fiscale la gestionarea fraudei fiscale	92
V. Concluzie	102

Impactul percepției publice asupra impozitelor

pe consumul general.....	105
I. Introducere	106
II. Baza TVA: viziune tradițională versus modernă.....	111
III. Cotele de TVA: reformă versus concepție	133
IV. Dinamica politică a cotelor impozitelor pe consumul general.....	149
V. Concluzie	175

Principiile UE în materie de TVA ca mijloace de interpretare a normelor UE în materie de TVA: Paradoxul inerent¹

I. Introducere

Sistemul de TVA al UE se bazează pe două principii fundamentale, și anume principiul că TVA este un impozit general pe consum și principiul neutralității fiscale. Întemeiate pe elementele-cheie ale sistemului de TVA introduse în anii 1960, acestea au fost dezvoltate de către Curte ca principii fundamentale ale sistemului pe o perioadă îndelungată, care se întinde pe aproape cinci decenii. Cu toate acestea, odată ce se introduc excepții, cum ar fi scutiile și cotele reduse, aceste două principii devin contradictorii, ceea ce duce la o luptă dialectică, prin care trebuie făcută o alegere atunci când se interpretează normele privind excepțiile în TVA, și anume: interpretarea acestor prevederi în lumina principiului TVA ca impozit pe consum și a corolarului său, principiul interpretării stricte, va duce la un sistem mai puțin neutru; interpretarea acestor norme în conformitate cu principiul neutralității fiscale va duce la o eroziune suplimentară a bazei de impozitare și la incertitudine juridică. Lucrarea începe prin prezentarea unei tipologii de

¹ Versiuni anterioare ale acestei lucrări sau secțiuni ale acesteia au fost prezentate la conferințe/seminare organizate la Trier (martie 2013), Leiden (mai 2015), precum și la Viena (decembrie 2015). Le sunt recunoscătoare organizatorilor și pentru comentariile primite în cadrul acestora.

principii europene în materie de TVA bazate pe jurisprudența CJUE. În continuare, se analizează această jurisprudență în legătură cu excepțiile de la baza de impozitare, și anume prevederile referitoare la scutirile de TVA și normele privind cotele reduse de TVA, subliniind această luptă dialectică și identificând atât poziția tradițională a Curții în această privință, cât și abordarea sa mai recentă. Apoi este prezentată o evaluare empirică a ipotezei, prin examinarea unui eșantion de cauze întinse pe o perioadă de cinci ani referitoare la interpretarea domeniului de aplicare a scutirilor de TVA și prin identificarea pentru fiecare caz în parte a faptului dacă CJUE a decis pe baza principiului neutralității fiscale sau pe baza principiului interpretării stricte. Deși nu trebuie considerat ca o metodă exactă de determinare a preferințelor Curții în ceea ce privește metodele de interpretare, exercițiul demonstrează nu numai o preferință tot mai mare pentru neutralitatea fiscală, ci și natura tot mai cazuistică a interpretării normelor privind TVA referitoare la excluderile din baza de impozitare. Lucrarea se încheie cu concluzia că este probabil ca aceste tendințe să continue în fața noilor realități economice și că provocarea pentru CJUE va fi aceea de a ajunge la un echilibru corect între promovarea neutralității și eliminarea abaterilor, fără a crea un mediu de incertitudine juridică, care să submineze încrederea și creșterea economică.

II. Principiile UE în materie de TVA

Sistemul de TVA al UE se fundamentează pe două principii de bază, și anume principiul TVA ca impozit general pe consum și principiul neutralității fiscale. Aceste principii au fost dezvoltate de către Curte ca principii fundamentale ale sistemului pe o perioadă

extinsă de aproape cinci decenii, ținând cont de elementele-cheie ale sistemului de TVA introduse în anii 1960.

II.1 TVA ca impozit general pe consum

În ciuda terminologiei ambigue, TVA este un impozit general pe consum, iar justificarea trimiterii în Tratatate și în unele legislații anterioare la impozitele pe cifra de afaceri este pur istorică². Principiul a fost consacrat în articolul 2 din Prima Directivă TVA, care prevede că „*principiul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată implică aplicarea unei taxe generale pe consum asupra bunurilor și serviciilor*”³; și a fost, de asemenea, reiterat în mod constant de către Curte în cauze care datează de la începutul anilor 1980⁴. Într-un caz mai recent, *My Travel*, Curtea a menționat:

„*Trebuie reamintit faptul că principiul de bază al TVA-ului este acela că este o taxă pe consum destinată să fie suportată doar de consumatorul final*”⁵.

² Cu privire la TVA ca impozit pe consum, a se vedea J. Englisch, “VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes”, în M. Lang, P. Melz și E. Kristoffersson (eds.), *Value Added Tax and Direct Taxation - Similarities and Differences* (Amsterdam: IBFD, 2009), și D. Butler, “VAT as a Tax on Consumption: Some Thoughts on the Recent Judgement in *Parker Hale Ltd v Customs and Excise Commissioners*” (2000), *British Tax Review* 5, 545-553.

³ Prima Directivă 67/227/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, JO 71, 14/04/1967, p. 1301.

⁴ CJUE, 26 martie 1987, cauza C-235/85, *Comisia v Olanda*, ECLI:EU:C:1987:161; CJUE, 29 februarie 1996, cauza C-215/94, *Mohr*, ECLI:EU:C:1996:72; și CJUE, 18 decembrie 1997, cauza C-384/95, *Landboden- Agrardienste*, ECLI:EU:C:1997:627.

⁵ CJUE, 6 octombrie 2005, cauza C-291/03, *My Travel*, ECLI:EU:C:2005:591.

Cu toate acestea, deși TVA este un impozit general pe consum ce ar trebui să se aplice în legătură cu orice consum, în anii '60, legiuitorul UE a luat decizia de a exclude anumite consumuri din baza de impozitare. Raționamentul pentru excluderea consumului din baza de impozitare în anii 1960-1970 are două explicații, și anume: pentru a copia excluderile din baza de impozitare aplicabile în cadrul impozitelor cumulative anterioare și pentru a reflecta existența unor obstacole tehnice în calea aplicării TVA pentru anumite servicii, așa-numitele «servicii greu de impozitat». În plus, au fost oferite trei explicații suplimentare pentru utilizarea scutirilor (standard) și a cotelor reduse, și anume:

- **echitatea verticală:** ideea că aceste concesiile limitează regresivitatea naturală a TVA, adică faptul că impozitul este mai împovăraător pentru gospodăriilor mai sărace; astfel, aplicarea de scutiri pentru produse-cheie (de exemplu, alimente, asistență medicală și educație) ar limita impactul impozitului asupra acestor gospodării;
- **externalități pozitive:** ideea că aceste scutiri au crescut consumul de așa-numitele «bunuri de merit» (de exemplu, cărți, evenimente culturale și activități sportive);
- **creșterea gradului de ocupare a forței de muncă:** ideea că aplicarea cotelor reduse va duce, în cele din urmă, la creșterea ocupării forței de muncă în industrii cu utilizare intensivă a forței de muncă (de exemplu, coaforul) sau în domenii în care prețul este deosebit de elastic (de exemplu, echipamentele electronice) sau ambele explicații (de exemplu, restaurantele)⁶.

⁶ Aceste argumente în favoarea excluderilor din baza de impozitare sunt analizate în detaliu în R. de la Feria, "Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe"

Aceste excluderi din baza de impozitare au avut totuși un cost foarte semnificativ asupra neutralității.

II.2 TVA ca impozit neutru

Deși există diverse definiții ale neutralității⁷, în general, un impozit neutru este un impozit care nu influențează deciziile comerciale.

Luată în acest sens, neutralitatea TVA-ului este considerată, de obicei, unul dintre principalele motive pentru introducerea sa: în Europa, acest lucru este evidențiat în Raportul *Neumark*⁸, care utilizează neutralitatea ca principal argument în favoarea TVA-ului, în defavoarea folosirii frecvente – la vremea respectivă – a impozitelor cumulative⁹, iar la nivel mondial, răspândirea TVA-ului în peste 150 de țări a fost atribuită avantajelor sale tehnice, în special neutralității¹⁰.

(2015) *Intertax* 43(2), 154-171, pentru cote, și R. de la Feria și R. Krever, “Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT”, în R. de la Feria (ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives* (The Hague: Kluwer Law International, 2013), 3-35, pentru scutiri.

⁷ A se vedea B. Terra și J. Kajus, *A Guide to European VAT Directives 2015*, Volumul 1 (Amsterdam: IBFD, 2015). Pentru un nou studiu cuprinzător privind neutralitatea, a se vedea C. Herbain, *VAT Neutrality* (Lacier, 2015).

⁸ Comisia Europeană, *The EEC Reports on Tax Harmonisation – The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Sub-Groups A, B and C* (Amsterdam: IBFD, 1963).

⁹ Pentru o analiză detaliată a contextului istoric al introducerii TVA în Europa, a se vedea R. de la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market* (Amsterdam: IBFD, 2009), Capitolul 2.

¹⁰ K. James, “Exploring the Origins and Global Rise of VAT”, în *The VAT Reader* (Washington DC: Tax Analysts, 2011), 15-22; M. Keen, “VAT Attacks!” (2007) *International Tax and Public Finance* 14, 365-381; S. Cnossen, “Global

Prin urmare, nu este surprinzător faptul că principiul neutralității TVA a fost consacrat în Prima Directivă TVA și a fost dezvoltat rapid de CJUE ca principiu al neutralității fiscale în jurisprudența sa timpurie. În *Hong Kong*, una dintre primele hotărâri ale Curții privind TVA, s-a reținut:

„[Preambulul Primei Directive] se referă la necesitatea de a realiza o armonizare a legislațiilor privind impozitele pe cifra de afaceri care să elimine factorii care pot denatura regulile de concurență și, prin urmare, de a asigura neutralitatea concurenței, în sensul că, în fiecare țară, bunurile similare ar trebui să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”¹¹.

II.3 Tipologia principiilor CJUE

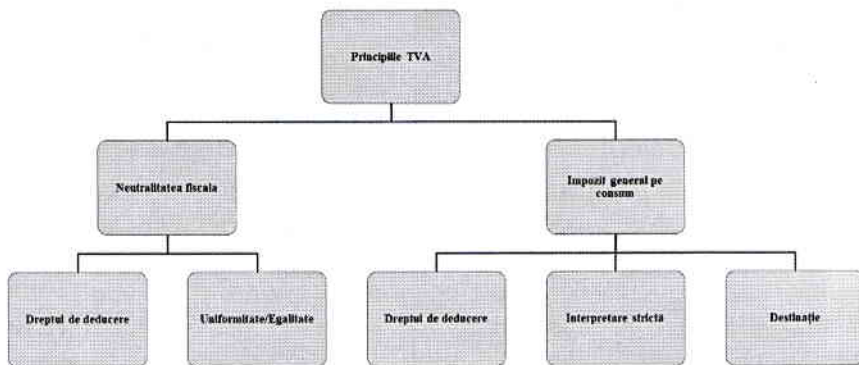
Pe lângă cele două principii fundamentale ale sistemului de TVA al UE menționate mai sus, CJUE a dezvoltat diverse sub-principii, în esență consecințele celor două principii principale. Principiile uniformității TVA, egalității și eliminării distorsiunilor în materie de concurență au fost dezvoltate drept corolare ale principiului neutralității. Deși existența lor era deja oarecum implicită în mai multe cauze timpurii, inițial în cauzele în care Curtea a concluzionat că principiul neutralității împiedica statele membre să trateze în mod

Trends and Issues in Value Added Taxation” (1998) *International Tax and Public Finance* 5(3), 399-428; și M. Keen și B. Lockwood, “The Value-Added Tax: its Causes and Consequences” (2010) *Journal of Development Economics* 92(2), 138-151.

¹¹ CJUE, 1 aprilie 1982, cauza 89/81, *Hong-Kong*, ECLI:EU:C:1982:121.

diferit, în scopuri de TVA, tranzacțiile legale și ilegale¹², existența lor a fost declarată în mod explicit de către Curte în cauza *Comisia v Franța*¹³. Deși nu este întotdeauna clar cum interacționează principiile juridice privind TVA, în tabelul 1 este propusă o tipologie¹⁴.

Conform acestei tipologii propuse, principiul dreptului de deducere a fost dezvoltat de către Curte atât ca un corolar al principiului neutralității, cât și ca un corolar al principiului TVA ca impozit general pe consum. Principiul neutralității fiscale are și o altă consecință, și anume principiul uniformității sau al egalității de tratament în materie de TVA, iar principiul TVA ca impozit general pe consum are două corolare, și anume principiul interpretării stricte, așa cum a fost dezvoltat de Curte, și principiul destinației, așa cum este prevăzut în Directivă.



Tabelul 1: Clasificarea principiilor UE în materie de TVA

¹² CJUE, 22 septembrie 1988, cauza 286/86, *Happy Family*, ECLI:EU:C:1988:434; CJUE, 2 august 1993, cauza C-111/92, *Lange*, ECLI:EU:C:1993:345; și CJUE, 11 iunie 1998, cauza C-283/95, *Fischer*, ECLI:EU:C:1998:276.

¹³ CJUE, 3 mai 2001, Cauza C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237.

¹⁴ Pentru o interpretare alternativă a modului în care interacționează principiile, a se vedea J. Englisch, “VAT and General Principles of EU Law”, în D. Weber (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration* (Amsterdam: IBFD, 2010), Capitolul 11.

III. Rolul neutralității în interpretarea scutirilor

Rolul celor două principii fundamentale ale sistemului de TVA, și anume principiul TVA ca impozit general pe consum și principiul neutralității, ca ajutoare în interpretare, se reflectă în interpretarea CJUE a dispozițiilor privind scutirile.

III.1 Abordarea tradițională

Interpretarea inițială a scutirilor de TVA de către CJUE a fost influențată în mod clar de principiul TVA ca impozit pe consum. Confruntată cu un număr tot mai mare de trimiteri începând cu începutul anilor 1990, Curtea a elaborat rapid orientări generale privind interpretarea scutirilor:

„Scutirile prevăzute în [directivă] trebuie interpretate în mod strict, întrucât constituie excepții de la principiul general potrivit căruia impozitul pe cifra de afaceri trebuie să fie perceput pentru toate serviciile prestate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă.”¹⁵

¹⁵ CJUE, 23 februarie 1988, cauza 353/85, *Comisia c. Regatul Unit*, ECLI:EU:C:1988:82; CJUE, 24 mai 1988, cauza 122/87, *Comisia c. Italia*, ECLI:EU:C:1988:256; CJUE, 11 august 1995, cauza C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, ECLI:EU:C:1995:265; CJUE, 20 noiembrie 2003, cauza C-212/01, *Unterpertinger*, ECLI:EU:C:2003:625; și CJUE, 10 iunie 2010, cauza C-86/09, *Future Health Technologies*, ECLI:EU:C:2010:334, toate acestea privind interpretarea scutirii aplicabile serviciilor medicale, articolul 132 alineatul (1) litera (b); CJUE, 12 noiembrie 1998, cauza C-149/97, *Institute of Motor Industry*, ECLI:EU:C:1998:536, privind interpretarea scutirii aplicabile sindicatelor, articolul 132 alineatul (1) litera (l); și CJUE, 18 ianuarie 2001, cauza C-150/99, *Stockholm Lindopark*,

Astfel s-a născut principiul interpretării stricte. CJUE a elaborat și alte principii interpretative, în special principiul interpretării contextuale¹⁶ și principiul interpretării uniforme a scutirilor¹⁷, dar niciunul nu a avut importanța sau impactul principiului interpretării stricte. Într-adevăr, preferința tradițională a Curții pentru interpretarea strictă a scutirilor s-a reflectat la două niveluri, și anume în ceea ce privește domeniul de aplicare obiectiv al acestora și tipul de activități acoperite de acestea, precum și domeniul de aplicare subiectiv al acestora și tipul de livrări la care se referă scutirea. Această limitare dublă a domeniului de aplicare a – cel puțin a unora dintre – excepții a fost reiterată de Curte în diverse ocazii, până de curând¹⁸.

Acest lucru nu înseamnă că interpretarea strictă a fost întotdeauna respectată; dimpotrivă, primele cauze în care s-a renunțat la interpretarea strictă datează de la sfârșitul anilor 1990. Acestea pot fi împărțite, în linii mari, în două tipuri. În primul rând, este vorba de

ECLI:EU:C:2001:34, privind interpretarea scutirii aplicabile organizațiilor sportive, articolul 132 alineatul (1) litera (m).

¹⁶ După cum s-a menționat în cauza *Kluger*, „scutirile constituie noțiuni independente de drept comunitar care trebuie plasate în contextul general al sistemului comun de TVA”, a se vedea CJUE, 10 septembrie 2002, cauza C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473, la punctul 29.

¹⁷ Așa cum s-a menționat în *Abbey National*, „scutirile prevăzute [în directivă] au un sens propriu și independent în dreptul comunitar, care trebuie să primească o definiție comunitară al cărei scop este de a evita divergențele în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul”, a se vedea CJUE, 4 mai 2006, cauza C-169/04, ECLI:EU:C:2006:289, la punctul 38. A se vedea, de asemenea, CJUE, 3 martie 2005, cauza C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*, ECLI:EU:C:2005:126, la paragraful 27; și CJUE, 1 decembrie 2005, cauzele conexate C-394/04 și C-395/04, *Ygeia*, ECLI:EU:C:2005:734, la paragraf 15.

¹⁸ CJUE, 10 iunie 2010, cauza C-262/08, *CopyGene*, ECLI:EU:C:2010:328.