

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-312 din 2019 XT versus MF Lituania. Asocieri fără personalitate juridică prin care sunt edificate imobile. Persoana obligată la plata TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

16 septembrie 2020

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Articolul 9 alineatul (1) – Articolul 193 – Noțiunea de «persoană impozabilă» – Contract privind activitatea comună – Parteneriat – Legătură a unei operațiuni economice cu unul dintre parteneri – Determinarea persoanei impozabile obligate la plata taxei”

În cauza C-312/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), prin decizia din 10 aprilie 2019, primită de Curte la 16 aprilie 2019, în procedura

XT

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a treia, și domnul F. Biltgen, judecători,

avocată generală: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul lituanian, de K. Dieninis și V. Vasiliauskienė, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 23 aprilie 2020,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1), a articolului 193 și a articolului 287 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/43/UE a Consiliului din 22 iulie 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între XT, pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal de stat din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Lituania), pe de altă parte, în legătură cu o somație adresată lui XT de Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspectoratul fiscal de stat din Vilnius, Lituania, denumit în continuare „administrația fiscală din Vilnius”) de a plăti taxa pe valoarea adăugată (TVA) majorată cu dobânzi de întârziere, precum și o amendă, ca urmare a unor tranzacții imobiliare nedeclarate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4 Articolul 14 din această directivă prevede:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.

(3) Statele membre pot considera predarea anumitor lucrări de construcții ca o livrare de bunuri.”

5 Potrivit articolului 28 din aceeași directivă:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

6 Articolul 193 din Directiva 2006/112 prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

7 Articolul 226 din această directivă prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

[...]”

8 Articolul 287 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională a următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

11. Lituania 29 000 [de euro];

[...]”

9 Articolul 1 din Decizia de punere în aplicare 2011/335/UE a Consiliului din 30 mai 2011 de autorizare a Republicii Lituania de a aplica o măsură de derogare de la dispozițiile articolului 287 din Directiva 2006/112 (JO 2011, L 150, p. 6) prevede:

„Prin derogare de la articolul 287 alineatul (11) din Directiva [2006/112], Republica Lituania este autorizată să acorde o scutire de la plata TVA persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională al sumei de 45 000 [de euro] la cursul de schimb din ziua aderării sale la Uniunea Europeană.”

Dreptul lituanian

Legea privind TVA-ul

10 Potrivit articolului 2 din Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Legea privind TVA-ul a Republicii Lituania) (Žin., 2002, nr. 35-1271), în versiunea în vigoare pentru exercițiile fiscale 2010-2013 (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”):

„[...]”

2. «Persoană impozabilă» înseamnă o persoană impozabilă din Republica Lituania sau din străinătate.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

15. «Persoană impozabilă din Republica Lituania» înseamnă o persoană fizică sau juridică din Republica Lituania care desfășoară activități economice de orice tip, precum și un organism de plasament colectiv stabilit în Republica Lituania, care nu are statutul de persoană juridică și funcționează ca un fond de investiții;

[...]”

11 Articolul 71 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„1. Persoanele impozabile care furnizează bunuri sau servicii pe teritoriul țării sunt supuse înregistrării în scopuri de TVA, la calcularea taxei pe valoarea adăugată și la plata taxei pe valoarea adăugată către stat [...]. O persoană impozabilă în scopuri de TVA trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

2. Prin derogare de la alineatul 1 [al articolului 71] [...], o persoană impozabilă din Republica Lituania nu este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să calculeze TVA-ul și să îl plătească statului în cazul în care valoarea totală anuală a taxelor aferente bunurilor și/sau serviciilor furnizate în cadrul unei activități economice pe teritoriul țării nu depășește 155 000 litas [lituanieni (LTL), aproximativ 45 000 de euro] în ultimele douăsprezece luni. TVA-ul trebuie calculat începând din luna în care această limită a fost depășită. Nu se calculează TVA-ul pentru bunurile livrate și pentru serviciile furnizate pentru care remunerațiile nu depășesc suma de 155 000 [LTL]. [...]

[...]

4. Neîndeplinirea obligației de depunere a cererii de înregistrare în scopuri de TVA [...] nu scutește persoana impozabilă de obligația de a calcula TVA-ul pentru bunurile și/sau serviciile furnizate de ea [...] și de plata acestuia către bugetul de stat [...].”

12 Articolul 79 alineatele 1 și 5 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. [...] persoana impozabilă care a efectuat o livrare de bunuri sau o prestare de servicii trebuie să emită o factură din care să reiasă TVA-ul [...]

[...]

5. În modalitatea și în situațiile stabilite de Guvernul Republicii Lituania sau de o instituție autorizată de acesta, pentru bunurile sau serviciile furnizate în comun de mai mulți plătitori de TVA se poate întocmi o singură factură.”

Codul civil

13 Articolul 6.969 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Codul civil al Republicii Lituania) în versiunea rezultată din Legea nr. VIII-1864 din 18 iulie 2000 (denumit în continuare „Codul civil”) prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Printr-un contract privind activitatea comună (parteneriat), două sau mai multe persoane (parteneri), care contribuie cu bunuri, activități sau cunoștințe, se angajează să acționeze împreună pentru atingerea unui anumit scop sau realizarea anumitor activități care nu contravin legii.”

14 Articolul 6.971 din acest cod prevede:

„1. Bunurile aduse ca aport de parteneri, care au fost anterior în proprietatea lor, precum și profitul obținut în cursul activităților comune și veniturile și bunurile generate de acestea se află în proprietatea comună pe cote-părți a tuturor partenerilor, cu excepția cazului în care legea sau contractul privind activitatea comună prevede altfel.

[...]

3. Unul dintre parteneri, desemnat de comun acord de toți partenerii, este responsabil de contabilitatea patrimoniului comun.

4. Bunurile comune sunt utilizate și gestionate de comun acord de toți partenerii și se dispune de ele în același mod. În caz de dezacord, aceste modalități sunt stabilite de o instanță la cererea unuia dintre parteneri. [...]

15 Potrivit articolului 6.972 alineatele 1 și 2 din codul menționat:

„1. Atunci când gestionează operațiunile comune, fiecare dintre parteneri are dreptul să acționeze în numele tuturor partenerilor, cu excepția situației în care contractul privind activitatea comună stipulează că operațiunile comune sunt gestionate de unul dintre parteneri sau de toți partenerii împreună. Dacă partenerii nu pot gestiona operațiunile decât toți împreună, fiecare tranzacție necesită consimțământul tuturor.

2. În ceea ce privește raporturile cu terții, dreptul unui partener de a încheia tranzacțiile în numele tuturor partenerilor este confirmat de o împuternicire acordată de ceilalți parteneri sau de contractul privind activitatea comună.”

16 Articolul 6.974 din același cod, intitulat „Cheltuieli și pierderi comune”, are următorul cuprins:

„1. Repartizarea cheltuielilor și a pierderilor comune legate de activitatea comună se stabilește prin contractul privind activitatea comună. Dacă nu există o asemenea prevedere, fiecare partener este responsabil pentru cheltuielile și pierderile comune în mod proporțional cu cota care îi revine.

2. Prevederea care scutește unul dintre parteneri în întregime de obligația de a contribui la cheltuielile și la pierderile comune este nevalidă.”

17 Potrivit articolului 6.975 alineatul 3 din Codul civil:

„În cazul în care contractul privind activitatea comună are legătură cu activitatea comercială a partenerilor, toți partenerii răspund în solidar pentru obligațiile comune, independent de izvorul acestor obligații.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

18 Conform articolului 6.976 alineatul 1 din acest cod, „[c]u excepția unei prevederi contrare din contractul privind activitatea comună, profitul generat de activitatea comună este distribuit între parteneri, proporțional cu valoarea aportului fiecăruia la activitatea comună”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 La 19 februarie 2010, XT și o altă persoană fizică (denumită în continuare „partenerul”) au încheiat un contract privind activitatea comună (denumit în continuare „contractul în cauză”), prevăzut la articolul 6.969 alineatul 1 din Codul civil, sub denumirea de „parteneriat”, care avea ca obiect o colaborare în scopul construirii unui imobil rezidențial (denumit în continuare „parteneriatul în cauză”).

20 La 25 aprilie 2010, XT și partenerul său au decis să achiziționeze un teren în districtul Vilnius (Lituania). La 27 aprilie 2010, XT a semnat singur contractul de vânzare cu proprietarii terenului respectiv. Acesta din urmă a adus ca aport 30 %, iar partenerul 70 % din quantumul tranzacției, predând aportul către XT. S-a decis că numai XT urma să figureze în cartea funciară în calitate de proprietar al terenului menționat.

21 La 5 mai 2010, XT și partenerul său au decis să construiască un ansamblu imobiliar compus din cinci clădiri, să îl însărcineze pe XT cu formalitățile administrative necesare pentru construcție și să încredințeze executarea lucrărilor de construcție unei societăți de promovare imobiliară în cadrul căreia XT ocupa funcția de director. La 22 mai 2010, a fost încheiat un contract de promovare imobiliară cu societatea menționată, în cadrul căreia XT apărea atât în calitate de beneficiar al proiectului, cât și de reprezentant al aceleiași societăți.

22 La 2 noiembrie 2010, XT a obținut, pe numele său, o autorizație de construcție pentru construirea a cinci imobile pe terenul în discuție.

23 La 2 decembrie 2010, XT și partenerul său au decis să vândă prima clădire cu o parte din teren și să utilizeze fondurile astfel obținute pentru viitoarele lucrări de construcții. Contractul de vânzare a primului imobil a fost semnat la 14 decembrie 2010 între XT și cumpărătorii persoane fizice.

24 La 10 ianuarie 2011, XT și partenerul său au încheiat un acord prin care a încetat parteneriatul în cauză și s-a efectuat partajarea activelor și a datoriilor. Prin acest acord, s-a convenit să i se restituie partenerului dreptul asupra anumitor active create, și anume a patra și a cincea clădire. XT se angaja de asemenea să îi plătească partenerului său, până în anul 2017, suma de 300 000 LTL (aproximativ 86 886 de euro) pentru a compensa diferența dintre aporturile respective și diferența dintre părțile care le reveneau din active comune. În temeiul acordului menționat, primele trei imobile i-au fost atribuite lui XT.

25 Societatea de promovare imobiliară a emis, la 15 februarie 2011, o factură în care se indica o sumă datorată cu titlu de TVA pentru construirea primelor patru imobile. Pentru construirea celui de al cincilea imobil, aceasta a emis, la 11 februarie 2013, o factură din care rezulta suma datorată cu titlu de TVA.

26 Prin contracte încheiate între XT și persoane fizice, al doilea și al treilea imobil au fost vândute la 30 mai 2011 și la 13 noiembrie 2012.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

27 La 1 februarie 2013, XT și partenerul său au semnat un act de transfer (partaj) de active, în care se preciza că, având în vedere acordul încheiat la 10 ianuarie 2011, XT urma să îi transfere partenerului său a patra și a cincea clădire.

28 La 6 februarie 2013, XT și partenerul său au decis, în temeiul contractului în cauză, ca XT să vândă al cincilea imobil, pentru care XT era înscris în cartea funciară în calitate de proprietar, și să îi remită partenerului său suma obținută. Această vânzare a avut loc la 13 februarie 2013.

29 Întrucât XT și partenerul său nu au considerat că vânzările de imobile către terți (denumite în continuare „livrările în cauză”) constituiau o activitate economică supusă TVA-ului, facturile datorate de cumpărători nu au fost majorate cu TVA. Aceștia nici nu au declarat sau achitat TVA-ul și nu l-au dedus nici pe cel achitat în amonte.

30 În urma unui control fiscal al XT privind impozitul pe venit și TVA-ul pentru anii 2010-2013, administrația fiscală din Vilnius a considerat că activitatea în cadrul căreia se înscriau livrările în cauză, precum și înseși livrările în cauză trebuiau să fie apreciate ca reprezentând împreună o singură activitate economică în scopuri de TVA. Considerându-l pe XT ca fiind „persoană impozabilă”, responsabilă pentru executarea obligațiilor în materie de TVA, administrația fiscală din Vilnius l-a somat să plătească TVA-ul aferent acestor operațiuni, majorat cu dobânzi de întârziere, precum și să plătească o amendă fiscală, admitând totuși o deducere a cuantumului taxei achitate în amonte de aceasta, în conformitate cu facturile întocmite de societatea de promovare imobiliară.

31 Această decizie a fost ulterior menținută de Inspectoratul fiscal de stat din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Lituania, precum și de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Comisia pentru Litigii Fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) și de Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunalul Administrativ Regional din Vilnius, Lituania). În fața Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei), XT a solicitat anularea hotărârii acestui tribunal.

32 În cadrul examinării acestei acțiuni, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la stabilirea persoanei impozabile în scopuri de TVA între XT sau parteneriatul în cauză, și anume cei doi parteneri ai entității constituite prin contractul în cauză, având în vedere faptul că dreptul lituanian nu acordă personalitate juridică unui parteneriat.

33 Aceste îndoieli sunt determinate de considerațiile instanței de trimitere, potrivit cărora, pe de o parte, în primul rând, parteneriatul menționat nu a fost repus în discuție de administrația fiscală din Vilnius, în al doilea rând, contractul în cauză menționează că, în raporturile cu terții, XT acționează în numele celor doi parteneri și, în al treilea rând, diferitele decizii adoptate de XT și de partenerul său în executarea acestui contract se află la baza actelor îndeplinite de XT, astfel încât este necesar să se considere că, având în vedere elementele de fapt prezentate, XT nu a desfășurat în mod independent o activitate economică. În schimb, parteneriatul în cauză ar îndeplini criteriile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

34 Pe de altă parte, instanța de trimitere constată că, în raporturile cu terții, inclusiv în ceea ce privește livrările în cauză, numai XT intervenea, partenerul său limitându-se în esență să finanțeze parțial achiziționarea terenului, și că cumpărătorii care participau la aceste livrări nu cunoșteau existența acestui partener.

35 În ipoteza în care Curtea ar trebui să statueze că trebuie să se considere că parteneriatul în cauză este supus TVA-ului, instanța de trimitere dorește, prin intermediul celei de a doua întrebări, să afle în

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ce mod se repartizează obligațiile fiscale. În acest context, instanța de trimitere ridică problema dacă trebuie să se considere că fiecare partener este obligat să plătească în mod individual TVA-ul proporțional cu partea sa din contraprestația percepută pentru bunurile furnizate în cadrul activităților economice și care este baza care trebuie luată în considerare pentru calcularea scutirii de TVA prevăzute la articolul 287 din Directiva 2006/112.

36 În aceste condiții, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă a Lituaniei) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din [Directiva 2006/112] trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din speță, nu se poate considera că o persoană fizică precum reclamantul a realizat «în mod independent» activitatea (economică) în cauză și că este necesar să plătească integral [TVA-ul] aferent livrărilor în litigiu sau, altfel spus, în sensul articolului 9 alineatul (1) și al articolului 193 din Directiva 2006/112, trebuie să se considere că persoana impozabilă a căreia îi revin obligațiile în discuție este activitatea comună/parteneriatul (participanții la activitatea comună în mod colectiv; în situația de față, reclamantul și partenerul său de afaceri împreună) – care, potrivit dreptului național, nu constituie o persoană impozabilă și nu are personalitate juridică –, și nu doar o persoană fizică precum reclamantul?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări cum sunt cele din speță, TVA-ul se plătește individual de fiecare dintre participanții la activitatea comună/parteneriat (în situația de față, de reclamant și de partenerul său de afaceri) – în condițiile în care activitatea comună/parteneriatul nu constituie, în conformitate cu dreptul național, o persoană impozabilă și nu are personalitate juridică – pentru partea din fiecare plată cu titlu de contraprestație care este primită de aceștia (sau care urmează să fie primită ori care le este datorată) în cazul livrărilor taxabile de bunuri imobile? Articolul 287 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări de tipul celor din prezenta cauză, cifra de afaceri anuală menționată în această dispoziție se stabilește ținând seama de venitul total rezultat din activitatea comună (obținut în mod colectiv de participanții la activitatea comună respectivă)?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

37 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o persoană fizică ce a încheiat cu o altă persoană fizică un contract privind activitatea comună care constituie un parteneriat, lipsit de personalitate juridică, caracterizat prin faptul că prima persoană este abilitată să acționeze în numele tuturor partenerilor, însă intervine singură și în nume propriu în raporturile cu terții atunci când îndeplinește actele constitutive ale activității economice urmărite de acest parteneriat, desfășoară această activitate în mod independent și trebuie, așadar, considerată ca fiind o „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și care are obligația să achite singură TVA-ul datorat în conformitate cu articolul 193 din această directivă.

38 Potrivit articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „«[p]ersoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”. Conform articolului 193 din Directiva 2006/112, TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

din această directivă. Din decizia de trimitere reiese că excepțiile menționate la aceste din urmă dispoziții ale Directivei 2006/112 nu sunt aplicabile în cauza principală.

39 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii utilizați la articolul 9 din Directiva 2006/112, în special formularea „orice persoană”, dau noțiunii „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entități lipsite de personalitate juridică, dar care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA (Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

40 Pentru a stabili cine, în împrejurări precum cele în discuție în cauza principală, trebuie considerat ca fiind „persoană impozabilă” în scopuri de TVA pentru livrările în cauză, este necesar să se verifice cine a exercitat în mod independent activitatea economică vizată. Astfel, după cum a precizat doamna avocată generală la punctele 33, 45 și 46 din concluziile sale, criteriul de independență privește problema legăturii operațiunii în cauză cu o persoană sau cu o entitate concretă, garantând totodată, în plus, că dobânditorul își poate exercita eventualul drept de deducere în mod sigur din punct de vedere juridic, în măsura în care va dispune de numele complet și de adresa persoanei impozabile în cauză, în conformitate cu articolul 226 punctul 5 din Directiva 2006/112.

41 În acest scop, este necesar să se controleze dacă persoana în cauză desfășoară o activitate economică în numele și pe seama sa și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități (Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28, precum și jurisprudența citată).

42 Din cererea de decizie preliminară reiese că, în speță, după încheierea parteneriatului în cauză în vederea construirii unui proiect imobiliar și după ce partenerul lui XT i-a predat acestuia aportul său, terenul a fost achiziționat de XT, singur și în nume propriu. XT a solicitat și a obținut, în numele său, autorizația de construire de la autoritățile competente. De asemenea, el a încheiat, singur și în numele său, contractul de promovare imobiliară. Partenerii au decis ca XT să fie înscris în cartea funciară în calitate de proprietar unic. XT a încheiat în nume propriu contractele de vânzare privind toate imobilele și parcelele de teren atașate acestor imobile, atât înainte, cât și după decizia de încetare a parteneriatului în cauză.

43 În pofida prezenței unei stipulații în contractul în cauză, care îl desemna pe XT ca fiind persoana care, în raporturile cu terții, acționa în numele celor doi parteneri la acest contract, instanța de trimitere constată, în special în ceea ce privește livrările în cauză, că XT intervenea singur în aceste raporturi, fără a menționa identitatea partenerului sau a parteneriatului în cauză, astfel încât este foarte probabil, potrivit acestei instanțe, ca destinatarii livrărilor în cauză să nu fi cunoscut existența unui partener.

44 Rezultă de aici că XT a acționat în numele și pe seama sa, asumându-și singur riscul economic legat de operațiunile impozabile în cauză.

45 Reiese din elementele care precedă că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, activitatea economică nu poate fi asociată cu entitatea constituită prin contractul privind activitatea comună, întrucât partenerii nu au acționat împreună în raporturile lor cu terții, iar persoana abilitată să acționeze în numele tuturor partenerilor nu a apărut în aceste raporturi potrivit regulilor de reprezentare stabilite prin acest contract, astfel încât nu se poate considera că entitatea respectivă a realizat operațiunile impozabile în discuție în litigiul principal. Întrucât partenerul nu a efectuat el însuși nicio

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

operațiune, din ansamblul acestor elemente reiese că, în speță, trebuie să se considere că numai o persoană precum XT a acționat în mod independent și, așadar, în calitate de persoană impozabilă.

46 Această concluzie nu este infirmată nici de împrejurarea că partenerul a finanțat în mod substanțial achiziționarea terenului și că s-a decis, la finalul parteneriatului, să se împartă datoriile și activele create, nici de faptul că deciziile referitoare la activitatea economică în discuție în litigiul principal în cadrul căreia se înscriau livrările în cauză, precum achiziționarea terenului și decizia de a dezvolta un proiect imobiliar prin utilizarea sumelor obținute prin vânzarea primului imobil, au fost luate de parteneri împreună. Astfel, având în vedere că, în raporturile cu terții, s-a prezentat numai XT, fără a menționa parteneriatul în cauză sau identitatea partenerului său, actele care rezultă din aceleași decizii, după cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 54 din concluziile sale, nu au fost executate de sau pentru acest parteneriat, ci de XT pe seama sa.

47 În consecință, participarea unui partener precum cel al lui XT la deciziile care precedă actele îndeplinite de o persoană precum XT nu poate, așadar, să aibă o incidență asupra calității de persoană impozabilă a acestei persoane.

48 Existența formală a unui contract precum cel care constituie parteneriatul în cauză nu exclude, așadar, independența unei persoane precum XT în desfășurarea activității economice.

49 Pe de altă parte, în ceea ce privește cerința impusă de jurisprudența Curții menționată la punctul 41 din prezenta hotărâre, de a fi acționat pe seama sa, din dispozițiile Directivei 2006/112, în special din articolul 14 alineatul (2) litera (c) și din articolul 28 din această directivă, decurge, astfel cum a precizat doamna avocată generală la punctul 56 din concluziile sale, că faptul de a fi acționat pentru altul, în calitate de comisionar, nu exclude calificarea drept „persoană impozabilă”. Astfel, chiar dacă o persoană acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, este considerată ca fiind persoana impozabilă, datorită ficțiunii, instituită de directiva menționată, că a primit, într-o primă etapă, bunul în discuție înainte de a efectua ea însăși, într-o a doua etapă, livrarea acestui bun (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 35).

50 Această regulă s-ar putea aplica, în speță, în ceea ce privește vânzarea celui de al cincilea imobil, pe care XT a realizat-o în nume propriu, în cadrul unui contract de vânzare încheiat la 13 februarie 2013, deși acest imobil fusese atribuit, apoi transferat partenerului, în urma actului de partaj încheiat la 1 februarie 2013, adoptat în executarea deciziei de încetare a parteneriatului în cauză, adoptată la 10 ianuarie 2011. Revine, cu toate acestea, instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceasta poate fi situația în temeiul dreptului național, dat fiind că din cererea de decizie preliminară reiese că XT era încă înscris în cartea funciară în calitate de proprietar al imobilului respectiv la data vânzării acestuia din urmă.

51 Rezultă din tot ceea ce precedă că o persoană care se află într-o situație precum cea a XT trebuie considerată ca fiind „persoană impozabilă”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în măsura în care a acționat pe seama sa ori în contul unei alte persoane.

52 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o persoană fizică ce a încheiat cu o altă persoană fizică un contract privind activitatea comună care constituie un parteneriat, lipsit de personalitate juridică, caracterizat prin faptul că prima persoană este abilitată să acționeze în numele tuturor partenerilor, însă intervine singură și în nume propriu în raporturile cu terții atunci când îndeplinește actele constitutive ale activității economice urmărite de acest parteneriat, trebuie considerată ca fiind „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 alineatul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(1) din Directiva 2006/112 și care are obligația să achite singură TVA-ul datorat în conformitate cu articolul 193 din această directivă, în măsura în care acționează pe seama sa ori în contul altei persoane în calitate de comisionar, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din directiva menționată.

Cu privire la a doua întrebare

53 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

54 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Articolul 9 alineatul (1) și articolul 193 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că o persoană fizică ce a încheiat cu o altă persoană fizică un contract privind activitatea comună care constituie un parteneriat, lipsit de personalitate juridică, caracterizat prin faptul că prima persoană este abilitată să acționeze în numele tuturor partenerilor, însă intervine singură și în nume propriu în raporturile cu terții atunci când îndeplinește actele constitutive ale activității economice urmărite de acest parteneriat, trebuie considerată ca fiind „persoană impozabilă” în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și care are obligația să achite singură taxa pe valoarea adăugată datorată în conformitate cu articolul 193 din această directivă, în măsura în care acționează pe seama sa ori în contul altei persoane în calitate de comisionar, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din directiva menționată