

Versiune anonimată

Traducere

C-521/19 - 1

Cauza C-521/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

8 iulie 2019

Instanța de trimitere:

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Spania)

Data deciziei de trimitere:

19 iunie 2019

Recurent:

CB

Intimat:

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

[*omissis*]

[formulă de certificare, referințe privind decizia, părți și reprezentanți]

ORDONANȚĂ

SALA DO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO [Secția de contencios administrativ] [*omissis*]

[*omissis*] [Compunerea completului]

A CORUÑA, 19 iunie 2019.

SITUAȚIA DE FAPT

ÎN PRIMUL RÂND.- LITIGIUL.

Procedura este îndreptată împotriva deciziei Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia [Tribunalul Economico-administrativ Regional din Galicia] din 10 mai 2018, prin care a fost respinsă acțiunea în contencios administrativ formulată de CB împotriva deciziilor de impunere și a sancțiunilor privind impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, aferent exercițiilor financiare 2010, 2011 și 2012. **[OR 2]**

Deciziile de impunere și sancțiunile sunt rezultatul acțiunilor realizate de Inspección de Tributos [administrația fiscală] la 14 septembrie 2014 în vederea verificării activității recurentului (impozabile și neimpozabile) aferente rubricii 853 IAE [Impuesto sobre Actividades Económica, taxa pe activități profesionale] – impresar artistic.

Recurentul presta servicii pentru GRUPO LITO: grup de întreprinderi – grup neoficial – [omissis] [identitatea proprietarului grupului] care gestiona infrastructura (corturi, instrumente, transport etc.) și orchestrele (70) care ofereau reprezentații în cadrul festivalurilor (și al altor petreceri) organizate în localități din Galicia.

Relația era următoarea: domnul CB, în zona sa (care include diverse municipalități), contacta COMISIÓN DE FIESTAS (grup neoficial de vecini care organiza festivalurile) și negocia reprezentațiile orchestrelor în numele GRUPO LITO. În majoritatea cazurilor, plățile COMISIONULUI PENTRU PETRECERI către GRUPO LITO erau efectuate în numerar, fără factură și fără să fie înregistrate în contabilitate și, prin urmare, nu se declara impozitul pe profit și nici TVA-ul.

Domnul CB primea 10 % din încasările Grup Lito: plăți în numerar, care nu erau declarate și pentru care nu se emiteau facturi.

În anul 2012, acesta a intermediat 150 de reprezentații care au generat pentru Grupo Lito 608 427 de euro, obținând venituri de 60 692,50 euro. În anul 2011, s-au generat 675 654 de euro, veniturile fiind de 67 565,40 euro și, în anul 2010, 644 149 de euro, cu venituri de 64 414,90 de euro.

Domnul CB nu ținea evidențe și nici înregistrări oficiale de vreun fel, nu emitea și nu primea facturi și, prin urmare, nu depunea declarațiile privind TVA-ul.

Administrația fiscală a considerat că sumele primite de domnul CB – 60 692,50 euro, 67 565,40 euro și 64 414,90 euro – nu includeau TVA-ul și, astfel, se impunea calcularea impozitului pe venit pe baza sumei totale primite.

ÎN AL DOILEA RÂND.– Printre alte aspecte, CB susține că, la sumele imputate drept venituri, Agencia Estatal de Administración Tributaria [Agenția Națională de Administrare Fiscală; denumită în continuare „AEAT”] aplică ulterior TVA-ul aferent, încălcând astfel jurisprudența Tribunal Supremo [Curtea Supremă] spaniol [omissis] [trimiteri la hotărârile Tribunal Supremo], potrivit căreia „articolul 78.1 din Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor

Añadido (Legea nr. 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată) (denumită în continuare „TVA”) (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992), coroborat cu articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112/CE [OR 3] a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 03, p. 7) [denumită în continuare „Directiva 2006/112”] și cu interpretarea efectuată de Curte cu privire la aceste dispoziții prin Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni ascunse supuse taxei respective și nefacturate, trebuie să se considere că taxa pe valoarea adăugată este inclusă în prețul convenit de părțile implicate în operațiunile respective”.

Prin urmare, CB apreciază că, fiindu-i imposibil să solicite TVA-ul nerepercutat, deoarece comportamentul său constituie o neîndeplinire a obligațiilor fiscale (articolul 89 alineatul 3 punctul 2 din Legea spaniolă privind TVA-ul), trebuie să se considere că TVA-ul este inclus în prețul serviciilor prestate, ceea ce influențează modalitatea de determinare a bazei de impozitare a impozitului pe venit datorat de persoanele fizice, fiind necesar să se modifice actele administrative de impunere a taxei respective, în sensul reducerii valorii veniturilor provenite din activitate și, prin urmare, a bazei de impozitare respective cu suma aferentă cotelor de TVA care ar fi trebuit repercutate, dar nu au fost.

ÎN AL TREILEA RÂND. Prin ordonanța din 30 mai 2019 li s-a comunicat părților posibilitatea de a sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară privind compatibilitatea interpretării efectuate de AEAT – contrară jurisprudenței Tribunal Supremo – cu articolul 78.1 din Legea nr. 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112 și cu Hotărârea din 28 iunie 2016 (cauza C-332/15, Astone), cu Hotărârea din 5 octombrie 2016 (cauza C-576/15, Marinaova), cu Hotărârea din 3 decembrie 1974, Van Binsbergen, C-33/74 (dreptul Uniunii nu poate fi invocat în mod fraudulos) și cu Hotărârea Emsland-Stärke, C-110/99 (care consideră că interdicția abuzului de drept constituie un principiu inerent reglementării Uniunii Europene), în situații precum cea din prezenta cauză, în care părțile interveniente în relația contractuală realizează în mod voluntar și concertat operațiuni ascunse și nefacturate, cu bani în numerar și fără să declare TVA-ul, și în care acestea, odată descoperite de către administrația fiscală, invocă în favoarea lor faptul că plățile trebuie considerate ca incluzând TVA.

Recurentul s-a opus formulării cererii de decizie preliminară, considerând că hotărârea Tribunal Supremo din 27 septembrie 2017 interpretează în mod corect reglementarea Uniunii [omissis]. [OR 4]

Abogado del Estado, în calitate de reprezentant al administrației fiscale, a considerat că se impune formularea cererii de decizie preliminară, deoarece Hotărârea Curții din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, pe care se întemeiază Tribunal Supremo, nu este aplicabilă situațiilor în care există un comportament

fraudulos și citează în sprijinul poziției sale hotărârile Curții: Hotărârea din 5 octombrie 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, punctul 49; Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 58, și Hotărârea din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții, cauzele conexe C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 48. Recent și, prin urmare, ulterior pronunțării majorității hotărârilor de către Tribunal Supremo spaniol, care reiterează interpretarea Directivei privind TVA-ul pe care o punem sub semnul îndoielii, Curtea a statuat din nou că administrația fiscală poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a-și deduce TVA-ul în cazul în care se dovedește că aceasta a acționat în mod fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv (a se vedea Hotărârea din 7 martie 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161).

ARGUMENTE JURIDICE

ÎN PRIMUL RÂND.– Articolele din Legea nr. 37/1992 care fac obiectul litigiului sunt:

Articolul 78. Baza de impozitare. Regula Generală. *Unu. Baza de impozitare a taxei este constituită din suma totală a contraprestației aferente operațiunilor impozabile provenite de la destinatar sau de la terți.*

Articolul 88. Repercutarea taxei. *Unu. Persoanele impozabile trebuie să repercuteze în totalitate valoarea taxei în sarcina persoanei pentru care se realizează operațiunea impozabilă, aceasta din urmă fiind obligată să o suporte numai dacă repercutarea este realizată în conformitate cu dispozițiile prezentei legi, indiferent de clauzele contractuale convenite între ele. În cazul livrărilor de bunuri și al prestațiilor de servicii impozabile și nescutite de taxă, ai căror destinatari sunt organisme publice, se consideră întotdeauna că persoanele impozabile, atunci când formulează propunerile financiare, chiar dacă sunt verbale, au inclus în acestea taxa pe valoarea adăugată, care, totuși, trebuie repercutată într-o rubrică separată, atunci când este cazul, în documentele depuse în vederea percepției taxei, fără ca valoarea globală convenită să crească drept urmare a înregistrării taxei repercutate. Doi. Repercutarea taxei trebuie efectuată prin intermediul unei facturi în condițiile și conform cerințelor prevăzute de lege. În acest scop, cota repercutată se înregistrează separat față de baza de impozitare, inclusiv în cazul prețurilor fixate pe cale administrativă, indicându-se cota de impozitare aplicată. Operațiunile reglementate prin lege sunt exceptate de la dispozițiile paragrafelor anterioare ale acestui alineat [OR 5]. Trei. Repercutarea taxei trebuie efectuată la momentul emiterii și al transmiterii facturii aferente. Patru. Dreptul la repercutarea taxei se pierde după un an de la data la care aceasta devine exigibilă. Cinci. Destinatarul operațiunii supuse TVA-ului nu este obligat să suporte taxa repercutată anterior momentului la care aceasta devine exigibilă. Șase. Litigiile care se pot iniția cu privire la repercutarea taxei, atât din perspectiva legalității sale, cât și a valorii ei, se consideră ca fiind de natură fiscală în ceea ce privește formularea contestațiilor corespunzătoare pe cale economico-administrativă.*

Articolul 89. Rectificarea cotelor de impozitare repercutate. *Unu. Persoanele impozabile sunt obligate să rectifice cotele de impozitare repercutate în cazul în care valoarea acestora a fost determinată în mod incorect sau când intervin circumstanțe care, conform dispozițiilor articolului 80 din prezenta lege, determină modificarea bazei de impozitare. Rectificarea trebuie efectuată la momentul sesizării motivelor pentru care cotele au fost determinate în mod incorect sau atunci când intervin celelalte circumstanțe la care face referire paragraful anterior, cu condiția să nu fi trecut mai mult de 4 ani de la momentul la care taxa aferentă operațiunii a devenit exigibilă sau, după caz, de la momentul la care au intervenit circumstanțele la care face referire articolul 80 menționat. Doi. Dispozițiile alineatului anterior sunt aplicabile de asemenea atunci când, deși nu s-a repercutat nicio cotă, s-a emis factura aferentă operațiunii. Trei. Sub rezerva dispozițiilor alineatelor anterioare, nu este posibilă rectificarea cotelor de impozitare repercutate în următoarele cazuri: 1. atunci când rectificarea nu se întemeiază pe motivele prevăzute la articolul 80 din prezenta lege, implică o majorare a cotelor repercutate și destinatarii operațiunilor nu acționează în calitate de angajatori sau profesioniști, cu excepția situațiilor de majorare prin lege a cotelor de impozitare, în care rectificarea se poate efectua în luna în care intră în vigoare noile cote de impozitare și în luna următoare. 2. Atunci când administrația fiscală este cea care evidențiază, prin intermediul deciziilor de impunere corespunzătoare, cotele de impozitare datorate și nerepercutate, care sunt mai mari decât cele declarate de persoana impozabilă, și atunci când se dovedește, prin date obiective, că persoana impozabilă respectivă a participat la o fraudă sau că știa sau ar fi trebuit să știe, acționând în acest scop cu o diligență rezonabilă, că realiza o operațiune care făcea parte dintr-o fraudă.*

ÎN AL DOILEA RÂND.– DISPOZIȚIILE UNIUNII EUROPENE AFECTATE. Articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. [OR 6]

Articolul 73

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 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.

Articolul 78

Baza de impozitare include următoarele elemente:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;*
- b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.*

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

ÎN AL TREILEA RÂND.– Prin urmare, trebuie să se determine dacă dispoziția expresă a articolului 89 alineatul 3 punctul 2 și aplicarea sa de către AEAT în vederea emiterii deciziei de impunere și a sancționării situațiilor în care, cu ocazia unei inspecții fiscale, se descoperă o operațiune pe care toți intervenienții o ascund în mod voluntar și concertat (plăți în numerar, fără facturi și fără să se declare sau să se plătească TVA) este compatibilă cu principiul neutralității TVA-ului (Hotărârea din 28 iunie 2016 [cauza C-332/15, Astone], Hotărârea din 5 octombrie 2016 [cauza C-576/15, Marinaova], și Hotărârea din 3 decembrie 1974, Van Binsbergen, C-33/74 [dreptul Uniunii nu poate fi invocat în mod fraudulos] și Hotărârea Emsland-Stärke, C-110/99 (care consideră că interdicția abuzului de drept constituie un principiu inerent reglementării Uniunii Europene), astfel încât operațiunile [OR 7] respective ascunse în mod deliberat sunt considerate ca incluzând TVA-ul aferent, în mod analog cu operațiunile între profesioniști care nu sunt ascunse și ale căror plăți sunt declarate în mod formal, conform interpretării efectuate de Tribunal Supremo în hotărârile menționate [omissis] [trimiteri la hotărârile Tribunal Supremo menționate anterior] (cu aplicarea jurisprudenței stabilite prin Hotărârea Curții din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin). Sau, dimpotrivă, principiul neutralității taxei și reglementarea și jurisprudența Curții menționate nu sunt aplicabile, considerându-se că TVA-ul este exigibil și în astfel de cazuri, când operațiunea este ascunsă și nu există o declarație formală privind plata, iar acestea ies la suprafață numai în urma inspecției efectuate de administrație, ca expresie a faptului că principiul neutralității taxei poate proteja numai persoanele care respectă prevederile fiscale, iar nu pe cele care le încalcă în mod deliberat.

Având în vedere considerațiile anterioare,

INSTANȚA DE TRIMITERE HOTĂRĂȘTE

ÎN PRIMUL RÂND.– Suspendă procedura până la soluționarea incidentului procedural legat de formularea unor întrebări preliminare.

ÎN AL DOILEA RÂND.– Sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

„Articolele 73 și 78 din Directiva privind TVA-ul, în lumina principiilor neutralității și interdicției fraudei fiscale, a abuzului de drept și a denaturării nelegale a concurenței trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale, și jurisprudenței care o interpretează, potrivit căreia, în cazul în care administrația fiscală descoperă operațiuni ascunse supuse TVA-ului și nefacturate, trebuie să se considere că TVA-ul este inclus în prețul convenit de părți pentru operațiunile respective?

Prin urmare, este posibil, în situațiile de FRAUDĂ în care operațiunea a fost ascunsă administrației fiscale, să se considere, astfel cum se poate deduce din

Hotărârea Curții din 28 iunie 2016, Astone (C-332/15,), din Hotărârea Curții din 5 octombrie 2016, Marinova (C-576/15) și din Hotărârea Curții din 7 martie 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), că sumele oferite și primite nu includ TVA-ul, în vederea emiterii unei decizii de impunere corecte și a aplicării sancțiunii corespunzătoare?”

[*omissis*] **[OR 8]** [*omissis*] [formulă pentru dispunerea comunicării hotărârii, împreună cu dosarul, Curții de Justiție a Uniunii Europene]

[*omissis*] [semnături, formulă de certificare, data etc.]

DOCUMENT DE LUCRU