

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ÎNCHEIERE

Dosar nr.1650/46/2013

Ședința publică de la februarie 2016

Președinte:	E A	- judecător
	I R	- judecător
	C I	- judecător
	M C O	- magistrat asistent

S-au luat în examinare recursurile declarate de C V și S.C. A S.A. împotriva Sentinței nr. din 10 aprilie 2014 a Curții de Apel Pitești – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurenta-reclamantă C V, reprezentată de avocat R B, și recurenta-intervenientă S.C. A S.A., reprezentată de avocat M G, lipsind intimatele-pârâte ANAF D G R a F P C și AJFPV.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Se prezintă referatul cauzei de către magistratul-asistent, care învederează că, la data de 16.02.2016, prin serviciul registratură, recurenta-intervenientă a depus o cerere de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție, care a fost comunicată celorlalte părți, iar, la data de 22.02.2016, intimata-pârâtă D G R F P C a depus punct de vedere asupra cererii recurente-interveniente și înscrisuri, comunicate recurentelor.

Înalta Curte acordă cuvântul părților prezente asupra cererii de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept formulate de recurenta-intervenientă S.C. A S.A.

Recurenta-intervenientă, prin avocat, solicită admiterea cererii astfel cum a fost formulată, pentru motivele expuse, pe larg, în scris. Față de susținerile din punctul de vedere formulat de intimata-pârâtă D G R F P C, referitoare la lipsa elementului de noutate, în sensul dispozițiilor art.519

Cod procedură civilă, și la faptul că Înalta Curte de Casație și Justiție s-ar fi pronunțat deja cu privire la interpretarea dispozițiilor art.127 pct.4 din Codul fiscal, precizează că interpretările și deciziile la care se face referire privesc faptul că instituțiile publice nu acționează ca persoane impozabile atunci când își realizează propriul obiect de activitate când acționează ca autorități publice, și nu privesc problema de drept pentru care solicită sesizarea completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Recurenta-reclamantă, prin avocat, arată că este de acord cu cererea formulată de recurenta-intervenientă.

Înalta Curte, în baza art. 394 Codul de procedură civilă, republicat, reține cererea spre soluționare.

ÎNALTA CURTE,

Având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitatea părților să depună concluzii scrise, în temeiul dispozițiilor art.396 din Codul de procedură civilă,

ÎN NUMELE LEGII D I S P U N E :

Amână pronunțarea la data de 10 martie 2016.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 25 februarie 2016.

Judecător

Judecător

Judecător

E. A.

I.R.

C. I.

Magistrat-asistent

M.C. O.

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

ÎNCHEIERE nr.710

Dosar nr.1650/46/2013

Ședința publică de la 10 martie 2016

Președinte:	E A	- judecător
	I R	- judecător
	C I	- judecător
	M C O	- magistrat asistent

La data de 25 februarie 2016, s-a luat în examinare cererea formulată de S.C. A SA de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție, în cauza având ca obiect recursurile declarate de C și S.C. A SA împotriva Sentinței nr. 53/F-cont din 10 aprilie 2014 a Curții de Apel Pitești – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, încheiere care face parte integrantă din prezenta încheiere, când, având nevoie de timp pentru a delibera și pentru a da posibilitatea părților să depună concluzii scrise, Înalta Curte a amânat pronunțarea la data de azi, 10 martie 2016.

ÎNALTA CURTE,

Asupra cererii de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor probleme de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție, reține următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Pitești – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta C V a solicitat, în contradictoriu cu pârâții D G R F P C și A J F P V, anularea Deciziei nr. /2013 emise de ANAF, anularea Deciziei de impunere nr. F-VL nr. /22.04.2013 emise de DGFP V, anularea Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, constatarea deductibilității TVA în sumă de 20.429.696 lei, recunoașterea dreptului reclamantei la rambursarea TVA în sumă precizată și restituirea efectivă a acestei sume, exonerarea reclamantei de la plata sumei de 169.055 lei, reprezentând obligațiile fiscale și obligarea

pârâtelor la dobânzi fiscale calculate conform art. 120 alin.(7) și art. 124 coroborat cu art. 70 din Codul de procedură fiscală.

Prin Sentința nr. din 10 aprilie 2014, Curtea de Apel Pitești a respins acțiunea reclamantei și cererea de intervenție principală formulată de S.C. A SA, ca neîntemeiate.

Împotriva acestei sentințe au formulat recurs reclamanta C V și intervenientul principal voluntar S.C. A SA.

În motivarea căii de atac, recurenta-intervenientă S.C. A SA a invocat prevederile art. 488 alin.(1) pct. 5, 6 și 8 Cod procedură civilă, solicitând admiterea recursului, casarea sentinței recurate și, pe fond, admiterea cererii de intervenție voluntară principală astfel cum a fost formulată.

A apreciat recurenta-intervenientă că instanța de fond nu a stăruit pentru a preveni orice greșeală, prin aplicarea corectă a legii, conform art.22 alin.(2) teza I din Codul de procedură civilă, hotărârea recurată necuprinzând motivele de fapt și de drept pe care se sprijină, ceea ce echivalează cu o necercetare a fondului.

Totodată, recurenta-intervenientă a solicitat, în temeiul art.267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei decizii preliminare.

A formulat, în temeiul art. 519 și urm. Cod procedură civilă, și cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Recursul reclamantei C V a fost întemeiat pe art. 488 alin.(1) pct. 5, 6 și 8 Cod procedură civilă, formulându-se, în esență, aceleași critici ca și recurenta-intervenientă.

De asemenea, recurenta-reclamantă a solicitat, în temeiul art. 267 din TFUE, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei decizii preliminare.

Prin încheierea de ședință din aprilie 2015, recursurile au fost admise în principiu, acordându-se termen la data de 29 octombrie 2015.

În ședința publică din 29 octombrie 2015, recurenta-reclamantă UAT C V a depuse cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, cu următoarele întrebări:

Întrebarea nr. 1

În sensul art.9 din Directiva TVA, o unitate administrativ teritorială care contractează lucrări de construcții pentru obiective ce vor fi utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile acționează de o manieră independentă, chiar dacă este beneficiara finanțării în proporție de peste 90% de la bugetul statului a acestor lucrări, fiind obligată să aplice dispozițiile speciale privind achizițiile publice?

Întrebarea nr. 2

În sensul dreptului european, art.13 din Directiva TVA are calitatea de persoană impozabilă o unitate administrativ teritorială (comuna) care contractează lucrări de construcții finanțate în proporție de peste 90% de la bugetul de stat, care urmează a fi utilizate pentru desfășurarea de operațiuni impozabile care pot denatura concurența, cum sunt domeniile schiabile?

Întrebarea nr. 3

În sensul dispozițiilor art.167 și urm. din Directiva TVA, dreptul european se opune dreptului de deducere al TVA aferente acestor construcții, realizate de către unitatea administrativ teritorială din surse provenite de la bugetul statului?

Prin încheierea de ședință din data de decembrie 2015, Înalta Curte a respins cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, pentru argumentele reținute în respectiva încheiere.

2. La data de 16.02.2016, recurenta-intervenientă S.C A SA a depus cererea de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție, pentru a răspunde problemei de drept privind faptul dacă, în sensul art. 127 din Codul fiscal, se poate considera că o unitate administrativ-teritorială care contractează lucrări de construcții pentru obiective finanțate din bugetul de stat și cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice, obiective utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă, având calitatea de persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză.

II. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea problemei de drept

Recurenta-intervenientă S.C. A SA a arătat că, în fapt, prin HG nr. 120/2010 privind aprobarea Listei cuprinzând programele și proiectele de investiții în turism și a surselor de finanțare a documentațiilor tehnice și a lucrărilor de execuție a programelor și obiectivelor de investiții în turism, C V a beneficiat de aprobarea și finanțarea proiectului „Dezvoltarea infrastructurii de agrement în stațiunea turistică Voineasa”.

Între C V, în calitate de achizitor, și consorțiul format din companiile A SA (liderul consorțiului) - L AG/S - P D SRL, în calitate de executant, a fost încheiat un contract de execuție pentru obiectivul de investiții „S R T”, al cărui preț a fost de lei, din care lei reprezintă valoarea lucrărilor, iar lei TVA aferentă.

La decembrie 2012, C V a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr. /12.2012 cu Q I S.R.L P, având ca obiect exploatarea în comun a infrastructurii de agrement sportiv „S R T” din stațiunea turistică.

Începând cu data de 28 decembrie 2012 C V a fost înregistrată în scopuri de TVA.

În sezonul de schi 2012/2013 C V a început exploatarea efectivă a investiției, colectând TVA aferentă serviciilor prestate, aspecte constatate de către inspectorii fiscali și consemnate în mai multe rânduri în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

La finalizarea inspecției fiscale efectuate în vederea soluționării Decontului de TVA cu opțiune de rambursare DNOR din martie 2013, nu a fost recunoscut dreptul C V de a deduce TVA în sumă de 20.429.696 lei, aferentă facturilor emise de executantul lucrărilor în cadrul derulării proiectului de investiții în perioada decembrie 2010-decembrie 2012.

După opinia organelor fiscale, activitatea desfășurată de C V nu reprezintă activitate independentă pentru următoarele motive:

- C V a acționat de o manieră dependentă față de M Dezvoltării R și T,

- decizia privind realizarea obiectivului de investiții „Dezvoltarea infrastructurii de agrement în stațiunea turistică V” a fost a Guvernului României, fiind emisă în acest sens HG nr.120/2010,

- conform prevederilor art. 2 din HG nr.120/2010, finanțarea realizării documentațiilor tehnice și a lucrărilor de execuție a programelor și obiectivelor de investiții în turism, ai căror beneficiari au fost autoritățile administrației publice locale, s-a asigurat din bugetul de stat și din bugetele locale,

- la emiterea HG nr. 120/2010 s-au avut în vedere prevederile art. 39 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.58/1998 privind organizarea și desfășurarea activităților de turism în România, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 755/2001, respectiv faptul că proiectele de investiții în turism și sursele de finanțare a documentațiilor tehnice și a lucrărilor de execuție, a programelor și obiectivelor de investiții în turism ai căror beneficiari sunt autoritățile administrației publice locale se aprobă prin hotărâre a Guvernului,

- pentru atribuirea contractului de lucrări C V a fost obligată să organizeze licitație publică prin Sistemul Electronic de Achiziții Publice, în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2006,

- în contractele de finanțare și actele adiționale încheiate cu M D R și T a fost prevăzută în mod expres valoarea totală a contractului și cât din aceasta reprezintă TVA, tocmai avându-se în vedere calitatea de persoană neimpozabilă a unității administrativ teritoriale, care în absența finanțării și a taxei nu ar fi putut achita obligația totală față de furnizor,

- potrivit prevederilor art.145-147 din Codul fiscal, au dreptul la deducerea TVA doar persoanele impozabile, iar potrivit art.127 alin.(4) din Codul fiscal, instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice constând în urmărirea și realizarea investițiilor finanțate integral din surse bugetare pentru obiective de interes public național

- aprobarea finanțării s-a făcut diferit față de finanțările întâlnite la persoane impozabile care acționează de o manieră independentă din punct de vedere al TVA, în componentele de finanțare ale proiectului fiind incluse distinct sume pentru finanțarea TVA datorată de furnizor,

- pentru a nu se produce distorsiuni concurențiale în raport cu alte persoane care desfășoară activitate similară (agenți economici sau autorități publice locale în mod individual sau în parteneriate), C V este persoană impozabilă pentru activitatea de exploatare a obiectivului de investiții „dezvoltarea infrastructurii de agrement în stațiunea turistică Voineasa”.

În opinia recurentei-interveniente S.C. A SA, finanțarea de la bugetul de stat a obiectivului de investiții al C V, nu conduce la dependența comunei de ministerul prin bugetul căruia a fost asigurată finanțarea.

În mod evident organele fiscale confundă reglementările fiscale care conferă unei entități calitatea de persoană impozabilă din punctul de vedere al TVA cu reglementările speciale referitoare la finanțarea proiectelor de infrastructură în turism.

Scopul explicit pentru care a fost adoptată HG nr.120/2010 a fost acela de a stabili Lista cu instituțiile/autoritățile publice care vor beneficia de fonduri din partea Guvernului României prin M D R T, pentru investiții în infrastructura în turism (la poz. din Anexa nr. se găsește C V cu proiectul de dezvoltare a infrastructurii de agrement în stațiunea V).

Finanțarea se asigură și din bugetul de stat, însă, organizarea proiectului, întocmirea documentației necesare, încheierea contractelor cu executanții (proiectanți, constructori, etc.) este în sarcina exclusivă a autorității publice locale [art. alin.() din HG nr.120/2010] aceasta răspunzând direct pentru modul de utilizare a sumelor alocate [art.alin.() din Hotărârea Guvernului nr. 120/2010].

Pentru derularea proiectului S R T, C V a încheiat două contracte: un contract pentru execuție (cu A S A) și unul pentru exploatare (contractul de asociere în participațiune cu Q I SRL), contracte supuse dreptului comun (legislației civile).

Din analiza Hotărârii Guvernului nr. 120/2010 rezultă că prin acest act normativ au fost reglementate criterii pe baza cărora se acordau finanțările pentru derularea proiectelor de infrastructură în turism.

Pe de altă parte, calitatea în care a acționat C V este de persoană independentă, atât în raport cu finanțarea primită, cât și în raport cu companiile private cărora le-a atribuit realizarea efectivă a Proiectului S R T.

În sensul caracterului independent al activității desfășurate de către C V în cadrul derulării Proiectului S R T este și adresa nr. / .03.2013 a D G de S a P B din M F P, în care se concluzionează astfel: „Având în vedere cele menționate mai sus, precizăm că Ministerul Finanțelor Publice nu se poate implica în relațiile contractuale pe care le au autoritățile administrației publice locale cu diverși furnizori și prestatori de servicii”.

Raportat la criteriul referitor la distorsionarea concurenței, prevăzut de art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, astfel de activități sunt desfășurate în zone turistice de agrement similare celei din Stațiunea V (B, V P, Straja, A) de către agenți economici și chiar de către autoritățile publice locale, singure sau în parteneriate similare celui existent între C V și Q I SRL, calitatea în care acele persoane acționează fiind cea de persoane impozabile.

În conformitate cu prevederile art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, din perspectiva TVA, C V sa are calitatea de persoană impozabilă pentru activitatea desfășurată în cadrul derulării Proiectului S R T, având în vedere că tratarea acesteia ca persoană neimpozabilă ar putea produce distorsiuni concurențiale față de alți operatori, care acționează ca persoane impozabile pentru activități similare.

Nu în ultimul rând, trebuie avut în vedere faptul că, anterior inspecției fiscale, la data de 28 decembrie 2012, C V a fost înregistrată în scop de TVA.

Cel de-al doilea criteriu impus de textul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal este cel legat de natura economică a activităților desfășurate de către persoana impozabilă, iar la alin. (2) sunt enumerate exemplificativ astfel de activități economice, la aceste dispoziții legale făcând trimitere și definiția de la art. 125¹ alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal.

Și acest criteriu a fost îndeplinit de C V, activitățile realizate în calitate de beneficiar fiind reprezentate de achiziții de bunuri și servicii de la cei doi contractori (executantul lucrărilor și asociatul în participațiune); în calitate de prestator, începând din sezonul de schi 2012-2013, C V exploatează efectiv investiția prin colectarea TVA aferentă serviciilor prestate (acces în zona domeniului schiabil, comision facturat către asociatul în participațiune conform contractului de asociere), aspecte constatate de către organele fiscale.

Faptul că dreptul de deducere a TVA există și poate fi exercitat în cazul instituțiilor publice - persoane impozabile - pentru proiecte de investiții finanțate din bugetul de stat este confirmat inclusiv de dispoziții legale speciale, cum este cazul art.26 din OUG nr.34/2009 privind rectificarea bugetara pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, potrivit căruia TVA dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în cursul anului fiscal, se utilizează pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții, iar la încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice.

A concluzionat recurenta-intervenientă că soluționarea pe fond a prezentei cauze depinde de lămurirea problemei de drept dacă, în sensul art. 127 din Codul fiscal, se poate considera că o unitate administrativ teritorială care contractează lucrări de construcții pentru obiective finanțate din bugetul de stat și cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice, obiective utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă, având calitatea de persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA aferente lucrărilor în cauză.

Intimata-pârâtă, a depus concluzii scrise, pentru termenul din 25 februarie 2016, solicitând respingerea cererii formulate de intervenienta S.C. A SA de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție, apreciind că nu sunt incidente prevederile art. 519 Cod procedură civilă.

A arătat că această chestiune nu este nouă, Înalta Curte de Casație și Justiție pronunțându-se prin Decizia nr. /2011 cu privire la calitatea de persoană impozabilă, reținând că, potrivit art. 127 pct. 4 Cod fiscal, „instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care

sunt desfășurate în calitate de autorități publice...”, excepția prevăzută expres de lege vizând activitățile care ar produce distorsiuni concurențiale, ori acele activități la care fac trimitere alineatele 5 și 6 ale aceluiași articol.

Analizând ipoteza în care activitatea reclamantei constituie o „distorsiune concurențială”, prin prisma Adresei din noiembrie 2009 emisă de C C, Curtea a reținut că, până la aderarea României la UE, cadrul legislativ național în materie de ajutor de stat a fost reprezentat de Legea nr. 143/1996, abrogată la data de 1 ianuarie 2007, când a intrat în vigoare OUG nr. 117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat și că scutirea la plata unei taxe datorată de reclamanta S.C.D.P. F la bugetul consolidat al statului poate intra sub incidența reglementărilor privind ajutorul de stat în condițiile în care sunt îndeplinite criteriile prevăzute de art. 87 alin. (1) din TCE, respectiv pentru perioada anterioară datei de 1 ianuarie 2007, precum și de art. 2 din Legea nr.143/1996, în condițiile de autorizare de către C C.

Anterior aderării la UE, C C, în calitate de autoritate națională competentă în materia autorizării ajutoarelor de stat, a emis în anul 2005 Deciziile nr. și nr. din 28 decembrie 2005 privind schema de ajutor de stat aplicabilă unităților de cercetare - dezvoltare și respectiv schema de ajutor conținută de P C de E - CEEX.

În mod cert reclamanta a beneficiat de ambele scheme de ajutor atât în calitate de unitate de cercetare - dezvoltare cât și datorită Programului CEEX.

Mai arată intimata-pârâtă că o altă decizie a Înaltei Curți de Casație și Justiție este Decizia nr. 1055 din 25 februarie 2010, potrivit căreia o instituție publică de interes național, cu personalitate juridică, realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, pentru activitățile specifice din structura ei pentru care utilizează sistemul de contribuții și plăți, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere - nu beneficiază de dreptul de deducere TVA pentru activitățile finanțate integral de la bugetul de stat pentru obiective definite ca fiind de interes național, pentru aceste activități neavând, potrivit dispozițiilor art.127 alin.(4) din Codul fiscal, calitatea de persoană impozabilă.

Mai arată că trimiteri cu privire la art.127 din Codul fiscal se fac și în cuprinsul Deciziei nr.3554/2013 pronunțate în Dosarul nr. 13233/86/2012, reținându-se ce se înțelege prin persoană impozabilă, sfera de aplicare a dreptului de deducere TVA.

Apreciază intimata-pârâtă că legislația națională este clară, previzibilă și impune o anumită conduită fiscală contribuabililor, de la care

nu se poate deroga. Chestiunea pusă în discuție poate cădea în sarcina completului legal constituit fiind aduse suficiente argumente în susținerea aplicării art.127 Cod fiscal fiind practice dezlegarea pricinii de față.

A mai invocat intimata-pârâtă și Decizia Plavosin nr. 38 a Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțate în Dosarul nr. 710/59/2010, care face o interpretare a principiilor în materie fiscală.

III. Punctul de vedere al instanței

Prin cererea de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor probleme de drept al Înaltei Curți, recurenta-intervenientă S.C. A. SA a solicitat a se aprecia dacă în sensul art. 127 din Codul fiscal, se poate considera că o unitate administrativ-teritorială care contractează lucrări de construcții pentru obiective finanțate din bugetul de stat și cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice, obiective utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă, având calitatea de persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză.

Normele juridice relevante. Art. 127 din Codul fiscal (în forma în vigoare la data formulării acțiunii): „(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

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

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

(4) Instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce

distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6).

(5) Instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.

(6) Instituțiile publice sunt, de asemenea, persoane impozabile pentru următoarele activități:

- a) telecomunicații;
- b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- c) transport de bunuri și de persoane;
- d) servicii prestate în porturi și aeroporturi;
- e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- f) activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- g) depozitarea;
- h) activitățile organismelor de publicitate comercială;
- i) activitățile agenților de călătorie;
- j) activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare;
- k) operațiunile posturilor publice de radio și televiziune.

(7) Prin excepție de la prevederile alin. (1), orice persoană care efectuează ocazional o livrare intracomunitară de mijloace de transport noi va fi considerată persoană impozabilă pentru orice astfel de livrare.

(8) În condițiile și în limitele prevăzute în norme, este considerat drept grup fiscal unic 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.

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de *tip joint venture, consortium* sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune”.

Admisibilitatea sesizării

Așa cum s-a arătat, obiectul sesizării privește norme juridice de care depinde soluționarea cauzei.

Problema de drept este dificilă, întrucât aduce în discuție calificarea, din punctul de vedere al TVA, a unității administrativ-teritoriale care contractează lucrări de construcții pentru obiectivele finanțate din bugetul de stat, cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice.

Problema de drept este nouă, iar jurisprudența invocată de intimata DGRFP C nu are legătură cu pricina de față.

Prin Decizia nr.940/ 16.02.2011, Înalta Curte s-a pronunțat cu privire la situația fiscală a instituțiilor care desfășoară activități comerciale în vederea valorificării eficiente a rezultatelor cercetării-dezvoltării și a produselor realizate cu parteneri externi și interni pe baze contractuale.

Prin Decizia nr.1055/ 25.02.2010, Înalta Curte de Casație și Justiție a constatat că Administrația Națională Apele Române nu are drept de deducere a TVA pentru activitățile destinate în exclusivitate activităților specifice de interes național și social, lucrări finanțate din credite bugetare.

Decizia nr.3554/ 21.03.2013 a Înaltei Curți privește o societate comercială, precum și încadrarea tarifară a solventului produs de aceasta.

Decizia Plavoșin invocată de intimată și reținută de Înalta Curte în cuprinsul Deciziei pronunțate în Dosarul nr.710/59/2010 are în vedere alte aspecte ale deducerii TVA cu referire la calificarea persoanelor fizice în anumite situații, ca fiind plătitoare de TVA.

Opinia instanței

În opinia instanței se apreciază că, și în ipoteza în care finanțarea proiectului de investiții S R T s-a realizat din surse financiare, parțial de la MI DT și parțial din venituri proprii, unitatea administrativ-teritorială a acționat de o manieră independentă, este persoana impozabilă și are drept de deducere a TVA.

Finanțarea de la bugetul de stat, prin MDT nu conduce la existența vreunei dependențe între Comuna Voineasa și autoritatea centrală.

În sprijinul acestei soluții este interpretarea oferită de CJUE în speța C 74/08, PARAT A C, conform căreia „... se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea TVA aferentă decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții”.

În legislația națională nu există limitări ale dreptului de deducere a TVA în această situație și, prin urmare, o interpretare a textului care să aibă efect de limitare a acestui drept nu este permisă.

Astfel, Codul fiscal nu prevede nicio condiție care să restrângă dreptul de deducere în situația în care lucrările aferente au fost efectuate cu fonduri obținute în temeiul HG nr.120/2010.

Exercitarea dreptului de deducere este independentă de finanțarea parțială a proiectului, mai ales că valoarea acesteia este inferioară valorii fără TVA a proiectului.

Sumele vândute la bugetul de stat pentru plata TVA aferentă facturilor emise de executant se întorc la bugetul de stat sub forma TVA colectată de executant.

Întocmirea documentației tehnice și realizarea infrastructurii nu poate conduce la interpretarea art.127 Cod fiscal, în sensul că autoritatea administrativ-teritorială a desfășurat activitatea în calitate de autoritate publică și ulterior, pentru exploatarea investiției, devine persoană impozabilă.

Chiar și în ipoteza în care s-ar aprecia că se desfășoară activitatea în calitate de autoritate publică, o atare situație conduce în mod evident la denaturarea concurenței (efectivă sau potențială).

Un argument în plus în susținerea acestei opinii îl reprezintă adresa nr.729/24.04.2012 emisă de Ministerul Finanțelor Publice și Decizia nr.167/31.07.2013 emisă de DGFP Hunedoara (filele 345-348, 350-361, dosar fond), care sunt în sensul interpretării sus-menționate.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:**

Admite cererea de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor probleme de drept al Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la următoarea chestiune de drept:

„Dacă, în sensul art.127 din Codul fiscal, se poate considera că o unitate administrativ-teritorială care contractează lucrări de construcții pentru obiective finanțate din bugetul de stat și cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice, obiective utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă,

având calitatea de persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză.”

Suspendă cauza până la soluționarea sesizării.

Pronunțată în ședință publică azi, 10 martie 2016.

JUDECATOR,
E.

JUDECATOR,
I.R

JUDECATOR,
C.I

MAGISTRAT ASISTENT,
M.C.O