

## 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

### Cauza C-213 din 2024 E. T. Noțiunea de persoană impozabilă în domeniul TVA pentru o familie ce valorifică un teren primit prin succesiune.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

3 aprilie 2025

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunile de «persoană impozabilă» și de «activitate economică» – Vânzarea unui teren agricol pentru dezvoltare rezidențială – Pregătirea pentru vânzare de către un mandatar care acționează în calitate de operator profesionist – Comunitate legală de bunuri între soți proprietari ”

În cauza C-213/24 [Grzera](i),

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia), prin decizia din 28 decembrie 2023, primită de Curte la 19 martie 2024, în procedura

**E. T.**

împotriva

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Kumin, președinte de cameră, doamna I. Ziemele și domnul S. Gervasoni (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru E. T., de T. Michalik, doradca podatkowy;
- pentru Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, de M. Kowalewska și T. Wojciechowski;

## 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

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de Ł. Habiak și M. Herold, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între E. T., o persoană fizică, pe de o parte, și Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (directorul Camerei Administrației Fiscale din Wrocław, Polonia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea acestei persoane la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru vânzarea mai multor parcele de teren.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului livrarea de bunuri efectuată 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 [și al celor asimilate acestora], 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 polonez***

#### *Legea privind taxa pe bunuri și servicii*

- 5 Articolul 15 din ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2017, poziția 1221), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„1. Sunt considerate persoane impozabile persoanele juridice, organismele fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

2. Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile extractive 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.”

#### *Legea privind Codul familiei și al tutelei*

- 6 Articolul 31 alineatul 1 din ustawa- Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Legea privind Codul familiei și al tutelei) din 25 februarie 1964 (Dz. U. din 2017, poziția 682), în versiunea aplicabilă litigiului principal, are următorul cuprins:

„La încheierea căsătoriei, între soți ia naștere de plin drept o comunitate de bunuri (comunitate legală); aceasta cuprinde bunurile dobândite în timpul căsătoriei de către ambii soți sau de către unul dintre ei (bunuri comune). Bunurile care nu sunt incluse în comunitatea legală fac parte din bunurile proprii ale soților.”

- 7 Potrivit articolului 35 din această lege:

„Partajarea bunurilor comune nu poate fi solicitată de niciunul dintre soți pe durata comunității legale. Soții nu pot nici să dispună, nici să se angajeze să dispună de partea care le-ar reveni, în cazul dizolvării comunității, în bunurile comune sau în diferitele bunuri care aparțin acestei comunități.”

- 8 Articolul 37 alineatul (1) din legea menționată prevede:

„1. Consimțământul celor doi soți este necesar pentru:

- 1) orice act juridic care conduce la cesiunea unui bun imobil, la o sarcină care grevează un bun imobil, la dobândirea cu titlu oneros a unui bun imobil sau a unui uzufruct perpetuu sau care conduce la punerea la dispoziție a unui bun imobil și la folosința unui bun imobil.”

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

- 9 În anul 1989, E. T. și soțul său, W. T., au devenit proprietari ai mai multor parcele de teren agricol în cadrul unui acord de transmitere cu titlu gratuit de către părinții W. T. a unei exploatații agricole către un succesor. Aceste terenuri au intrat în comunitatea legală a soților T.
- 10 În anul 2011, cuplul a decis să vândă aceste parcele și a încheiat în acest scop un contract de mandat cu societatea B. A. Z. (denumită în continuare „mandatarul”). Mandatarul era însărcinat în special să organizeze parcelele mai mici ale proprietății și să facă demersurile necesare pentru modificarea în consecință a înscrierilor în registrul funciar și în cadastru, să modifice desemnarea parcelelor în planul local de amenajare a teritoriului (de la terenuri agricole la terenuri construibile), să doteze proprietatea cu rețele de utilitate publică, să facă publicitate parcelelor de la potențialii cumpărători și să pregătească documentele necesare în vederea încheierii actelor notariale de vânzare către cumpărătorii parcelelor. Soții au împuternicit mandatarul să acționeze în numele lor pe lângă diferitele autorități poloneze competente. Remunerația mandatarului corespundea diferenței dintre prețurile de vânzare prevăzute în contractul de mandat și prețurile de vânzare efective.
- 11 Parcelele au fost vândute între anii 2017 și 2021.
- 12 Administrația fiscală consideră că aceste vânzări constituiau o activitate economică care trebuia supusă TVA-ului, apreciind că parcelele de teren în cauză, care erau terenuri agricole, au fost transformate în terenuri construibile înainte de vânzare și că o parcelă suplimentară a fost cumpărată pentru a crea drumuri interioare și căi de acces la diferitele loturi create. Prin urmare, prin deciziile din 28 iulie și din 19 septembrie 2022, aceasta a supus-o pe E. T. la plata TVA-ului pentru vânzările menționate și a adoptat o decizie analogă în ceea ce îl privește pe W. T.
- 13 La rândul lor, E. T. și W. T. consideră că vânzările țin de simpla gestionare a unui patrimoniu personal, astfel încât nu sunt supuse TVA-ului. E. T. a introdus astfel o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale care o privea la Wojewódzki Sąd

Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław, Polonia), care este instanța de trimitere.

- 14 În cererea sa de decizie preliminară, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław) arată că subzistă o îndoială cu privire la interpretarea articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA într-un caz în care, precum în cauza cu care este sesizat, terenurile în cauză nu erau afectate, înainte de vânzare, unei activități economice, iar riscul economic ce caracterizează desfășurarea unei activități economice în mod independent este asumat, ca urmare a contractului de mandat încheiat de E. T. și de W. T., în esență de mandatarul cu care au încheiat contracte. Acesta ridică de asemenea problema practicii administrației fiscale care constă în a califica drept persoană impozabilă în scopuri de TVA fiecare soț luat în considerare separat, atribuindu-i jumătate din valoarea vânzărilor, în condițiile în care, în temeiul dreptului național, există o comunitate legală între soți pe durata căsătoriei, iar aceștia din urmă acționează împreună în scopul operațiunilor privind bunurile care aparțin acestei comunități.
- 15 În acest context, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunalul Administrativ Voievodal din Wrocław) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Prevederile Directivei [TVA], în special articolul 2 alineatul (1) și articolul 9 alineatul (1) din această directivă, trebuie interpretate în sensul că o persoană care vinde un bun imobil care nu a fost utilizat anterior pentru o activitate economică, punându-l la dispoziție pentru vânzare unui comerciant profesionist care, în calitate de mandatar al acestei persoane, efectuează apoi o serie de operațiuni organizate în vederea subdivizării și a vânzării la un preț mai mare, desfășoară o activitate economică în mod independent?
- 2) Prevederile Directivei [TVA], în special articolul 9 alineatul (1) din această directivă, trebuie interpretate în sensul că trebuie să se considere că fiecare soț care cooperează desfășoară o activitate economică în mod independent?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### ***Cu privire la prima întrebare***

- 16 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că poate fi considerată o persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică în mod independent o persoană care cedează un teren care face inițial parte din patrimoniul său personal prin încredințarea

pregătirii vânzării unui operator profesionist care efectuează, în calitate de mandatar al acestei persoane, un anumit număr de operațiuni în vederea acestei vânzări.

- 17 Instanța de trimitere face referire, în întrebarea sa, la articolul 2 alineatul (1), precum și la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA. În măsura în care noțiunea de livrare de bunuri cu titlu oneros care figurează la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA nu este în litigiu în cauza principală și numai articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA definește noțiunile de persoană impozabilă și de activitate economică cu privire la care instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe, trebuie să se considere că prima întrebare privește numai interpretarea acestui articol 9 alineatul (1).
- 18 În această privință, trebuie amintit că Directiva TVA stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, dând noțiunii „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei „activități economice”, care este ea însăși definită în mod larg ca incluzând toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Grecia, C-260/98, EU:C:2000:429, punctele 24-26, și Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 27, precum și jurisprudența citată). Existența unei astfel de activități este cea care justifică calificarea drept persoană impozabilă (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).
- 19 În ceea ce privește vânzarea unui teren construibil, Curtea a precizat că reprezintă un criteriu de apreciere pertinent faptul că persoana interesată a întreprins demersuri active de comercializare a terenului prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii, precum realizarea de lucrări de viabilizare, precum și punerea în aplicare a unor mijloace de comercializare dovedite. Astfel, asemenea inițiative nu se înscriu în mod normal în cadrul gestionării unui patrimoniu personal, așa încât operațiunile care rezultă din acestea nu pot fi considerate o simplă exercitare a dreptului de proprietate. asemenea inițiative se înscriu mai degrabă în cadrul unei activități desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și care poate fi astfel calificată drept economică (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctele 39-41 și 46, Hotărârea din 9 iulie 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 24, precum și Hotărârea din 20 ianuarie 2021, AJFP Sibiu și DGRFP Brașov, C-655/19, EU:C:2021:40, punctul 31).

- 20 Or, din cererea de decizie preliminară reiese că, în speță, au fost efectuate următoarele acțiuni, susceptibile să fie calificate drept demersuri active de comercializare care mobilizează mijloace similare celor ale profesioniștilor din domeniul imobiliar:
- subdivizarea proprietății în parcele mai mici și efectuarea demersurilor necesare pentru modificarea înscrierilor în registrul funciar și în cadastru;
  - modificarea desemnării parcelelor în planul local de amenajare a teritoriului (de la terenuri agricole la terenuri construibile);
  - achiziționarea unei parcele de teren suplimentare în vederea stabilirii căilor interioare și a accesului la parcelele individuale;
  - echiparea proprietății în rețele de utilitate publică;
  - înlăturarea elementelor incompatibile cu utilizarea prevăzută a parcelelor;
  - obținerea autorizațiilor necesare de la autoritățile competente;
  - promovarea parcelelor în rândul potențialilor cumpărători;
  - pregătirea documentelor necesare în vederea încheierii actelor notariale de vânzare.
- 21 Pe de altă parte, reiese de asemenea din jurisprudență că faptul că bunul corporal în cauză a fost achiziționat inițial pentru a satisface nevoile personale ale cumpărătorului nu se opune ca acest bun să fie utilizat ulterior în scopul desfășurării unei „activități economice”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA (Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 39 și jurisprudența citată). Rezultă că împrejurarea, subliniată de instanța de trimitere, potrivit căreia terenul în cauză nu a fost dobândit în scopul exercitării unei activități agricole sau comerciale nu exclude calificarea vânzării acestui teren drept exercitare a unei activități economice.
- 22 Este adevărat că, în cauza principală, astfel cum se subliniază în cererea de decizie preliminară, demersurile active de comercializare, menționate la punctul 20 din prezenta hotărâre, au fost efectuate în esență nu de proprietarul terenului care trebuie vândut, ci de un comerciant mandatat în acest scop. Instanța de trimitere ridică, în această privință, problema dacă acest contract de mandat nu este de natură să reducă la minimum riscul economic suportat de cedentă și, astfel, să excludă posibilitatea de a se considera că aceasta a desfășurat o activitate economică în mod independent.

- 23 Pentru a aprecia independența exercitării unei activități economice, trebuie să se verifice dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele și pe seama sa și pe proprie răspundere și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități (Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctul 28, precum și jurisprudența citată).
- 24 Din contractul de mandat încheiat în cauza principală, astfel cum este descris de instanța de trimitere, reiese că activitatea mandatarului se limitează la îndeplinirea sarcinilor enumerate la punctul 20 din prezenta hotărâre în numele și pe seama mandanților săi, care rămân proprietarii vânzătorii ai terenului în cauză în toate actele de vânzare referitoare la acesta.
- 25 Astfel cum reiese de asemenea din acest contract, remunerarea activităților mandatarului, inclusiv pentru acoperirea cheltuielilor efectuate față de terți pentru îndeplinirea sarcinilor necesare realizării activităților menționate, depinde, desigur, de prețul obținut pentru vânzarea pe care numai acesta o va fi negociat. Astfel, cuantumul acesteia a fost stabilit la diferența dintre prețul de vânzare efectiv al fiecărei parcele și cel stipulat în contractul menționat. Se deduce de aici că mandatarul suportă riscul economic legat de mandat și de îndeplinirea demersurilor de comercializare a parcelelor prevăzute de acest mandat. Procedând astfel, după cum subliniază instanța de trimitere, acest mod de remunerare reduce riscul economic pentru mandanți. Cu toate acestea, riscul economic final, care s-ar materializa prin lipsa vânzării, ca urmare a neexecutării contractului de mandat sau a lipsei unui cumpărător dispus să cumpere parcelele de teren, revine numai mandanților, cu excepția cazului în care acest contract conține clauze contrare, aspect a cărui verificare va reveni instanței de trimitere.
- 26 Rezultă din ceea ce precedă că trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că poate fi considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA care exercită în mod independent o activitate economică o persoană care cedează un teren care face inițial parte din patrimoniul său personal prin încredințarea pregătirii vânzării către un operator profesionist care, în calitate de mandatar al acestei persoane, efectuează demersuri active de comercializare a terenului prin mobilizarea, în vederea acestei vânzări, a unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul acestei dispoziții.

***Cu privire la a doua întrebare***

- 27 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei operațiuni de vânzare calificate drept activitate economică în sensul Directivei TVA, trebuie considerată persoană impozabilă care



desfășoară o activitate economică în mod independent fie fiecare dintre soții coproprietari, luat separat, fie comunitatea legală formată din soții coproprietari.

- 28 Trebuie amintit, în această privință, că 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 entitățile lipsite de personalitate juridică, care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție, trebuie considerate persoane 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].
- 29 Pentru a stabili cine trebuie considerat, în împrejurări precum cele în discuție în cauza principală, ca fiind „persoană impozabilă” în scopuri de TVA, 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 în același timp, în plus, că această persoană sau entitate își poate exercita eventualul drept de deducere într-un mod sigur din punct de vedere juridic. În acest scop și astfel cum s-a amintit deja la punctul 23 din prezenta hotărâre, trebuie să se controleze dacă persoana sau entitatea în cauză desfășoară o activitate economică în numele său, pe seama sa și pe proprie răspundere 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, punctele 40 și 41, precum și jurisprudența citată].
- 30 Instanța de trimitere consideră că, pentru a stabili cine este persoană impozabilă în cauza principală, și anume fiecare dintre soți sau comunitatea legală pe care o formează și căreia îi aparțin terenurile, trebuie să se ia în considerare dispozițiile Legii privind Codul familiei și al tutelei.
- 31 Desigur, potrivit unei jurisprudențe constante, ținând seama de finalitatea Directivei TVA, care urmărește să stabilească în mod uniform și potrivit normelor Uniunii baza de calcul al TVA-ului, calitatea de persoană impozabilă trebuie interpretată în mod uniform în toate statele membre și trebuie apreciată exclusiv pe baza criteriilor prevăzute la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA [Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 23; a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 48].

- 32 Cu toate acestea, luarea în considerare a dispozițiilor de drept național poate fi utilă pentru a stabili dacă, în circumstanțe precum cele din cauza principală, criteriile care permit să se considere că o activitate economică a fost exercitată în mod independent, amintite la punctele 23 și 29 din prezenta hotărâre, sunt îndeplinite [a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (TVA – Membru al unui consiliu de administrație), C-288/22, EU:C:2023:1024, punctul 55].
- 33 Deși revine în final instanței naționale, singura competentă să aprecieze situația de fapt și să interpreteze dreptul național, sarcina de a stabili dacă E. T. și W. T. au efectuat, fiecare, vânzările în cauză în mod independent, Curtea, chemată să furnizeze instanței de trimitere răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile care i-au fost prezentate, de natură să îi permită acesteia din urmă să se pronunțe în litigiul concret cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 31).
- 34 Trebuie amintit, mai întâi, că simplul fapt că bunul în cauză face parte din comunitatea legală și este coproprietatea soților nu se opune impozitării distincte a soților atunci când activitatea economică avută în vedere este exercitată separat de unul dintre ei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, punctul 74) sau atunci când fiecare dintre acestea exercită o activitate economică în mod independent [a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 martie 2022, Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Pierderea statutului de producător agricol forfetar), C-697/20, EU:C:2022:210, punctele 24 și 25].
- 35 În continuare, se poate arăta că dispozițiile Legii privind Codul familiei și al tutelei citate de instanța de trimitere, care definesc bunurile comune și stabilesc regimul acestora, nu par să permită, ca atare, să se deducă faptul că, la vânzarea unui bun comun, comunitatea legală proprietară acționează în numele său, pe seama sa, sub răspunderea sa și suportă riscul economic al acesteia.
- 36 Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminară reiese că practica națională permite ca o societate civilă fără personalitate juridică să fie considerată persoană impozabilă independentă, considerând-o obligată la plata TVA-ului, separat de fiecare dintre asociații săi.
- 37 Pe de altă parte, din moment ce, potrivit dispozițiilor dreptului polonez prezentate de instanța de trimitere și de E. T., vânzarea unui bun comun necesită consimțământul fiecăruia dintre soți și nu există nicio abilitare a unuia sau a altuia de a acționa pentru comunitate, cei doi soți par să fi acționat în comun în cadrul vânzărilor în cauză și astfel, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu

au apărut în raport cu terții (cumpărătorii și autoritățile publice) și cu exteriorul ca acționând fiecare în mod independent, ceea ce constituie un factor pertinent pentru identificarea persoanei impozabile [a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctele 30 și 34, precum și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctele 43-46].

- 38 În plus, chiar dacă acest lucru nu este determinant în ceea ce privește actele accesorii activității economice aflate la originea supunerii la plata impozitului [a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2016, Nigl și alții, C-340/15, EU:C:2016:764, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea din 16 septembrie 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contract privind activitatea comună), C-312/19, EU:C:2020:711, punctul 46], se poate arăta că, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, cei doi soți au încheiat de asemenea împreună contractul de mandat cu mandatarul și au solicitat împreună autorităților locale stabilirea unei servituți de trecere pentru a avea acces la parcelele în cauză.
- 39 În sfârșit, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, ținând seama de regimul răspunderii soților în cadrul activităților lor, comunitatea legală, iar nu fiecare soț în mod individual, era entitatea care suporta riscul economic legat de vânzările de terenuri în discuție.
- 40 Rezultă din ceea ce precedă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unei operațiuni de vânzare calificate drept activitate economică în sensul acestei directive, nu se opune să se considere drept persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică în mod independent comunitatea legală formată din soți coproprietari dacă, față de terți, acești soți au realizat împreună operațiunea de vânzare de terenuri care aparțin acestei comunități, care constituie o activitate economică, și dacă respectiva comunitate suportă riscul economic legat de desfășurarea acestei activități.

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

- 41 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:

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

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

- 1) Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

**trebuie interpretat în sensul că**

**poate fi considerată persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) care exercită în mod independent o activitate economică o persoană care cedează un teren care face inițial parte din patrimoniul său personal prin încredințarea pregătirii vânzării către un operator profesionist care, în calitate de mandatar al acestei persoane, efectuează demersuri active de comercializare a terenului prin mobilizarea, în vederea acestei vânzări, a unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul acestei dispoziții.**

- 2) Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112**

**trebuie interpretat în sensul că,**

**în cadrul unei operațiuni de vânzare calificate drept activitate economică în sensul acestei directive, nu se opune să se considere drept persoană impozabilă care desfășoară o activitate economică în mod independent comunitatea legală formată din soți coproprietari dacă, față de terți, acești soți au realizat împreună operațiunea de vânzare de terenuri care aparțin acestei comunități, care constituie o activitate economică, și dacă respectiva comunitate suportă riscul economic legat**