

Tratamentul TVA al daunelor plătite în urma rezilierii contractelor

*Octavian Ionașcu*¹

Impasul economic actual a determinat un număr important de societăți comerciale să reconsidere anumite contracte aflate în derulare. Dificultatea susținerii cheltuielilor angajate prin anumite contracte a condus de multe ori la renegocierea acestora și, în unele cazuri, chiar la rezilierea lor.

Este binecunoscut faptul că marea majoritate a contractelor comerciale cuprind clauze care prevăd plata unor daune pentru reziliere în momentul renunțării unilaterale la obligațiile contractuale asumate în prealabil. Totodată, stabilirea corectă a obligațiilor fiscale care trebuie prefinanțate este unul dintre motivele pentru care se impune analiza implicațiilor din punct de vedere al TVA a deciziei de reziliere. În acest context un motiv de îngrijorare este în ce măsură daunele cuvenite celeilalte părți în urma rezilierii contractelor pot fi asimilate ca fiind contravaloarea unor servicii taxabile. Situația se complică și mai mult în momentul în care părțile convin în prealabil asupra plății unei compensații neprevăzute în acordul inițial în schimbul renunțării uneia dintre ele la drepturile și obligațiile contractuale care îi reveneau.

Asemenea legislației comunitare, nici legislația română în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu este extrem de clară în privința tratamentului acestui tip de operațiune. Totuși, o dispoziție care ar putea fi relevantă în acest sens este cea de la art. 129 alin. (3) lit. c) C.fisc., care stipulează că prestările de servicii cuprind operațiuni precum „angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune sau o situație”. Cu alte cuvinte, din perspectiva legislației în domeniul TVA conceptul de serviciu nu se referă numai la acțiuni clar determinabile, ci și la asumarea pasivă de către o persoană impozabilă a obligației de a se abține sau de a tolera o anumită situație.

Prin urmare, o concluzie provizorie care ar putea fi desprinsă din cadrul legal citat mai sus este că efectuarea unei plăți în beneficiul unei persoane impozabile poate da naștere unei obligații din punct de vedere al TVA chiar dacă serviciul prestat este unul „pasiv”.

În completarea cadrului instituit de Directiva 2006/112/EC a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, legislația română aduce o clarificare necesară prin art. 137 alin. (3) lit. b) C.fisc., care prevede că baza de impozitare a TVA nu cuprinde „sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate”. În schimb, nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate. Existența acestei prevederi în legislația națională simplifică în mare măsură evaluarea unei astfel de situații din perspectiva taxei pe valoarea adăugată. Pe de altă parte, lucrurile nu sunt întotdeauna la fel de simple atunci când unei astfel de plăți îi corespunde efectuarea unui (contra)serviciu sau tolerarea unei situații.

În privința aspectelor legate de tratamentul din perspectiva TVA al daunelor datorate pentru rezilierea contractelor, Curtea Europeană de Justiție a emis două decizii relevante în cazurile

¹ *Octavian Ionașcu* este Senior Consultant în cadrul departamentului de taxe indirecte al companiei Deloitte Tax. Articolul prezintă opiniile personale ale autorului și nu angajează în niciun fel răspunderea firmei Deloitte Tax pentru acestea.

*Société thermale*² (privind anularea rezervărilor de cazare) și *Lubbock Fine*³ (referitor la rezilierea unui contract de leasing imobiliar).

Cea dintâi speță are în prim plan o societate hotelieră (*Société thermale Eugénie-les-Bains*) al cărei obiect de activitate îl constituia furnizarea serviciilor de cazare și masă. În momentul efectuării rezervării de către clienți, aceștia constituiau un depozit aflat la dispoziția societății. Sumele erau fie reținute în cazul în care clientul anula ulterior rezervarea, fie deduse din suma plătită la încheierea sejurului. Astfel, deși într-o derulare firească a faptelor aceste sume s-ar fi constituit în plăți în avans aferente serviciilor de cazare (prin urmare, servicii taxabile), societatea nu a colectat TVA aferentă acestora. De altfel, chiar și în situația în care clienții anulau rezervarea, TVA nu a fost colectat, sumele imobilizate preluate de către furnizor fiind tratate drept compensații convenite companiei hoteliere.

Curtea Europeană de Justiție a confirmat tratamentul aplicat de către *Société thermale* urmând raționamentul (contestabil, de altfel) potrivit căruia depozitul nu constituie un element al contractului de cazare, acesta nefiind altceva decât un element suplimentar convenit de ambele părți. Urmarea logică – nu există o legătură directă între serviciile prestate și suma încasată, sumele plătite nereprezentând contravaloarea unui serviciu de sine stătător prestat în baza unei relații contractuale caracterizată prin reciprocitate. Concluzia – plata depozitului nu constituie contravaloarea unui serviciu în sine, acesta fiind doar o compensație datorată hotelierului în cazul anulării unilaterale a înțelegerii.

Cel de-al doilea caz are ca punct de plecare un contract de leasing operațional al unui imobil încheiat în 1971 pentru o perioadă de 25 de ani între o societate britanică (*Lubbock Fine*) în calitate de locatar și un locator. În 1990 locatorul a vândut proprietatea unei alte societăți. Totodată, la solicitarea noului proprietar, *Lubbock Fine* a acceptat să renunțe înainte de termen la contractul de leasing și să pună imobilul la dispoziția noului proprietar încasând o sumă compensatorie. Autoritățile fiscale din Marea Britanie au considerat la acea vreme că această operațiune constituie un serviciu taxabil distinct și au dispus plata obligațiilor restante legate de TVA. *Lubbock Fine* tratase serviciul respectiv ca fiind scutit de taxă.

Cazul a fost în cele din urmă înaintat Curții Europene de Justiție de către instanțele judecătorești din Marea Britanie, iar decizia acesteia a surprins deopotrivă specialiștii și autoritățile fiscale prin simplitatea exprimării folosite: „termenul de leasing/închiriere a bunurilor imobiliare acoperă situația în care locatarul renunță la leasing și restituie proprietatea locatorului”. Trebuie remarcat că instanța nu a asimilat suma achitată unei compensații aferente renunțării la dreptul de a utiliza clădirea în perioada rămasă. De asemenea, Curtea Europeană de Justiție nu a dispus că acolo unde cedarea dreptului de folosință a unui bun imobil este scutită de TVA, în mod automat renunțarea la contract în schimbul primirii unei sume de bani este, la rândul său, percepută ca fiind o operațiune scutită de taxă. În fapt, ceea ce este extraordinar la această decizie este că Curtea Europeană de Justiție a declarat că rezilierea unui contract de leasing/închiriere este, din punct de vedere al TVA, una și aceeași cu leasingul/închirierea propriu-zise. Aceasta excedează opiniile exprimate în alte hotărâri ale Curții conform cărora închirierea unui bun imobil este definită ca fiind „conferirea de o manieră pasivă de către un proprietar unui chiriaș a dreptului de a ocupa o proprietate ca și un proprietar în schimbul unei plăți și pentru o anumită durată, excluzând posibilitatea ca o altă persoană să se bucure concomitent de același drept”.

² Hotărârea CEJ în cazul *Société thermale d'Eugénie-les-Bains v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie* (C-277/05).

³ Hotărârea CEJ în cazul *Lubbock Fine and Company v. Commissioners of Customs and Excise* (C-63/92).

Comparând cele două cazuri descrise mai sus observăm că ambele se referă la punerea la dispoziție a dreptului de utilizare a unor bunuri imobile. CEJ a declarat în cazul *Lubbock Fine* că termenul de „punere la dispoziție a dreptului de utilizare a unui bun imobil” acoperă și situația renunțării la contract de către beneficiar, ceea ce a condus la tratarea sumei plătite în mod similar ratei lunare. Pe de altă parte, în cazul *Société thermale* taxa de anulare a rezervării a fost percepută drept o compensație pentru pierderea potențială înregistrată de proprietar ca urmare a renunțării clientului și tratată ca neavând o legătură directă cu furnizarea unui serviciu cu plată (cazare), prin urmare în afara sferei de aplicare a taxei.

Impresia lăsată de alăturarea celor două cazuri poate fi aceea că dacă principiile aplicate în luarea deciziei în cazul *Lubbock Fine* ar fi fost invocate în soluționarea celeilalte spețe, atunci societatea hotelieră ar fi trebuit să colecteze TVA aferentă depozitelor reținute. Pe de altă parte, decizia luată în cazul *Société thermale* nu semnaleză neapărat o inconsecvență a Curții Europene de Justiție față de poziția adoptată în cazul *Lubbock Fine*, premisele fiind suficient de diferite astfel încât să conducă la un alt tip de raționament. Desigur, motivațiile de ordin pur economic și rațional par să fi înclinat și mai mult balanța în favoarea agenților economici.

Deși ambele cazuri au fost soluționate de CEJ într-un mod favorabil persoanelor juridice implicate, nu este exclusă varianta ca, urmare a lipsei unor prevederi foarte clare atât în legislația națională, cât și în cea comunitară, organele de control să aibă o abordare diferită în cazuri similare. Din aceste considerente, societățile care intenționează să se angajeze în astfel de operațiuni trebuie să aibă o abordare precaută și să nu se bazeze în toate cazurile pe excluderea din baza de impozitare prevăzută la art. 137 alin. (3) lit. b) C.fisc. a penalizărilor și a oricăror alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale. Astfel, determinarea naturii obligațiilor derivate din luarea unei decizii de renunțare trebuie realizată cu mare atenție, gradul de semnalare a aranjamentelor atipice fiind semnificativ în domenii precum cel al construcțiilor sau financiar-bancar.