


# CAPITOLUL I

## JURISPRUDENȚA TIMPURIE A CURȚII. BAZELE PRINCIPIULUI NEUTRALITĂȚII

1

**Noțiunea de activitate economică. Dovedirea scopului achiziției. Bun achiziționat înainte de începerea activității economice. Bun imobil**

*Achiziția unui imobil în scopul de a fi folosit ulterior la desfășurarea de activități economice, cum ar fi închirierea bunului imobil în cauză cu destinația de spațiu comercial, trebuie să fie considerată o activitate economică în sensul art. 4 alin. (1) din Directiva a 6-a. Cu toate acestea, nu poate fi negat dreptul autorității fiscale naționale de a solicita probe obiective din care să rezulte că bunul imobil în cauză prezintă garanțiile necesare că poate fi exploatat în scopul desfășurării de activități economice.*

 CJUE, Camera a doua, Hotărârea din 14 februarie 1985, cauza C-268/83, D.A. Rompelman și E.A. Rompelman-Van Deelen c. Minister van Financiën

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

În baza a două contracte încheiate în data de 25 noiembrie 1979, soții Rompelman urmau să dobândească dreptul de proprietate asupra a două spații situate într-un imobil aflat în proces de construcție cu începere din data de 1 septembrie 1978, la care se adăuga și un drept de uzufruct asupra terenului împrejmuitor. Conform planului urbanistic

al clădirii, celor două spații urma să le fie atribuită destinația de „showroom”.

Printr-o declarație fiscală depusă la 26 iunie 1979, soții Rompelman au informat autoritatea fiscală olandeză că cele două spații urmau să fie închiriate și că atât locatorul, cât și locatarul își vor activa opțiunea prevăzută de către art. 11 alin. (1) lit. b) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din data de 28 decembrie 1978, în sensul derogării de la scutirea din punct de vedere a TVA a operațiunii de închiriere. De asemenea, în baza art. 15 alin. (3) din aceeași lege, soții Rompelman au arătat că intenționează să solicite și dreptul de deducere reprezentând TVA aferent achiziției celor două spații.

În data de 18 octombrie 1979, soții Rompelman au solicitat autorității fiscale naționale o rambursare de TVA în cuantum de 14.186,14 guldeni olandezi. Cererea de rambursare a fost respinsă de către autoritatea fiscală cu motivarea că exploatarea în sensul desfășurării unei activități economice nu începuse încă, deoarece la data depunerii cererii de rambursare încă nu fuseseră finalizate formalitățile notariale de transfer al dreptului de proprietate.

Acțiunea în anularea deciziei autorității fiscale naționale a fost respinsă de către Curtea de Apel din Amsterdam. În cadrul procedurii de recurs, instanța supremă din Olanda a decis că se impune sesizarea cu titlu preliminar conținând următoare întrebare:

**Activitatea de „exploatare” din teza a II-a a art. 4 alin. (2) din Directiva 1977/388/CEE poate fi considerată ca începând din momentul achiziției unui bun imobil viitor cu scopul de a fi închiriat la un moment ulterior?**

În legătură cu întrebarea preliminară, Curtea a remarcat că, din reglementările mai sus menționate, se poate observa că scopul sistemului de deduceri este acela de a elibera un comerciant de întreaga povară a TVA achitat pentru achizițiile de bunuri și servicii necesare desfășurării activității economice. Prin urmare, sistemul comun de TVA

impune cerința ca toate operațiunile economice, indiferent de scopul sau de rezultatul acestora, să fie supuse impozitării într-o manieră neutră.

În ceea ce privește problema momentului temporal la care se poate considera începută activitatea de exploatare a bunului imobil, trebuie amintit aspectul că activitățile economice descrise de către art. 4 din Directiva a 6-a pot să cuprindă și mai multe tranzacții consecutive. Actele preparatorii, cum ar fi achiziția de bunuri imobile, care reprezintă o parte a respectivelor tranzacții trebuie, de asemenea, să fie considerate ca parte a activității economice.

În aceste condiții, nu este necesar să se realizeze o distincție între diferitele forme legale pe care respectivele acte preparatorii le pot îmbrăca, în special între achiziția unui drept de proprietate viitor și un drept de proprietate deja existent. De asemenea, principiul conform căruia TVA trebuie să fie neutru impune ca primele investiții necesare demarării unei afaceri să fie considerate parte integrală a activității economice în cauză. Ar fi contrar principiului mai sus menționat să se considere că activitatea economică este începută doar de la momentul exploatării efective a bunului în cauză, adică doar de la momentul la care bunul în cauză produce venituri impozabile.

Orice interpretare contrară ar contraveni scopului urmărit de către art. 4 din Directivă, deoarece ar face ca sarcina TVA să fie suportată de către persoana impozabilă fără posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere reglementat de către art. 17 din Directivă și ar crea o discriminare nejustificată între investițiile efectuate anterior exploatării efective a bunului în cauză și cele efectuate după începerea exploatării sale efective.

Cu toate acestea, art. 4 din Directivă impune în sarcina persoanei impozabile obligația de a demonstra dincolo de orice dubiu rezonabil că sunt respectate condițiile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere și că urmează să desfășoare o activitate economică în care va fi angrenat și bunul în cauză.

 **Nota autorului**

Hotărârea preliminară din afacerea Rompelman este o hotărâre de referință în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Cu această ocazie, instanța europeană a rezolvat problema deductibilității cheltuielilor premergătoare începerii unei activități economice. Astfel, dreptul european trebuie interpretat în sensul că un contribuabil poate să beneficieze de dreptul de deducere aferent achizițiilor necesare demarării unei afaceri, chiar dacă încă nu a început să colecteze TVA de pe seama afacerii în cauză.

În aceste condiții, trebuie respins punctul de vedere avansat de către unele organe fiscale care apreciază că acordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile premergătoare demarării unei afaceri prezintă un risc fiscal semnificativ, care poate să conducă inclusiv spre zona de fraudă fiscală. Cu toate acestea, nu trebuie uitat că instanța europeană a plasat în sarcina contribuabilului, corelativ cu dreptul de deducere, obligația de a prezenta dovezi suficiente din care să rezulte conexiunea directă dintre achizițiile pentru care se solicită recunoașterea dreptului de deducere a TVA și afacerea care urmează să fie demarată.

Este de remarcat că instanța europeană oferă un câmp semnificativ de larg în materie de probațiune, acordându-se contribuabilului posibilitatea de a apela la orice mijloc de probă necesar și util, însă că accentul ar trebui pus asupra mijloacelor de probă obiective, cum ar fi înscrisurile. În ceea ce privește receptarea jurisprudenței Rompelman în practica națională, facem în acest sens trimitere la decizia civilă nr. 1227 din 1 martie 2011 și decizia civilă nr. 4124 din 12 octombrie 2012, pronunțate de către Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

De asemenea, este important de menționat că pct. 67 alin. (19) din Normele metodologice (H.G. nr. 1/2016) de aplicare a art. 297 C. fisc. (Legea nr. 227/2015) face trimitere la prezenta hotărâre preliminară în vederea aplicării principiilor sale.