

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

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

### **Cauza C-331 din 2014, Petar Kezić s.p. Calitatea de persoană impozabilă a unei persoane fizice ce vinde bunuri imobile când acestea sunt supuse unui regim economic chiar dacă proprietarul le consideră din patrimoniul personal**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

9 iulie 2015

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (1) – Obligație de plată – Tranzacții imobiliare – Vânzare a unor terenuri transferate în patrimoniul privat al unei persoane fizice care exercită profesia de întreprinzător independent – Persoană impozabilă care acționează ca atare”

În cauza C-331/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Vrhovno sodišče (Slovenia), prin decizia din 12 iunie 2014, primită de Curte la 8 iulie 2014, în procedura

**Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma**

împotriva

**Republika Slovenija,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma, de B. Ozimek, odvetnica;
- pentru guvernul sloven, de A. Grum, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de B. Rous Demiri, 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 articolului 2 punctul 1 și a articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Petar Kezić s.p. Trgovina Prizma (Petar Kezić, persoană fizică ce exercită profesia de întreprinzător independent sub denumirea „Trgovina Prizma”), pe de o parte, și Republica Slovenia, reprezentată de Ministrstvo za finance (Ministerul Finanțelor), pe de altă parte, în legătură cu supunerea vânzării unor terenuri la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

## **Cadrul juridic**

### *Dreptul Uniunii*

- 3 Articolul 2 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse [TVA]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

- 4 Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din această directivă:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere, activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiilor liberale sau asimilate. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul

obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.” [traducere neoficială]

#### *Dreptul sloven*

- 5 A șasea directivă a fost transpusă în dreptul sloven prin Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, p. 8433), care prevede, la articolul 3 alineatul 1, că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul Republicii Slovenia de o persoană impozabilă în cadrul activității sale economice.
- 6 Potrivit articolului 27 din legea menționată, circulația bunurilor imobile este scutită de TVA, cu excepția primului transfer al dreptului de proprietate sau al dreptului de dispoziție având ca obiect clădiri noi.

#### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 7 Începând din anul 1995, domnul Kezić este înregistrat ca întreprinzător independent și își exercită profesia în calitate de persoană fizică sub denumirea comercială „Trgovina Prizma”.
- 8 Din decizia de trimitere reiese că, între anii 1998 și 2002, domnul Kezić a achiziționat șapte parcele de teren, nu în calitate de întreprinzător independent, ci cu titlu privat. Două dintre parcelele astfel cumpărate au fost dobândite de la o persoană fizică în cursul anilor 1998 și 2000, în timp ce celelalte cinci au fost dobândite de la o societate comercială în cursul anilor 2001 și 2002. Domnul Kezić nu a trebuit să plătească TVA cu ocazia acestor diferite achiziții.
- 9 Între anii 2001 și 2003, domnul Kezić a obținut autorizațiile administrative necesare pentru construirea unui centru comercial pe cele șapte parcele sus-menționate. Ulterior, în calitate de întreprinzător independent, a început lucrările de construcție în luna mai 2003.
- 10 În luna iunie 2003, domnul Kezić a transferat în patrimoniul întreprinderii sale cele cinci parcele cumpărate ultimele, ținând seama de valoarea estimată de un expert judiciar. În schimb, el a păstrat în patrimoniul său privat celelalte două parcele (denumite în continuare „terenurile în cauză”).
- 11 În cursul anului 2004, domnul Kezić a vândut centrul comercial și cele șapte parcele de teren pe care a fost construit acesta către două societăți comerciale. Astfel, el a vândut, pe de o parte, în calitate de întreprinzător independent, cu facturarea TVA-ului aferent ieșirilor către cumpărători, partea din centrul comercial și cele cinci parcele pe care această parte a fost construită și, pe de altă parte, în

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

calitate de persoană fizică privată, terenurile în cauză, precum și cealaltă parte din centrul comercial construită pe acestea, dar fără a factura TVA-ul aferent ieșirilor.

- 12 Prin decizia din 26 octombrie 2004, autoritatea fiscală competentă, estimând că vânzarea terenurilor în cauză ținea de activitatea economică desfășurată de domnul Kezić în calitate de întreprinzător independent, i-a solicitat acestuia plata TVA-ului aferent acestei vânzări.
- 13 La 18 iulie 2007, Ministerul de Finanțe a respins ca nefondată calea de atac formulată de domnul Kezić împotriva acestei decizii.
- 14 Upravno sodišče (Tribunalul Administrativ) a confirmat această decizie și, printr-o hotărâre din 25 mai 2011, Vrhovno sodišče (Curtea Supremă) a respins recursul („Revision”) formulat de domnul Kezić. Această hotărâre a fost anulată însă de Ustavno sodišče (Curtea Constituțională), care, prin decizia din 21 noiembrie 2013, a trimis cauza pentru reexaminare la Vrhovno sodišče.
- 15 Instanța de trimitere consideră că litigiul cu care este sesizată presupune determinarea condițiilor în care A șasea directivă permite unei persoane impozabile să excludă bunurile pe care le utilizează în exercitarea activității sale economice din sistemul TVA-ului.
- 16 În aceste condiții, Vrhovno sodišče a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 2 punctul 1 și ale articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală – în care o persoană cumpără terenuri în calitate de persoană fizică, fără a i se aplica TVA-ul aferent intrărilor și ulterior construiește pe aceste terenuri, ca întreprinzător independent, un centru comercial, apoi înregistrează ca imobilizări ale întreprinderii sale, pe baza normelor contabile naționale, numai o parte a terenurilor pe care construiește centrul comercial, pentru ca ulterior să vândă acest centru împreună cu toate terenurile beneficiarului clădirii construite – trebuie să se considere că această persoană, prin faptul că nu a înregistrat terenurile ca imobilizări ale întreprinderii sale, nu le-a inclus în sistemul TVA-ului și, așadar, la momentul vânzării acestora, nu este persoană impozabilă obligată să calculeze și să achite TVA-ul aferent ieșirilor?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală – în care o persoană impozabilă a cumpărat parcele de teren, dintre care unele au fost afectate patrimoniului său privat, iar altele celui al întreprinderii sale, și pe ansamblul cărora a construit, în calitate de persoană impozabilă, un centru comercial pe care ulterior l-a vândut, împreună cu parcelele de teren pe care a fost ridicată această construcție –, vânzarea parcelelor de teren care erau afectate patrimoniului privat al acestei persoane impozabile trebuie să fie supusă TVA-ului.

- 18 Din modul de redactare a articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă rezultă că o persoană impozabilă trebuie să acționeze „ca atare”, pentru ca o operațiune să poată fi supusă TVA-ului. În schimb, o persoană impozabilă care efectuează o operațiune cu titlu privat nu acționează în calitate de persoană impozabilă și nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctele 16-18, și Hotărârea Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 24).
- 19 De asemenea, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea „persoană impozabilă” este definită în raport cu noțiunea „activitate economică”, care, conform articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, cuprinde orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a prestatorilor de servicii și în special operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate (a se vedea în acest sens Hotărârea Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctele 43 și 44).
- 20 Pe de altă parte, în cazul utilizării unui bun de capital atât în scopuri profesionale, cât și private, persoana interesată poate alege, în vederea plății TVA-ului, fie să afecteze bunul în totalitate patrimoniului întreprinderii sale, fie să îl păstreze în totalitate în patrimoniul său privat, excluzându-l astfel complet din sistemul TVA-ului, fie să îl integreze în întreprinderea sa numai în limita utilizării profesionale efective (a se vedea Hotărârea Charles și Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punctul 23). Astfel, un asemenea bun poate fi exclus din sistemul TVA-ului, chiar dacă este utilizat parțial pentru nevoile activității economice ale persoanei impozabile, care, în acest caz, este lipsită totuși de orice drept de deducere (a se vedea Hotărârea Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punctul 27).
- 21 În plus, o persoană impozabilă care vinde un astfel de bun, din care a ales să păstreze o parte pentru uz privat, nu acționează ca atare în ceea ce privește vânzarea acestei părți (a se vedea în acest sens Hotărârea Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 24). Totuși, această persoană trebuie să își manifeste, pe întreaga perioadă în care deține bunul în cauză, intenția de a păstra o parte din

acest bun în patrimoniul său privat (Hotărârea Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctul 21).

- 22 Cu toate acestea, din jurisprudența sus-menționată nu se poate deduce că vânzarea de către o persoană impozabilă a unui teren pe care îl afectase patrimoniului său privat nu este supusă TVA-ului numai în acest temei. Astfel, întrucât operațiunile efectuate cu titlu oneros de o persoană impozabilă sunt, în principiu, supuse TVA-ului, din moment ce aceasta a acționat ca atare, este de asemenea necesar ca, pe lângă afectarea în patrimoniul privat menționat, o asemenea vânzare să fie efectuată de persoana impozabilă în cauză nu în cadrul desfășurării activității sale economice, ci în cadrul gestionării și al administrării patrimoniului său privat.
- 23 În această privință, este cu siguranță adevărat că 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 Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 36). Pe de altă parte, din acest punct de vedere, împrejurarea că obiectul vânzării a fost dobândit de persoana impozabilă prin intermediul resurselor sale personale nu poate avea un efect determinant.
- 24 În schimb, 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 în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, cum ar fi, printre altele, realizarea pe aceste terenuri a unor lucrări de viabilizare, precum și punerea în aplicare a mijloacelor de comercializare specifice (a se vedea în acest sens Hotărârea Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctele 39 și 40). Astfel, asemenea inițiative nu se înscriu în mod normal în cadrul gestiunii unui patrimoniu privat, astfel încât vânzarea unui teren destinat construcției într-o astfel de ipoteză nu poate fi considerată o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său (a se vedea în acest sens Hotărârea Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctul 41).
- 25 În ceea ce privește circumstanțele menționate de instanța de trimitere și în special faptul că, în primul rând, cele șapte parcele de teren au fost cumpărate de domnul Kezić într-un interval de timp relativ scurt, între anii 1998 și 2002, în al doilea rând, că aceste parcele erau, împreună, o condiție necesară pentru a construi, începând din luna mai 2003, un centru comercial și, în al treilea rând, că domnul Kezić a efectuat lucrări de reabilitare a terenurilor în cauză în valoare de peste 48 000 de euro, trebuie arătat că aceste circumstanțe sunt de natură să evidențieze că vânzarea terenurilor în cauză nu reprezintă o simplă exercitare a dreptului său de

proprietate de către domnul Kezić, ci se înscrie, în realitate, în cadrul activității sale economice ca întreprinzător.

- 26 Trebuie adăugat că niciunul dintre elementele dosarului prezentat Curții nu permite explicarea motivelor pentru care vânzarea terenurilor în cauză ar trebui considerată un act de administrare a patrimoniului privat și ar trebui, în acest sens, să se distingă de vânzarea celorlalte parcele de teren pe care domnul Kezić a construit un centru comercial, în cadrul activității sale economice ca întreprinzător.
- 27 În aceste condiții și sub rezerva unor verificări care revin în sarcina instanței de trimitere, trebuie să se considere că domnul Kezić a acționat, cu ocazia vânzării terenurilor în cauză, în calitate de persoană impozabilă obligată la plata TVA-ului, astfel încât această operațiune ar fi trebuit să fie supusă acestei taxe.
- 28 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală – în care o persoană impozabilă a cumpărat parcele de teren, dintre care unele au fost afectate patrimoniului său privat, iar altele celui al întreprinderii sale, și pe ansamblul cărora a construit, în calitate de persoană impozabilă, un centru comercial pe care ulterior l-a vândut, împreună cu parcelele de teren pe care a fost ridicată această construcție –, vânzarea parcelelor din acest teren care erau afectate patrimoniului privat al acestei persoane impozabile trebuie să fie supusă TVA-ului, din moment ce persoana impozabilă menționată a acționat ca atare cu ocazia acestei operațiuni.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 29 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 doua) declară:

**Articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele din cauza principală – în care o persoană impozabilă a cumpărat parcele ale unui teren, dintre care unele au fost**

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

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

**afectate patrimoniului său privat, iar altele celui al întreprinderii sale, și pe ansamblul cărora a construit, în calitate de persoană impozabilă, un centru comercial pe care ulterior l-a vândut, împreună cu parcelele de teren pe care a fost ridicată această construcție -, vânzarea parcelelor de teren care erau afectate patrimoniului privat al acestei persoane impozabile trebuie să fie supusă taxei pe valoarea adăugată, din moment ce persoana impozabilă menționată a acționat ca atare cu ocazia acestei operațiuni.**