

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-655 din 2019 LN versus ANAF. Vânzarea unor imobile în scopul recuperării împrumuturilor de către o persoană fizică nu conduce neapărat la calitatea de persoană impozabilă din punctul de vedere al TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

20 ianuarie 2021

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 – Articolul 9 – Noțiunile de «activitate economică» și de «persoană impozabilă» – Operațiuni prin care se urmărește obținerea unor venituri cu caracter de continuitate dintr-un bun – Dobândirea de către un creditor a unor imobile urmărite silit în cadrul unei proceduri de executare silită inițiate în vederea recuperării unor împrumuturi însoțite de garanții ipotecare și vânzarea acestor imobile – Simpla exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său”

În cauza C-655/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Alba Iulia (România), prin decizia din 22 martie 2018, primită de Curte la 30 august 2019, în procedura

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov,

împotriva

LN,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul N. Jääskinen (raportor), judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru LN, de G. Comăniță, avocat;
- pentru guvernul român, de E. Gane, A. Rotăreanu și S.-A. Purza, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2 și 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Administrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu (AJFP Sibiu) (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (DGRFP Brașov) (România), pe de o parte, și LN, pe de altă parte, în legătură cu o aplicare suplimentară de taxă pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA prevede că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau 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 [sau asimilate], este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

Dreptul român

5 Articolul 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 22 decembrie 2003 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

18. persoană impozabilă are înțelesul articolului 127 alineatul (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

[...]

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

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile articolului 127 alineatul (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;

[...]"

6 Articolul 127 din acest cod are următorul cuprins:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alineatul (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

(2¹) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

[...]"

7 Articolul 152 din codul menționat prevede:

„(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35 000 [de] euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la articolul 126 alineatul (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform articolului 143 alineatul (2) litera b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alineatului (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația prevăzută la alineatele (7) și (7¹), a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform articolului 145 alineatul (2) litera b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la articolul 141 alineatul (2) literele a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la articolul 125¹ alineatul (1) punctul 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform articolului 143 alineatul (2) litera b).

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

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alineatul (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform articolului 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform articolului 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă, conform articolului 153.

[...]”

8 Articolul 153 din același cod prevede:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform articolului 125¹ alineatul (2) litera b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la articolul 152 alineatul (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

[...]

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alineatului (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alineatului (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

[...]”

9 Punctul 3 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal din 22 ianuarie 2004 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„(1) În sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89, Van Tiem, C-306/94, Regie dauphinoise, C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alineatului (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor

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

proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice, care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alineatului (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată, dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la articolul 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform articolului 141 alineatul (2) litera f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la articolul 152 din Codul fiscal.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 În cursul anului 2009, LN a acordat unui terț mai multe împrumuturi, în valoare totală de 80 400 de euro, însoțite de garanții ipotecare asupra mai multor imobile. Întrucât împrumuturile nu au putut fi rambursate, imobilele menționate au fost scoase la licitație și trei dintre acestea au fost atribuite lui LN.

11 În cursul anului 2010, LN a încheiat două contracte de vânzare, primul având ca obiect unul dintre cele trei imobile menționate la punctul anterior, celălalt privind un teren care fusese dobândit în cursul anului 2005. Celelalte două imobile care fuseseră atribuite lui LN au făcut obiectul unor contracte de vânzare distincte în cursul anilor 2011 și 2012.

12 În cursul anului 2016, cu ocazia unei inspecții fiscale, AJFP Sibiu a constatat că operațiunile efectuate începând cu anul 2010 au dus, la data de 30 iunie 2010, la realizarea unui venit în valoare de 611 364 RON (aproximativ 145 000 de euro), ceea ce a determinat calificarea acestor operațiuni drept activitate economică cu caracter de continuitate desfășurată în vederea obținerii de venituri. AJFP Sibiu a considerat, prin urmare, că LN ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA începând cu 10

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

iulie 2010 pentru motivul că fusese depășit plafonul cifrei de afaceri de 35 000 de euro sub care se aplica regimul special de scutire prevăzut la articolul 152 alineatele (1) și (2) din Codul fiscal.

13 Potrivit AJFP Sibiu, cele două imobile vândute de LN în cursul anului 2010 nu fuseseră utilizate cu titlu personal, ci achiziționate în scopul de a le revinde pentru a obține venituri.

14 În ceea ce privește vânzarea realizată în cursul anului 2011, AJFP Sibiu a considerat că aceasta trebuia scutită de TVA, întrucât livrarea bunului corespunzător a avut loc ulterior datei de 31 decembrie a anului următor primei ocupări. În ceea ce privește vânzarea realizată în cursul anului 2012, autoritatea fiscală a apreciat, în schimb, că această operațiune era supusă TVA-ului.

15 În aceste condiții, printr-o decizie din 28 martie 2016, AJFP Sibiu l-a supus pe LN unor aplicări suplimentare de TVA, precum și unor dobânzi și penalități de întârziere.

16 Contestația formulată de LN împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă printr-o decizie a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov din 8 noiembrie 2016.

17 LN a sesizat Tribunalul Sibiu (România) cu o acțiune în contencios administrativ în cadrul căreia a contestat, printre altele, competența administrației fiscale de a impune o persoană fizică neînregistrată voluntar în scopuri de TVA și de a califica drept activitate economică operațiuni juridice de vânzare de imobile, precum cele în discuție în litigiul principal.

18 Tribunalul Sibiu a admis acțiunea formulată de LN. Astfel, această instanță a considerat că o activitate economică constă în esență în obținerea de venituri cu caracter de continuitate, așa încât simpla achiziție și vânzarea unui bun imobil nu pot constitui prin ele însele o activitate economică. În plus, aceasta a apreciat că, în speță, vânzarea ulterioară a bunurilor imobile achiziționate la licitație era pur și simplu o modalitate de care dispunea pârâtul din litigiul principal de a obține recuperarea împrumuturilor pe care le acordase în cursul anului 2009.

19 Administrația fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Curtea de Apel Alba Iulia (România).

20 Potrivit acestei instanțe, se pune problema dacă operațiunea juridică prin care unui creditor care a acordat împrumuturi însoțite de garanții ipotecare asupra unor imobile i se atribuie aceste imobile în cadrul unei proceduri de executare silită, iar apoi acesta procedează la vânzarea lor trebuie calificată drept activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, supusă ca atare TVA-ului conform articolului 2 alineatul (1) litera (a) din directiva amintită. În acest context, instanța menționată ridică de asemenea problema dacă persoana care a efectuat această operațiune juridică trebuie considerată persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din aceeași directivă.

21 În aceste împrejurări, Curtea de Apel Alba Iulia a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 din [Directiva TVA] se opune ca operațiunea prin care un contribuabil care, în calitate de creditor, adjudecă imobilul urmărit silit în cadrul unei proceduri de executare silită și, după un timp, îl vinde în vederea recuperării sumei împrumutate să fie considerată activitate economică sub forma exploatării bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate?

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

2) Persoana care a efectuat o astfel de operațiune juridică poate fi considerată persoană impozabilă în sensul articolului 9 din [Directiva TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

22 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că operațiunea prin care unei persoane i se atribuie un imobil urmărit silit în cadrul unei proceduri de executare silită inițiate în vederea recuperării unui împrumut acordat anterior, iar ulterior aceasta procedeează la vânzarea imobilului menționat constituie o activitate economică și dacă persoana respectivă trebuie, în temeiul acestei operațiuni, să fie considerată o persoană impozabilă.

23 Din decizia de trimitere reiese că operațiunile juridice în discuție în litigiul principal au constat în vânzarea de imobile atribuite anterior unui creditor-împrumutător în urma unei proceduri de executare silită în temeiul ipotecilor care garantau creanța acestuia din urmă față de fostul proprietar al imobilelor.

24 În această privință trebuie subliniat de la bun început că, deși Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această taxă vizează numai activitățile cu caracter economic. Astfel, în temeiul articolului 2 din directiva menționată, referitor la operațiunile impozabile, sunt supuse TVA-ului, pe lângă importurile de bunuri, achizițiile intracomunitare de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă (Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată).

25 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența Curții că, în acest context, noțiunea de „persoană impozabilă” trebuie definită în raport cu noțiunea de „activitate economică” în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Rezultă că tocmai existența unei astfel de activități este cea care justifică o calificare drept persoană impozabilă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 43, precum și jurisprudența citată), aceasta din urmă fiind, potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată, orice persoană care desfășoară, în mod independent și indiferent de loc, o astfel de activitate economică.

26 Noțiunea de „activitate economică” este definită la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă ca incluzând orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, această dispoziție precizând în plus că „[e]xploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate” este considerată o astfel de activitate.

27 În ceea ce privește noțiunea de „exploatare” în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că această noțiune se referă, conform cerințelor principiului neutralității sistemului comun al TVA-ului, la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, prin care se urmărește obținerea unor venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv (Hotărârea din 6 octombrie 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punctul 20 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 2 iunie 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punctul 24 și jurisprudența citată).

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

28 În schimb, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, unica retribuire a acestor operațiuni fiind constituită de un eventual profit obținut la vânzarea bunului respectiv (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 45, precum și jurisprudența citată).

29 De asemenea, simpla exercitare a dreptului de proprietate de către titularul acestuia nu poate fi considerată prin ea însăși o activitate economică [a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 36, Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 23, precum și Hotărârea din 13 iunie 2019, IO (TVA – Activitate de membru al unui consiliu de supraveghere), C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 29].

30 Pe de o parte, în ceea ce privește criteriile care pot fi luate în considerare pentru a stabili dacă o activitate constituie o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, rezultă din jurisprudența Curții că numărul și mărimea vânzărilor realizate nu pot constitui un criteriu de distincție între activitățile unui operator care acționează cu titlu privat, care se situează în afara domeniului de aplicare al acestei directive, și cele ale unui operator ale cărui operațiuni constituie o activitate economică (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 37, precum și Hotărârea din 17 octombrie 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, punctul 25).

31 Pe de altă parte, în ceea ce privește vânzarea unui teren construibil, Curtea a precizat deja că reprezintă un criteriu de apreciere pertinent faptul că persoana interesată a luat măsuri active de comercializare a terenului prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii. Astfel, asemenea inițiative nu se înscriu în mod normal în cadrul gestiunii unui patrimoniu privat, așa încât operațiunile care rezultă de aici nu pot fi considerate o simplă exercitare a dreptului de proprietate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 24 și jurisprudența citată). Astfel de inițiative se înscriu mai degrabă în cadrul unei activități desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și care poate fi, așadar, calificată drept economică.

32 În lumina acestor elemente trebuie să se stabilească dacă operațiunea juridică prin care un creditor care a acordat împrumuturi însoțite de garanții ipotecare asupra unor imobile și căruia i-au fost atribuite aceste imobile în cadrul unei proceduri de executare silită procedează, după un anumit termen, la vânzarea acestora constituie o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, sau dacă ține doar de exercitarea dreptului de proprietate de către titularul său.

33 În speță, din informațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că pârâtul din litigiul principal a acordat aceleași persoane fizice, în cursul anului 2009, mai multe împrumuturi însoțite de garanții ipotecare asupra unor imobile și că, întrucât aceste împrumuturi nu au fost rambursate, trei dintre imobilele respective au fost atribuite creditorului în cadrul unei proceduri de licitație survenite în cursul aceluiași an 2009. Ulterior, creditorul a vândut aceste trei imobile în cursul anilor 2010-2012.

34 Reiese de asemenea din informațiile de care dispune Curtea că, în primul rând, operațiunile juridice în discuție în litigiul principal au fost efectuate de pârâtul din litigiul principal în vederea reconstituirii patrimoniului său și a recuperării creanțelor sale ca urmare a nerambursării împrumuturilor acordate. În al doilea rând, întrucât are ca obiectiv recuperarea creanțelor sale și reconstituirea patrimoniului, pârâtul din litigiul principal nu a întreprins demersuri active de

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

comercializare a terenului și, mai ales, nu a mobilizat mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

35 Or, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, aceste împrejurări par să stabilească faptul că vânzările imobilelor în discuție în litigiul principal au ținut în realitate de simpla exercitare a dreptului de proprietate, precum și de buna gestiune a patrimoniului privat și, prin urmare, nu intră în cadrul desfășurării unei activități economice.

36 Totodată, niciunul dintre celelalte elemente comunicate de instanța de trimitere nu este de natură să demonstreze caracterul economic, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, al activității efectuate de pârâtul din litigiul principal.

37 Prin urmare, nu poate fi reținută poziția guvernului român potrivit căreia împrejurarea că pârâtul din litigiul principal s-a prezentat el însuși la procedura de licitație și a achiziționat în cadrul acestei proceduri bunurile imobile care făceau obiectul garanțiilor ipotecare, fără a aștepta recuperarea sumelor împrumutate prin executarea silită a garanțiilor debitorului său, ar confirma că a existat o exploatare a unui bun corporal în vederea obținerii de venituri cu caracter de continuitate și, în consecință, debitorul din litigiul principal ar trebui calificat drept persoană impozabilă în scopuri de TVA.

38 Astfel, această din urmă împrejurare pare mai degrabă de natură să stabilească că vânzările imobilelor în discuție în litigiul principal, ținând seama de particularitățile acestor operațiuni, așa cum au fost prezentate la punctele anterioare din prezenta hotărâre, s-a înscris în cadrul gestionării patrimoniului personal al pârâtului din litigiul principal.

39 În aceste condiții, trebuie să se considere că operațiunile juridice efectuate de pârât țin de gestionarea unui patrimoniu privat din moment ce, după cum reiese din informațiile de care dispune Curtea și care trebuie verificate de instanța de trimitere, în primul rând, persoana interesată avea ca obiectiv recuperarea creanțelor sale și reconstituirea patrimoniului său și, în al doilea rând, nu a întreprins demersuri active de comercializare a terenului. Rezultă că persoana interesată nu poate fi considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA, în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, pentru vânzările de imobile în discuție în litigiul principal, astfel încât aceste operațiuni nu ar fi trebuit să fie supuse taxei menționate.

40 În orice caz, trebuie precizat că litigiul principal astfel cum a fost expus de instanța de trimitere, precum și întrebările sale preliminare nu privesc vânzări imobiliare considerate ca înscriindu-se în prelungirea directă a unei activități economice de acordare a unui împrumut care ar fi exercitată de LN.

41 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că operațiunea prin care unei persoane i se atribuie un imobil urmărit silit în cadrul unei proceduri de executare silită inițiate în vederea recuperării unui împrumut acordat anterior, iar ulterior aceasta procedeează la vânzarea imobilului menționat nu constituie în sine o activitate economică atunci când operațiunea respectivă ține de simpla exercitare a dreptului de proprietate, precum și de buna gestionare a patrimoniului privat, astfel încât persoana respectivă nu poate, în temeiul acestei operațiuni, să fie considerată persoană impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

42 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 șasea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că operațiunea prin care unei persoane i se atribuie un imobil urmărit silit în cadrul unei proceduri de executare silită inițiate în vederea recuperării unui împrumut acordat anterior, iar ulterior aceasta procedează la vânzarea imobilului menționat nu constituie în sine o activitate economică atunci când operațiunea respectivă ține de simpla exercitare a dreptului de proprietate, precum și de buna gestionare a patrimoniului privat, astfel încât persoana respectivă nu poate, în temeiul acestei operațiuni, să fie considerată persoană impozabilă.