

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-519 din 2021 ASA. Calitatea de persoană impozabilă din perspectiva TVA în cadrul contractelor de asociere în participațiune când sunt edificate bunuri imobile ce sunt destinate vânzării către terți și responsabilitatea asupra TVA a participanților la asociere.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

16 februarie 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Construirea unui complex imobiliar de către o asociație fără personalitate juridică – Contract de asociere – Vânzarea apartamentelor din complexul imobiliar menționat de către anumiți asociați – Determinarea persoanei impozabile obligate la plata taxei – Principiul neutralității fiscale – Dreptul de deducere a TVA-ului”

În cauza C-519/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 28 iunie 2021, primită de Curte la 24 august 2021, în procedura

ASA

împotriva

DGRFP Cluj,

cu participarea:

BP,

MB,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), președintă de cameră, și domnii F. Biltgen și J. Passer, judecători,

avocat general: domnul N. Emiliou,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru ASA, de S. I. Puț, avocat;
- pentru guvernul român, de E. Gane, A. Rotăreanu și A. Wellman, în calitate de agenți;

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

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 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”), precum și a principiilor proporționalității, neutralității fiscale și securității juridice.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ASA, persoană fizică, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (România) (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, cu privire la supunerea la taxa pe valoarea adăugată (TVA) a unor operațiuni de vânzare de apartamente.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

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, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 11 din directiva menționată prevede:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată [...], fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

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 Articolul 12 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) În sensul alineatului (1) litera (a), «clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii de «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

(3) În sensul alineatului (1) litera (b), «teren construibil» înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre.”

7 În temeiul articolului 14 alineatul (1) din Directiva TVA:

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

8 Articolul 62 din această directivă prevede:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA să devină exigibilă;

(2) TVA devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoană obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

9 Potrivit articolului 63 din directiva menționată:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

10 Articolul 65 din aceeași directivă prevede:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată.”

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

11 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„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.”

12 Articolul 78 din această directivă are următorul cuprins:

„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.”

13 Potrivit articolului 167 din directiva menționată:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

14 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

- (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

15 Articolul 178 din Directiva TVA prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

- (a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[...]

16 Articolul 179 din această directivă 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

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să își exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

17 Potrivit articolului 226 din directiva menționată:

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

- (1) data emiterii;
- (2) un număr secvențial, bazat pe una sau mai multe serii, ce identifică în mod unic factura;
- (3) numărul de identificare în scopuri de TVA prevăzut la articolul 214, pe baza căruia persoana impozabilă a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- (4) numărul de identificare în scopuri de TVA al clientului, prevăzut la articolul 214, pe baza căruia clientul a beneficiat de o livrare de bunuri sau o prestare de servicii pentru care are obligația de a plăti TVA sau a beneficiat de o livrare de bunuri, astfel cum este prevăzută la articolul 138;
- (5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;
- (6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;
- (7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;
- (8) baza impozabilă pentru fiecare cotă sau scutire, prețul unitar fără TVA și orice reduceri de preț și rabaturi, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- (9) cota TVA aplicată;
- (10) valoarea TVA de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[...]”

Dreptul român

18 Articolul 86 alineatele (2)-(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Codul fiscal”), prevedea:

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) În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;
- e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;
- f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 15 zile de la data încheierii acestuia. Organul fiscal are dreptul să refuze înregistrarea contractelor, în cazul în care acestea nu cuprind datele solicitate conform prezentului alineat.

(3) În cazul în care între membrii asociați există legături de rudenie până la gradul al patrulea inclusiv, părțile sunt obligate să facă dovada că participă la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate. Pot fi membri asociați și persoanele fizice care au dobândit capacitate de exercițiu restrânsă.

(4) Asocierile au obligația să depună la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit, conform modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, care vor cuprinde și distribuția venitului net/pierderii pe asociați.

(5) Venitul/pierdere anual/anuală, realizate în cadrul asocierii, se distribuie asociaților, proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.”

19 În temeiul articolului 125¹ alineatul (1) din Codul fiscal:

„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;

[...]”

20 Articolul 127 alineatele (8) și (9) din acest cod 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

„(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat ca persoană impozabilă unică un grup de persoane impozabile stabilite în România, care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.

(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.”

21 Potrivit articolului 152 alineatul (1) din codul menționat:

„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).”

22 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Hotărârea Guvernului nr. 44/2004”), prevedea la punctul 4, emis în aplicarea prevederilor articolului 127 din Codul fiscal:

„(1) În sensul articolului 127 alineatul (8) din Codul fiscal, grupul de persoane impozabile stabilite în România, independente din punct de vedere juridic și aflate în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric, poate opta să fie tratat ca o persoană impozabilă unică, numită grup fiscal, cu următoarele condiții:

- a) o persoană impozabilă nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal; și
- b) opțiunea trebuie să se refere la o perioadă de cel puțin 2 ani; și
- c) toate persoanele impozabile din grup trebuie să aplice aceeași perioadă fiscală.

(2) Grupul fiscal se poate constitui din două până la cinci persoane impozabile.

(3) Până la data de 1 ianuarie 2009, grupul fiscal se poate constitui numai de către persoane impozabile care sunt considerate mari contribuabili.

(4) Se consideră, conform alineatului (1), în strânsă legătură din punct de vedere financiar, economic și organizatoric persoanele impozabile al căror capital este deținut direct sau indirect în proporție de mai mult de 50 % de către aceiași acționari.

(5) În vederea implementării grupului fiscal, se depune la organul fiscal competent o cerere semnată de către toți membrii grupului, care să cuprindă următoarele:

- a) numele, adresa, obiectul de activitate și codul de înregistrare în scopuri de TVA al fiecărui membru;

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

- b) elementele care să demonstreze că membrii sunt în strânsă legătură în sensul alineatului (2);
- c) numele membrului numit reprezentant.

(6) Organul fiscal competent va lua o decizie oficială prin care să aprobe sau să refuze implementarea grupului fiscal și va comunica acea decizie reprezentantului grupului, precum și fiecărui organ fiscal în jurisdicția căruia se află membrii grupului fiscal, în termen de 60 de zile de la data primirii cererii menționate la alineatul (5).

(7) Implementarea grupului fiscal va intra în vigoare în prima zi din cea de a doua lună următoare datei deciziei menționate la alineatul (6).

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

23 Surorile ASA și PP erau coproprietare ale unui teren în România.

24 La sfârșitul anului 2006, ele au încheiat un contract de asociere fără personalitate juridică cu BP și cu MB, alte două persoane fizice, în vederea construirii unui complex imobiliar compus din opt imobile rezidențiale cu 56 de apartamente, destinate vânzării către terți.

25 Contractul de asociere prevedea în special că BP și MB vor suporta împreună cheltuielile aferente construirii complexului imobiliar, iar în ceea ce privește beneficiile, ASA și PP vor beneficia de o cotă de 16,67 % fiecare, iar BP și MB, de 33 % fiecare.

26 În plus, potrivit contractului de asociere menționat, proiectarea, obținerea autorizațiilor de construire și a tuturor documentațiilor administrative necesare, îndeplinirea tuturor formalităților și a demersurilor necesare pentru înscrierea în cartea funciară a imobilelor și a apartamentelor, precum și vânzarea apartamentelor care urmau a fi construite făceau obiectul unor obligații comune.

27 În sfârșit, atât MB, cât și BP au beneficiat de un mandat din partea lui ASA și a lui PP pentru ca în numele și pe seama lor să transmită dreptul de proprietate pe care îl aveau asupra tuturor apartamentelor care urmau a fi construite.

28 După ce au fost construite, cele 56 de apartamente au fost înscrise în cartea funciară, în care figurau, în calitate de proprietare, respectiv, de coproprietare ale apartamentelor menționate, fie ASA, fie PP, fie ASA și PP în cotă de ½ fiecare.

29 În perioada cuprinsă între 13 mai 2008 și 28 noiembrie 2008, au fost vândute 53 dintre aceste apartamente, dintre care 13 apartamente doar de către ASA, 14 apartamente doar de către PP și 26 de apartamente în coproprietate de către ASA și PP (dintre care 3 le-au fost vândute lui BP și MB).

30 În contractele de vânzare încheiate, doar ASA și PP figurau în calitate de proprietare ale bunurilor și nu se făcea nicio mențiune cu privire la BP și la MB. În plus, contractele respective nu cuprindeau nicio referire la TVA și nici la contractul de asociere încheiat.

31 În urma unei inspecții fiscale, autoritatea fiscală a emis, la 26 octombrie 2011, o decizie de impunere față de ASA, prin care a stabilit în sarcina acesteia plata sumei de 537 287 de lei (RON)

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

(aproximativ 109 000 de euro) cu titlu de TVA și de 482 269 de lei (RON) (aproximativ 98 000 de euro) cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere.

32 Autoritatea fiscală a considerat că ASA a desfășurat în cursul anului 2008, singură sau împreună cu PP, o activitate economică în scopul obținerii de venituri, că, în special, vânzările încheiate în cadrul acestei activități reprezentau operațiuni supuse TVA-ului și că, în consecință, ea intra în categoria persoanelor impozabile, în conformitate cu dreptul național. În plus, întrucât suma încasată de ASA și de PP în cursul vânzărilor în discuție a depășit plafonul de scutire de TVA prevăzut la articolul 152 alineatul (1) din Codul fiscal, ASA și PP ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA la 1 iulie 2008. Autoritatea fiscală a concluzionat astfel că ASA era obligată la plata TVA-ului aplicabil vânzărilor menționate după această dată.

33 Pentru a ajunge la aceste concluzii, autoritatea fiscală s-a întemeiat pe contractul de asociere, acesta nefiind înregistrat în mod formal și nefiindu-i prezentat decât la începutul inspecției fiscale.

34 Contestația formulată de ASA împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă de autoritatea fiscală în anul 2012.

35 ASA a sesizat în primă instanță Curtea de Apel Cluj (România), instanța de trimitere, cu o acțiune având ca obiect, cu titlu principal, anularea deciziei de respingere a contestației și a deciziei de impunere. În cursul anului 2014, în cadrul acestui litigiu, ea i-a chemat în garanție pe BP și pe MB, pentru ca, în cazul în care ar cădea în pretenții, aceștia să fie obligați la plata unei sume reprezentând două treimi din creanța fiscală ce a fost stabilită prin decizia de impunere în sarcina sa.

36 Prin sentința civilă din 28 ianuarie 2016, instanța menționată a admis în parte acțiunea formulată de ASA și a anulat în parte decizia de respingere a contestației, decizia de impunere, precum și raportul de inspecție fiscală aferent, în privința modului de calcul al TVA-ului și a cheltuielilor accesorii.

37 Printr-o decizie civilă pronunțată în cursul anului 2016, Înalta Curte de Casație și Justiție (România) a admis recursurile declarate de ASA și de autoritatea fiscală împotriva sentinței civile din 28 ianuarie 2016 și a trimis cauza spre rejudecare la instanța de trimitere.

38 Prin sentința civilă din 14 martie 2019, instanța de trimitere a admis în parte acțiunea formulată de ASA împotriva autorității fiscale și a anulat în parte decizia de respingere a contestației, decizia de impunere, precum și raportul de inspecție fiscală aferent, considerând că prețul convenit în cadrul operațiunilor efectuate cu ASA includea deja TVA-ul.

39 ASA și autoritatea fiscală au introdus recurs împotriva acestei sentințe civile.

40 Printr-o decizie civilă din 23 iulie 2020, Înalta Curte de Casație și Justiție a anulat sentința civilă menționată și a trimis din nou cauza spre rejudecare instanței de trimitere.

41 În această privință, această din urmă instanță arată de la bun început că, în cadrul litigiului principal, aprecierea potrivit căreia, pe de o parte, ASA intră în categoria persoanelor impozabile și, pe de altă parte, activitatea economică exercitată de aceasta, singură sau împreună cu PP, constituie o operațiune impozabilă din punctul de vedere al TVA-ului a dobândit autoritate de lucru judecat.

42 În acest context, instanța de trimitere urmărește să afle, în primul rând, dacă BP și MB au la rândul lor calitatea de persoane impozabile în raport cu operațiunile de vânzare a apartamentelor în discuție în litigiul principal.

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

43 Instanța menționată arată că doar ASA și PP ar fi participat la faptul generator al TVA-ului efectuând, prin intermediul vânzărilor, livrarea bunurilor și încasând prețul. În plus, instanța de trimitere constată că participarea lui BP și a lui MB a fost esențială pentru realizarea celor opt imobile și, prin urmare, pentru activitatea economică în sine.

44 În această privință, instanța amintită consideră că, întrucât autoritatea fiscală ar fi luat în considerare contractul de asociere pentru a justifica impunerea stabilită în sarcina ASA, aceeași autoritate nu putea pretinde că nu cunoștea dispozițiile respectivului contract sub pretextul că el nu ar fi fost înregistrat fiscal înainte de începerea activității economice și că acest contract nu ar respecta condițiile de formă prevăzute la articolul 86 alineatul (2) din Codul fiscal. În plus, s-ar putea considera, având în vedere Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), că persoanele vizate de articolul 11 din Directiva TVA nu trebuie să corespundă în mod individual definiției persoanei impozabile care figurează la articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată, corelarea celor două dispoziții părând a permite ca persoane private împreună, strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, să corespundă în mod cumulativ acestei definiții. Altfel spus, ignorarea contractului de asociere ar putea conduce la stabilirea unei situații fiscale nereale. Prin urmare, ținând seama de Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punctul 43), și de Hotărârea din 8 mai 2013, Petroma Transports și alții (C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 34), chestiunea decisivă ar trebui să fie stabilirea faptului dacă administrația fiscală a avut cunoștință despre acest contract de asociere anterior emiterii deciziei de impunere.

45 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema întinderii dreptului de deducere de care trebuie să beneficieze o persoană care se află în situația în care este ASA. Într-o primă ipoteză, această instanță apreciază, întemeindu-se pe jurisprudența Curții, că lui ASA nu i s-ar putea refuza dreptul de deducere a TVA-ului în privința costului TVA-ului legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul activității asocierii, inclusiv pentru TVA-ul aferent facturilor emise pe numele lui BP, al lui MB și al lui PP, pentru simplul motiv că ASA nu a datorat și nu a achitat personal TVA-ul în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor în discuție în litigiul principal. Totuși, instanța menționată consideră, în ceea ce privește TVA-ul achitat în amonte de PP, că lui ASA i s-ar putea refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru motivul că PP însăși ar fi făcut obiectul unei impuneri fiscale, motiv pentru care acesteia ar trebui să i se recunoască dreptul de a deduce TVA-ul pe care l-a suportat în amonte.

46 Într-o a doua ipoteză, instanța de trimitere se întemeiază pe Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 44), prin care Curtea a statuat că persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului și pentru care a achitat efectiv TVA-ul. De aici ar rezulta că ASA nu ar putea deduce TVA-ul din facturile emise în amonte pe numele lui PP, dat fiind că aceasta ar fi invocat ea însăși în instanță dreptul său de deducere, iar dreptul menționat nu se poate exercita de două ori. În ceea ce privește TVA-ul aferent facturilor emise pe numele lui BP și al lui MB, aceeași instanță pornește de la principiul că TVA-ul nu ar putea fi dedus de ASA întrucât aceasta nu ar fi achitat TVA-ul în amonte, iar BP și MB nu ar avea calitatea de persoane impozabile.

47 În al treilea rând, instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la posibilitatea ca ASA să îi cheme în garanție pe BP și pe MB pentru ca aceștia să fie obligați să suporte TVA-ul achitat în mod proporțional cu drepturile lor la beneficiile prevăzute în contractul de asociere. Instanța de trimitere observă că o astfel de chemare în garanție, dacă ar fi considerată întemeiată, ar putea avea drept consecință modificarea deciziei de impunere și i-ar priva astfel pe BP și pe MB de drepturile care le

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

sunt recunoscute de Codul de procedură fiscală în cazul în care administrația fiscală ar fi acționat în mod direct împotriva lor.

48 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [TVA] în general, dar și articolul 9, articolul 12, articolul 14, articolul 62, articolul 63, articolul 65, articolul 73 [și] articolul 78, în special, pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul că, din perspectiva intervenției faptului generator în cazul operațiunilor taxabile de livrare de bunuri imobile și a modalității de formare a bazei de impunere aferente, calitatea de persoană impozabilă o au și persoanele fizice membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, dar care a fost prezentat acestora anterior emiterii actelor administrative fiscale?

2) Directiva [TVA], în general, dar și articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) [și] articolul 179, în special, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității pot fi interpretate, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în sensul:

a) recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane impozabile, în condițiile în care aceasta *nu* a datorat sau achitat personal TVA în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA-ul fiind datorat/achitat în amonte de persoane fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile, însă sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității[;]

b) recunoașterii posibilității acordării dreptului de deducere unei persoane impozabile, într-un context specific precum cel din acțiunea principală, în condițiile în care aceasta nu a datorat sau achitat personal TVA în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxabile, TVA-ul fiind datorat/achitat în amonte de o persoană fizică ce are stabilită calitatea de persoană impozabilă, care este membră a unui contract de asociere fără personalitate juridică și care alături de persoana impozabilă urmărește deopotrivă să exercite sau putea să își exercite dreptul de deducere, acestea fiind ținute să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității[?]

3) În cazul unui răspuns negativ și/sau în raport și cu principiul securității juridice: este admisibilă o solicitare a persoanei impozabile în sarcina căreia s-a stabilit obligația de plată a TVA-ului și accesorii aferente de a se regresa împotriva persoanelor fizice ce nu au stabilită calitatea de persoane impozabile și care sunt membre ale unui contract de asociere fără personalitate juridică alături de persoana impozabilă care este ținută să achite taxa aferentă operațiunilor din aval pe care ar fi trebuit să o perceapă, contract de asociere ce nu a fost înregistrat la autoritățile fiscale înainte de începerea activității, pentru cota prevăzută pentru împărțirea beneficiilor ce revine acestora potrivit contractului de asociere în raport de obligațiile de plată a TVA-ului și accesorii aferente stabilite în sarcina persoanei impozabile?”

Cu privire la cererea de procedură accelerată

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

49 Instanța de trimitere a solicitat Curții judecarea prezentei trimiteri preliminare potrivit procedurii accelerate prevăzute la articolul 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții. În susținerea cererii sale, această instanță a arătat că litigiul principal se află pe rolul instanțelor naționale din data de 2 iulie 2012.

50 Articolul 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedură prevede că, la cererea instanței de trimitere sau, cu titlu excepțional, din oficiu, președintele Curții poate, după ascultarea judecătorului raportor și a avocatului general, în cazul în care natura cauzei impune examinarea acesteia în termen scurt, să decidă judecarea trimiterii preliminare potrivit procedurii accelerate.

51 Trebuie amintit că o astfel de procedură accelerată constituie un instrument procedural destinat să răspundă unei situații de urgență extraordinară (Hotărârea din 16 iunie 2022, Port de Bruxelles și Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

52 Astfel, pe de o parte, împrejurarea că instanța de trimitere este ținută să depună toate eforturile pentru a asigura soluționarea rapidă a cauzei principale nu poate fi suficientă în sine pentru a justifica recurgerea la procedura accelerată în temeiul articolului 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedură [Hotărârea din 14 iulie 2022, CC (Transfer al reședinței obișnuite a copilului într-un stat terț), C-572/21, EU:C:2022:562, punctul 22 și jurisprudența citată].

53 Pe de altă parte, incertitudinea provocată părților în litigiu timp de mai mulți ani și interesul lor, cu siguranță legitim, de a cunoaște cât mai rapid posibil întinderea drepturilor pe care le au în temeiul dreptului Uniunii nu pot constitui, având în vedere caracterul derogatoriu al procedurii accelerate, o împrejurare excepțională de natură să justifice recurgerea la o asemenea procedură (a se vedea în acest sens Ordonanța președintelui Curții din 19 septembrie 2017, Magamadov, C-438/17, nepublicată, EU:C:2017:723, punctul 21, precum și jurisprudența citată).

54 În speță, prin decizia din 4 noiembrie 2021, președintele Curții, după ascultarea judecătoarei raportoare și a avocatului general, a respins cererea de judecare a prezentei cauze potrivit procedurii accelerate.

55 Astfel, interesul justițiabililor, oricât de important și de legitim ar fi, de a se stabili cât mai rapid posibil întinderea drepturilor pe care le au în temeiul dreptului Uniunii, nu implică necesitatea examinării cauzei din litigiul principal în termen scurt, în sensul articolului 105 alineatul (1) din Regulamentul de procedură.

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

56 Cu titlu introductiv, trebuie să se stabilească dacă, din punctul de vedere al TVA-ului, diferitele operațiuni aferente construirii unui complex imobiliar, precum și vânzării apartamentelor construite, efectuate pe baza unui contract de asociere, trebuie să fie tratate ca operațiuni distincte impozabile separat sau ca operațiuni unice alcătuite din mai multe elemente.

57 În această privință reiese din jurisprudența Curții că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care ea se desfășoară pentru a determina dacă această operațiune dă naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte sau la o prestație unică (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 35 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

58 Curtea a decis de asemenea că, pe de o parte, din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 36 și jurisprudența citată).

59 Prin urmare, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 37 și jurisprudența citată).

60 O prestație trebuie considerată unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Situația este aceeași atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când ea constituie pentru clientelă nu un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 38 și jurisprudența citată).

61 Cu toate acestea, nu există o regulă absolută în ceea ce privește determinarea întinderii unei prestații din punctul de vedere al TVA-ului și, în consecință, pentru a determina întinderea unei prestații, trebuie să se ia în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea în discuție (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 39 și jurisprudența citată).

62 În cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, pentru a stabili dacă o operațiune comercială constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică în scopuri de TVA, revine instanței naționale sarcina de a identifica elementele caracteristice ale operațiunii în cauză, ținând seama de obiectivul economic al acestei operațiuni și de interesul destinatarilor săi, și efectuând totodată toate aprecierile de fapt definitive în această privință [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctele 32 și 33, precum și jurisprudența citată].

63 În speță, din decizia de trimitere reiese că operațiunea în discuție în litigiul principal a constat în construirea unui complex de imobile rezidențiale în scopul vânzării către terți a apartamentelor construite.

64 În primul rând, din dosarul de care dispune Curtea reiese că ASA și PP au contribuit la operațiunea menționată cu un teren pe care îl dețineau în cote de ½ fiecare, în timp ce BP și MP au furnizat materiale de construcție și au suportat, tot în cote de ½ fiecare, cheltuielile aferente construirii complexului menționat, inclusiv cheltuielile pentru obținerea documentelor administrative necesare. În consecință, BP și MB dispuneau de facturi emise pe numele lor pentru bunurile și serviciile achiziționate pentru construirea complexului în discuție în litigiul principal.

65 În al doilea rând, trebuie subliniat că, în conformitate cu contractul de asociere, vânzarea bunurilor imobile construite făcea parte din obligațiile comune ale părților contractante. Or, după cum reiese de asemenea din dosarul de care dispune Curtea, pe de o parte, potrivit contractelor de vânzare

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

încheiate la notar, proprietarii bunurilor imobile în discuție în litigiul principal erau ASA și PP, fără ca în contracte să se facă vreo mențiune cu privire la BP și la MB ori la contractul de asociere. Pe de altă parte, BP și MB au acționat pe baza unui mandat care le permitea ca, în numele și pe seama lui ASA și al lui PP, să transmită dreptul de proprietate pe care ASA și PP îl aveau asupra apartamentelor în discuție unor persoane alese de aceștia și la prețul convenit cu cumpărătorul.

66 În măsura în care operațiunile aferente, pe de o parte, construirii complexului imobiliar în discuție în litigiul principal, precum și, pe de altă parte, vânzării bunurilor imobile par să aibă un caracter distinct, fiecare dintre acestea prezentând o caracteristică economică proprie care nu poate fi considerată ca fiind principală sau accesorie celeilalte, este necesar ca acestea să fie considerate operațiuni distincte, impozabile separat, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere în raport cu împrejurările de fapt din litigiul principal.

Cu privire la prima întrebare

67 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că părțile la un contract de asociere fără personalitate juridică ce nu a fost înregistrat la autoritatea fiscală competentă înainte de începerea activității economice în cauză trebuie considerate „persoane impozabile” alături de persoana impozabilă obligată să achite taxa pe operațiunea impozabilă.

68 În ceea ce privește, în primul rând, articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată, trebuie amintit că această dispoziție definește noțiunea de „persoană impozabilă” ca fiind „orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective”.

69 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii utilizați la articolul 9 din Directiva TVA, în special formularea „orice persoană”, dau noțiunii de „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 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 39 și jurisprudența citată].

70 Pentru a stabili cine trebuie considerat, în împrejurări precum cele în discuție în cauza principală, ca fiind „persoană impozabilă” în scopuri de TVA pentru livrările în discuție, este necesar să se verifice cine a exercitat în mod independent activitatea economică vizată. Astfel, 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 [Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 40].

71 În acest scop, trebuie 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 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 41 și jurisprudența citată].

72 În speță, revine în cele din urmă instanței naționale, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a stabili, în lumina considerațiilor prezentate la punctele 56-60 din prezenta hotărâre, dacă

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

trebuie să se considere că BP și MP desfășoară „în mod independent” o activitate economică în raport cu contractul de asociere în discuție în litigiul principal.

73 Cu toate acestea, Curtea, chemată să furnizeze instanței de trimitere răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, întemeiate pe dosarul cauzei principale în discuție, precum și pe observațiile scrise care i-au fost prezentate, de natură să îi permită acestuia din urmă să se pronunțe în litigiul concret cu care este sesizată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 31).

74 În ceea ce privește operațiunea impozabilă în discuție în litigiul principal, și anume livrarea bunurilor imobile, este adevărat, după cum s-a amintit la punctul 65 din prezenta hotărâre, că vânzarea apartamentelor construite făcea parte, potrivit contractului de asociere, din obligațiile comune ale părților contractante.

75 Totuși, pe de o parte, din decizia de trimitere rezultă că contractele de vânzare încheiate la notar stipulau că beneficiul din vânzare urma să intre în patrimoniul lui ASA și al lui PP, în calitate de proprietare ale bunurilor imobile în discuție în litigiul principal, fără să se facă nicio mențiune în aceste contracte cu privire la BP și la MB ori cu privire la contractul de asociere.

76 Pe de altă parte, deși, astfel cum reiese din decizia de trimitere, BP și MB acționau pe baza unui mandat care le permitea ca, în numele și pe seama lui ASA și al lui PP, să transmită dreptul de proprietate pe care acestea îl aveau asupra apartamentelor unor persoane alese de aceștia și la prețul convenit cu cumpărătorul, nu este mai puțin adevărat că efectele juridice ale contractelor de vânzare încheiate de unul dintre mandatarii cu un terț le priveau numai pe ASA și pe PP, întrucât livrarea bunurilor imobile se efectua doar în temeiul contractelor de vânzare, iar nu pe baza promisiunilor de vânzare încheiate de MB în nume propriu, în calitate de mandatar al lui ASA și al lui PP.

77 De aici rezultă că nu se poate considera, în ceea ce privește livrarea bunurilor imobile, că BP și MB au desfășurat în mod independent o activitate economică, în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, astfel încât ei nu au calitatea de „persoană impozabilă”, în sensul acestei dispoziții.

78 În al doilea rând, trebuie să se verifice dacă părțile la un contract de asociere precum cel în discuție în litigiul principal trebuie considerate ca fiind o persoană impozabilă unică, în sensul articolului 11 din Directiva TVA.

79 În această privință, articolul 11 din Directiva TVA prevede la primul paragraf că fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul său care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale și precizează la al doilea paragraf că un stat membru care își exercită această opțiune poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea acestei dispoziții.

80 Prin această dispoziție, legiuitorul Uniunii a urmărit să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă cu noțiunea de „independență” pur juridică, fie în interesul simplificării administrative, fie pentru a evita anumite abuzuri precum, de exemplu, divizarea unei întreprinderi între mai multe persoane impozabile în scopul de a beneficia de un regim special (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 35 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

81 Asimilarea cu o persoană impozabilă unică în temeiul articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA exclude ca persoanele subordonate să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificate în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile menționate (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 36 și jurisprudența citată).

82 În speță, guvernul român susține că legiuitorul național nu a exercitat opțiunea prevăzută pentru statele membre la articolul 11 din Directiva TVA, astfel încât această dispoziție nu se aplică în litigiul principal. La rândul său, Comisia afirmă că, în temeiul dreptului român, până la data de 1 ianuarie 2009, posibilitatea de a forma un grup precum cel prevăzut la această dispoziție era deschisă doar marilor contribuabili, cu excluderea, așadar, a persoanelor fizice precum părțile la contractul de asociere în discuție în litigiul principal.

83 Trebuie amintit în această privință că, întrucât Curtea nu este competentă să interpreteze dreptul național, este de competența exclusivă a instanței de trimitere să stabilească dacă din modul de redactare a articolului 125¹ alineatul (18) și a articolului 127 alineatul (8) din Codul fiscal, precum și a Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 rezultă că legiuitorul român a exercitat respectiva opțiune și dacă, la data faptelor din litigiul principal, aceasta putea fi aplicabilă părților la contractul de asociere în cauză.

84 Presupunând că aceasta ar fi fost situația, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, Curtea trebuie să îi furnizeze elemente care să îi permită să aprecieze compatibilitatea legislației naționale în discuție în litigiul principal cu principiile proporționalității și neutralității fiscale.

85 Astfel, reiese din jurisprudența Curții că, în cadrul marjei lor de apreciere, statele membre pot supune aplicarea regimului prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA anumitor restricții, cu condiția ca ele să se încadreze în obiectivele acestei directive, care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, și ca dreptul Uniunii și principiile sale generale, în special principiile proporționalității și neutralității fiscale, să fie respectate (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 57 și jurisprudența citată).

86 Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă cerința unei declarații prealabile de înregistrare depuse de către membrii grupului fiscal la autoritatea fiscală competentă, care figurează la punctul 4 alineatul (5) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, constituie o măsură necesară și adecvată obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 58 și jurisprudența citată).

87 În ceea ce privește principiul proporționalității, trebuie constatat că o reglementare națională care impune înregistrarea membrilor grupului fiscal la autoritatea fiscală competentă înainte de desfășurarea operațiunilor impozabile nu pare să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului articolului 11 din Directiva TVA, care vizează prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, în măsura în care permite administrației fiscale să identifice persoana impozabilă înainte de desfășurarea operațiunilor menționate, facilitând astfel controlul fiscal.

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

88 În ceea ce privește principiul neutralității fiscale, care reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament, acesta se opune în special posibilității ca operatori economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați în mod diferit în materie de colectare a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 48 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 65 și jurisprudența citată).

89 În speță, declararea prealabilă a grupului fiscal în cauză la autoritatea fiscală competentă, impusă de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, pare să vizeze ținerea de către această autoritate a unui registru al persoanelor care trebuie să plătească impozitul pe venit sau pe profit, astfel încât această cerință nu poate fi interpretată ca fiind contrară principiului neutralității fiscale.

90 De aici rezultă că, chiar dacă dispozițiile dreptului național menționate la punctul 83 din prezenta hotărâre ar constitui transpunerea articolului 11 din Directiva TVA și chiar dacă aceste dispoziții ar fi fost aplicabile părților la contractul de asociere în discuție în litigiul principal, acest articol 11 nu s-ar opune ca o astfel de asociere, fără personalitate juridică și care nu a fost înregistrată la autoritatea fiscală înainte de operațiunile în cauză, să nu poată beneficia de dispozițiile menționate.

91 Având în vedere cele ce precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolele 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că părțile la un contract de asociere fără personalitate juridică ce nu a fost înregistrat la autoritatea fiscală competentă înainte de începerea activității economice în cauză nu pot fi considerate „persoane impozabile” alături de persoana impozabilă care are obligația să achite taxa pe operațiunea impozabilă.

Cu privire la a doua întrebare

92 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva TVA, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că impun să se acorde unei persoane impozabile, atunci când aceasta nu dispune de o factură pe numele său, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte de o altă parte dintr-o asociere fără personalitate juridică în scopul desfășurării activității economice a acestei asocieri.

93 În temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere a TVA-ului constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte de persoana impozabilă (Hotărârea din 10 februarie 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punctul 47 și jurisprudența citată).

94 Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 10 februarie 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punctul 48 și jurisprudența citată).

95 În temeiul articolului 167 din Directiva TVA, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă. Condițiile de fond necesare pentru nașterea acestui drept sunt enumerate la articolul 168 litera (a) din directiva menționată. Astfel, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul acestei

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

directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere să fie utilizate în aval de aceasta în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie furnizate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 39 și jurisprudența citată).

96 În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese că exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi întocmite în conformitate cu articolul 226 din această directivă (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 40 și jurisprudența citată).

97 Or, Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului în amonte să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile. În consecință, administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere a TVA-ului pentru simplul motiv că o factură nu îndeplinește condițiile impuse de articolul 226 punctele 6 și 7 din Directiva TVA, în cazul în care dispune de toate informațiile pentru a verifica îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la acest drept (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 41 și jurisprudența citată).

98 Astfel, aplicarea strictă a cerinței de formă de a furniza facturi ar fi contrară principiilor neutralității și proporționalității întrucât ar avea drept efect să împiedice în mod disproporționat persoana impozabilă să beneficieze de neutralitatea fiscală aferentă operațiunilor sale (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 42 și jurisprudența citată).

99 Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 43 și jurisprudența citată).

100 Astfel, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului și pentru care a achitat efectiv TVA-ul (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punctul 44 și jurisprudența citată).

101 În speță, din decizia de trimitere reiese că BP și MB, care erau însărcinați cu construirea complexului imobiliar în discuție în litigiul principal, dispun de facturile emise pe numele lor pentru bunurile și serviciile achiziționate personal în scopul acestei operațiuni de construire, în sensul articolului 168 litera (a) și al articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, în timp ce ASA, care, împreună cu PP, a contribuit la asociere cu terenul pe care a fost construit complexul imobiliar menționat, nu dispune decât de facturi emise pe numele său pentru servicii de energie electrică, precum și de bonuri fiscale pe care le-a prezentat ca fiind achitate de BP.

102 Având în vedere jurisprudența Curții citată la punctele 98-100 din prezenta hotărâre, îi revine lui ASA obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii legate de construirea complexului imobiliar în discuție în litigiul principal de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului, și anume livrarea bunurilor imobile, și pentru care ea a achitat efectiv TVA-ul, evitându-se astfel riscul unei duble deduceri a aceluiași quantum de TVA atât de către ASA, cât și de către BP și MB, contrară principiului neutralității.

103 Având în vedere cele de mai sus, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că Directiva TVA, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu impun să se acorde unei persoane impozabile, atunci când aceasta nu dispune de o factură

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

pe numele său, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte de o altă parte a unei asocieri fără personalitate juridică în scopul desfășurării activității economice a acestei asocieri, chiar dacă persoana impozabilă este obligată la plata TVA-ului pentru această activitate, în lipsa unor probe obiective în sensul că bunurile și serviciile în cauză din litigiul principal i-au fost efectiv furnizate în amonte de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-ului.

Cu privire la a treia întrebare

104 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, în cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, dacă principiul securității juridice se opune ca persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului să poată chema în garanție alți asociați la un contract de asociere în vederea obligării lor la plata TVA-ului în mod proporțional cu drepturile lor la beneficii conform contractului de asociere menționat.

105 În această privință trebuie amintit că principiul securității juridice, care face parte dintre principiile generale ale dreptului Uniunii, impune ca normele de drept să fie clare și precise, iar efectele lor să fie previzibile, mai ales atunci când pot produce consecințe defavorabile pentru persoanele fizice și pentru întreprinderi, pentru ca justițiabilii să își poată cunoaște fără ambiguitate drepturile și obligațiile și să ia decizii în consecință (Hotărârea din 25 ianuarie 2022, VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, punctul 47 și jurisprudența citată).

106 Principiul menționat al securității juridice trebuie să fie respectat de o reglementare națională care intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii sau care îl implementează pe acesta din urmă (a se vedea în acest sens Ordonanța din 17 iulie 2014, Yumer, C-505/13, nepublicată, EU:C:2014:2129, punctul 37 și jurisprudența citată).

107 Or, instanța de trimitere nu demonstrează că acțiunea unei persoane impozabile împotriva unui terț în vederea obținerii, prin intermediul unei cereri de chemare în garanție, a rambursării TVA-ului achitat în amonte intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii sau îl implementează pe acesta din urmă, dat fiind că o astfel de chemare în garanție este reglementată doar de dreptul național.

108 În aceste condiții, în lipsa unor elemente care să permită să se concluzioneze că Directiva TVA este aplicabilă situației vizate de a treia întrebare, aceasta este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

109 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 șaptea) declară:

1) **Articolele 9 și 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

trebuie interpretate în sensul că

părțile la un contract de asociere fără personalitate juridică ce nu a fost înregistrat la autoritatea fiscală competentă înainte de începerea activității economice în cauză nu pot fi considerate

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

„persoane impozabile” alături de persoana impozabilă care are obligația să achite taxa pe operațiunea impozabilă.

2) Directiva 2006/112, precum și principiul proporționalității și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că

nu impun să se acorde unei persoane impozabile, atunci când aceasta nu dispune de o factură pe numele său, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte de o altă parte a unei asocieri fără personalitate juridică în scopul desfășurării activității economice a acestei asocieri, chiar dacă persoana impozabilă este obligată la plata taxei pentru această activitate, în lipsa unor probe obiective în sensul că bunurile și serviciile în cauză din litigiul principal i-au fost efectiv furnizate în amonte de către persoane impozabile, în scopul propriilor operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată.