

Versiune anonimizată

C-716/18 – 1

Cauza C-716/18

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

14 noiembrie 2018

Instanța de trimitere:

Curtea de Apel Timișoara (România)

Data deciziei de trimitere:

1 noiembrie 2018

Reclamant:

CT

Pârâte:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin –
Serviciul inspecție persoane fizice

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –
Serviciul soluționare contestații 1

Înregistrat în registrul Curții de Justiție sub nr.1096825..... Luxemburg,
1 6 NOV. 2018 pentru Grefier,
Fax / E-mail : Depus la :15/11/18..... Ramona I. Șereș Administrator

[OMISSIS]

ÎNCHEIERE

Ședința publică din 01.11.2018

[OMISSIS]

Pe rol se află soluționarea recursului declarat de reclamantul CT, împotriva sentinței civile [din] [OMISSIS] 26.03.2018, pronunțată de Tribunalul Timiș [OMISSIS], în contradictoriu cu pârătele intimate Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție fiscală persoane fizice și

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1.

[OMISSIS]

CURTEA,

[OMISSIS]

I. Obiectul litigiului. Fapte pertinente

- 1 Tribunalul Timiș a fost sesizat [OMISSIS] cu [o cerere] [OMISSIS] prin care reclamantul CT a solicitat ca, în contradictoriu cu pârâții Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul inspecție fiscală persoane fizice (numită în continuare A.J.F.P. Caraș-Severin) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1 (numită în continuare D.G.R.F.P. Timișoara), să se dispună, în principal, anularea deciziei de impunere a reclamantului, emisă de A.J.F.P. Caraș-Severin, prin care, între altele, s-a stabilit în sarcina sa taxă pe valoarea adăugată (numită în continuare TVA) suplimentară în sumă de 95 184 de lei, precum și a deciziei emise de D.G.R.F.P. Timișoara, pentru soluționarea contestației formulate împotriva deciziei de impunere, exonerarea sa de la plata sumei de 95 184 de lei, reprezentând TVA suplimentar, pentru care s-a respins contestația administrativă, restituirea sumei achitate de acesta pe baza deciziei de impunere și obligarea pârâtelor la plata dobânzii fiscale de la data stingerii prin plată a TVA stabilit suplimentar prin decizia de impunere, până la data restituirii sau a compensării acestei sume.
- 2 Atrăgând atenția asupra faptului că obiect al inspecției fiscale l-a constituit doar activitatea sa ca persoană fizică, iar nu ca profesionist, în diversele forme de exercitare a profesiilor pentru care este autorizat, reclamantul CT susține în esență că în calculul cifrei de afaceri obținute ca persoană fizică în anul 2012 nu puteau fi incluse veniturile aferente operațiunii de închiriere a unui bun imobil, situat în [adresa imobilului în discuție], pe care îl deține în coproprietate cu alte persoane, că, excluzând aceste venituri din calcul, cifra [OR 2] de afaceri nu ar fi depășit plafonul reglementat în cadrul regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, astfel încât nu îi revenea obligația de înregistrare în scopuri de TVA și nici obligația de a colecta taxa, cu privire la care s-a emis decizia de impunere atacată în cauză.
- 3 Acesta arată că, în opinia sa, închirierea bunului imobil poate fi calificată ca „activitate economică”, în sensul TVA-ului, fiind desfășurată de o persoană impozabilă, cu caracter de continuitate, însă reprezintă o „operațiune accesorie activității principale”, în sensul prevederilor articolului 152 alineatul (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (numită în continuare Codul fiscal), coroborate cu prevederile de la punctul 47 alineatul (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/[2004] (numite în

continuare Normele metodologice), date pentru aplicarea articolului 147 din Codul fiscal.

- 4 Acesta susține că, în speță, operațiunea de închiriere trebuie calificată ca fiind accesorie activității principale întrucât îndeplinește toate condițiile impuse cumulativ de punctul 47 alineatul (3) din Normele metodologice, respectiv:
 - pentru realizarea sa reclamantul nu a alocat resurse tehnice privind utilizarea unor echipamente ori personal, fiind pus la dispoziția chiriașului doar spațiul;
 - închirierea nu este legată direct de activitatea economică principală desfășurată, corespunzătoare profesiilor liberale, nici chiar de cea pentru care acesta a obținut certificatul de înregistrare fiscală la data de 18.12.2008, pentru obiectul de activitate „Activități de contabilitate și audit financiar, consultant în domeniul fiscal” – cod CAEN 6920;
 - nu au fost realizate achiziții pentru desfășurarea acestei operațiuni, nici măcar pentru servicii de utilități, toate cheltuielile legate de utilizarea spațiului fiind stabilite în sarcina chiriașului; în consecință, nu a fost dedus TVA-ul aferent unor astfel de achiziții.
- 5 În opinia reclamantului, în aplicarea dispozițiilor articolului 152 alineatul (2) din Codul fiscal este exclus ca o persoană impozabilă să aibă mai multe activități principale, [astfel] că, în scopul stabilirii cifrei de afaceri este necesară delimitarea activității sale principale ca fiind cea desfășurată cu caracter curent și permanent în calitate de persoană impozabilă, iar în cazul existenței unor operațiuni scutite fără drept de deducere [cum este cea de închiriere de bunuri imobile, potrivit articolului 141 alineatul (2) litera e) din Codul fiscal], trebuie să se stabilească dacă acestea reprezintă ori nu o prelungire a activității economice principale.
- 6 Susține astfel că în speță activitatea sa economică principală o constituie cea pentru care a dobândit la data de 18.12.2008 codul de înregistrare fiscală, și anume activitatea de contabilitate și audit financiar, consultantă în domeniul fiscal, corespunzătoare cod CAEN 6920, întrucât aceasta corespunde studiilor absolvite și activității sale practice, experiența acumulată în acest domeniu fiind utilizată și pentru exercitarea profesiilor de practician în insolvență, avocatură ori pentru publicarea unor lucrări de specialitate, apărând [ca] lipsită de relevanță pentru determinarea acesteia ponderea veniturilor obținute din diversele profesii în anul fiscal de referință, pentru care s-a determinat cifra de afaceri, în scopul verificării existenței obligației de înregistrare ca plătitor de TVA, fiind necesar, în orice caz, ca aceste venituri să fie analizate și la nivelul întregii perioade supuse verificării în cursul inspecției fiscale, pentru a se observa că, luate în considerare astfel, veniturile din activitatea de consultantă fiscală și expertiză contabilă le depășesc pe cele din activitatea de practician în insolvență, acestea fiind preponderente în anul 2012 doar ca urmare a onorariului încasat în urma vânzării a unui imobil aparținând unui debitor aflat în procedura de insolvență, operațiunea având, așadar, caracter ocazional.

- 7 Acesta afirmă că în speța dedusă judecății, pentru determinarea existenței unui raport de accesorialitate a operațiunii de închiriere, este necesar să fie luată în considerare activitatea sa economică în ansamblu, desfășurată în cadrul tuturor profesiilor liberale, ca fiind principală și concluzionează că operațiunea de închiriere trebuie calificată ca fiind accesorie acesteia, întrucât îndeplinește toate condițiile impuse cumulativ de punctul 47 alineatul (3) din **[OR 3]** Normele metodologice, identificate în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, invocând interpretările formulate de aceasta în hotărârile preliminare din cauzele C-174/08 NCC, Construction Damnark, C-98/07, Nordania Finans [și] BG Factoring, și C-77/01, EDM.
- 8 În apărare, prin întâmpinările depuse la dosar, pârâtele A.J.F.P. Caraș-Severin și D.G.R.F.P. Timișoara au arătat că, în cursul lunii iulie 2012, reclamantul CT, contribuabil persoană fizică, a realizat o cifră de afaceri în sumă de 223 457 de lei, depășind plafonul de scutire de 65 000 de euro, respectiv 220 000 de lei, prevăzut la articolul 152 alineatul (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care era obligat să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, conform articolului 153 alineatul (1) litera b) din Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data la care a depășit plafonul de scutire, respectiv până la data de 10.08.2012, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2012.
- 9 S-a arătat că persoana fizică CT are calitatea de persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate, de consultanță fiscală, de expert în contabilitate și audit financiar, practician în insolvență și drepturi de proprietate intelectuală – drepturi de autor, inclusiv cea de închiriere a imobilului mai sus identificat [închirierea fiind activitate scutită de TVA fără drept de deducere, pe baza articolului 141 alineatul (2) litera e) din Codul fiscal], precum și că activitatea de închiriere nu poate fi considerată accesorie unei activități principale, conform punctul 47 alineatul (3) din Normele metodologice, astfel încât veniturile generate de aceasta să fie excluse din calculul cifrei de afaceri.
- 10 Pârâtele au învederat că în anul 2012, în care s-a considerat că reclamantul a depășit plafonul de scutire la plata TVA, acesta a obținut 69 % din totalul veniturilor realizate din activitatea de practician în insolvență, 17 % – din închirierea bunului imobil și 14 % – din activitatea de expertiză contabilă și consultanță în domeniul fiscal, astfel încât nu s-ar putea considera că aceasta din urmă ar constitui activitatea principală, iar raportat la profesia de practician în insolvență (pe care acestea o consideră a fi activitatea principală, datorită ponderii veniturilor), nu este îndeplinită condiția prevăzută de punctul 47 alineatul (3) litera b) din Normele metodologice, ca operațiunea de închiriere să nu fie direct legată de activitatea principală (de vreme ce sediul profesional al reclamantului este stabilit în imobilul închiriat, pentru această profesie).
- 11 În apărare se mai arată că operațiunea supusă analizei nu îndeplinește nici condiția impusă de punctul 47 alineatul (3) litera c) din Normele metodologice, întrucât imobilul a fost achiziționat în schimbul unei sume considerabile, doar pentru a fi

închiriat, astfel încât achiziția realizată în scopul operațiunii nu este nesemnificativă.

- 12 Organele fiscale invocă în sprijinul poziției lor jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene din cauza C-62/12, Kostov, pentru a sublinia că eventualul caracter ocazional al unor operațiuni, la care se referă reclamantul CT, nu este relevant pentru determinarea sferei de aplicare a TVA-ului.
- 13 Prin sentința civilă [OMISSIS] din 26.03.2018, Tribunalul Timiș a respins cererea de chemare în judecată formulată de reclamant, reținând că activitatea principală a acestuia în anul 2012 a fost cea de practician în insolvență, raportat la ponderea veniturilor pe care aceasta le-a furnizat, în ansamblul veniturilor încasate de reclamant din toate profesiile exercitate, că nu sunt îndeplinite condițiile pentru ca operațiunea de închiriere a imobilului să fie considerată „operațiune accesorie”, față de această activitate principală, întrucât închirierea imobilului se analizează în sine ca o activitate economică principală, conform articolului 127 alineatul (2) din [OMISSIS] Codul fiscal, noțiunea incluzând și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Tribunalul a constatat că toate activitățile economice desfășurate de reclamant și reținute în raportul de inspecție fiscală intră sub incidența dispozițiilor articolului 127 alineatul (2) din Codul fiscal, astfel încât în mod corect pârâta a stabilit cifra de afaceri a acestuia în anul 2012 prin luarea în calcul și a veniturilor obținute din închirierea imobilului deținut în coproprietate, determinând **[OR 4]** astfel că a fost depășit plafonul de scutire aplicabil pentru regimul special de scutire de la plata TVA-ului, reglementat de articolul 152 din Codul fiscal, și stabilind obligația suplimentară de plată a TVA-ului aferent perioadei începute la 01.09.2012, când reclamantul trebuia să devină plătitor al taxei, existente până la 30.06.2016, când s-a efectuat inspecția fiscală.
- 14 Curtea de Apel Timișoara a fost sesizată [OMISSIS] cu cererea de recurs [OMISSIS] prin care reclamantul CT a solicitat casarea sentinței astfel adoptate de Tribunalul Timiș și admiterea acțiunii sale de anulare a deciziei de impunere și a deciziei de soluționare a contestației administrative. În fața Curții de Apel, părțile litigante își mențin susținerile referitoare la sensul noțiunilor de „activitate principală” și „operațiune accesorie”.

Asupra situației de fapt, se rețin următoarele:

- 15 Reclamantul CT este cadru didactic universitar, din anul 1988, însă desfășoară și mai multe profesii liberale, respectiv:
 - (a) profesia de expert contabil, începând din 2010;
 - (b) profesia de consultant în domeniul fiscal, din anul 2007;
 - (c) profesia de practician în insolvență, începând cu anul 2010;

(d) din anul 2004 și până la începutul lunii aprilie 2017, reclamantul a exercitat profesia de avocat în cadrul unei societăți civile profesionale de avocați, la care a avut calitatea de asociat, iar în anul 2017 și-a înființat propriul cabinet individual de avocat;

(e) reclamantul obține ocazional și venituri din drepturi de autor, ce provin din publicarea de articole în reviste de specialitate juridică sau de cărți și tratate.

- 16 Potrivit legislației din România, acesta a dobândit un singur cod de înregistrare fiscală, atribuit la data de 18.12.2008, pentru obiectul de activitate „Activități de contabilitate și audit financiar, consultant în domeniul fiscal” – cod CAEN 6920, corespunzător, așadar, profesiilor de consultant în domeniul fiscal și de expert contabil.
- 17 În vederea exercitării acestor profesii, reclamantul a declarat diferite sedii profesionale, majoritatea la adresa la care își are stabilit domiciliul ca persoană fizică, doar sediul cabinetului individual de practician în insolvență este înregistrat la adresa imobilului în discuție. Acesta subliniază totuși că imobilul în cauză nu a făcut niciodată parte din patrimoniul de afecțiune al profesionistului CT (nefiind, așadar, destinat desfășurării activităților profesionale ale acestuia, ca persoană fizică, potrivit articolelor 31 și 33 din Codul civil) și că nu deduce cheltuieli și TVA legate de funcționarea acelui imobil, sediul cabinetului său individual de insolvență fiind doar declarat la acea adresă, în vederea eliberării atestatelor profesionale impuse de legea română.
- 18 Începând cu anul 2007, până în prezent, reclamantul obține venituri din închirierea acelui bun imobil, [OMISSIS] deținut în proprietate comună cu o altă persoană. Bunul a fost închiriat către Associated Business Advisors Societate cu Răspundere Limitată (numită în continuare A.B.A. SRL), persoană juridică înființată în anul 2001, la care reclamantul este asociat și administrator. Această persoană juridică, înregistrată în scopuri de TVA, are declarat sediul social în imobilul astfel închiriat și desfășoară la sediu, între altele, activități de consultanță și afaceri pentru management, de contabilitate și audit financiar și de consultanță în domeniul fiscal, având ca obiect principal de activitate declarat „Activități de consultanță pentru afaceri și management” – cod CAEN 7022.
- 19 În anul 2016, reclamantul a fost supus unei inspecții fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, la finalizarea căreia organul fiscal A.J.F.P. Caraș-Severin a constatat că, în cursul anului 2012, reclamantul ar fi depășit plafonul cifrei de afaceri de 220 000 de lei (65 000 de euro), instituit pentru aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, motiv pentru care ar fi avut obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă și a procedat la determinarea TVA-ului pe care reclamantul ar fi trebuit să îl plătească de la data la care ar fi trebuit să obțină înregistrarea în scop de TVA (01.09.2012), până la momentul inspecției [OR 5] fiscale, 30.06.2016, fiind stabilit astfel TVA de plată în cuantum total de 95 184 de lei, sumă pe care acesta a achitat-o până la sfârșitul lunii martie 2017. La

finalul inspecției fiscale, reclamantul a fost înregistrat din oficiu ca plătitor de TVA.

- 20 Pentru a stabili că reclamantul a depășit cifra de afaceri de 220 000 de lei (65 000 de euro), organul fiscal a luat în considerare veniturile obținute de acesta din profesiile libere de consultant fiscal, expert contabil și practician în insolvență, veniturile obținute din drepturile de autor, dar și cele rezultate din închirierea unei părți din imobilul coproprietate personală. Nu au fost incluse în calcul veniturile salariale obținute în calitate de profesor și nici cele obținute din activitatea de avocat, care deja erau supuse TVA-ului în cadrul societății civile profesionale de avocați la care era asociat, reglementată de dreptul intern ca formă de exercitare a profesiei fără personalitate juridică.
- 21 Organul de inspecție fiscală a considerat că în anul 2012 activitatea principală a reclamantului a fost cea de practician în insolvență, dată fiind ponderea veniturilor furnizate de aceasta în comparație cu totalul veniturilor obținute din întreaga activitate economică, precum și că închirierea bunului imobil nu ar putea fi calificată ca „operațiune accesorie” acelei activități, pentru a fi exclusă de la calculul cifrei de afaceri în anul menționat. S-a reținut astfel că, în perioada supusă verificării, 01.01.2011-30.06.2016, reclamantul CT a obținut următoarele venituri:

	Anul 2011	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Anul 2016
Practician în insolvență	9 450 de lei	180 812 lei	42 603 lei	32 682 de lei	45 756 de lei	11 486 de lei
Expert contabil	25 432 de lei	15 904 lei	23 513 lei	38 542 de lei	24 297 de lei	6 000 de lei
Consultant fiscal	10 375 de lei	21 685 de lei	3 087 de lei	6 300 de lei	134 536 de lei	17 232 de lei
Proprietate intelectuală	0 lei	0 lei	3 196 de lei	13 539 de lei	0 lei	0 lei
Închiriere	45 225 de lei	45 741 de lei	65 718 lei	44 065 de lei	40 128 de lei	24 683 de lei
Total venituri	90 482 de lei	264 142 de lei	138 117 lei	135 128 de lei	244 717 lei	59 401 lei

- 22 Împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care a fost stabilit TVA suplimentar, reclamantul a formulat contestație administrativă prealabilă, care a fost respinsă în cea mai mare parte prin decizia din 22.08.2017 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, fiind considerate neîntemeiate susținerile acestuia referitoare la greșita stabilire a cifrei de afaceri pentru anul 2012.
- 23 Reclamantul a formulat acțiunea în contencios administrativ, înregistrată în prezentul dosar, pentru a contesta actul de impunere emis împotriva sa, împreună cu raportul de inspecție fiscală, precum și decizia de soluționare a contestației administrative.

II. Dispoziții naționale aplicabile în speță. Jurisprudență națională relevantă

24 Dreptul material aplicabil în cauză este cuprins în:

– **Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003** [OMISSIS] modificată și completată prin Legea nr. 343/2006 [OMISSIS], care, în titlul VI, a transpus în dreptul intern, între altele, Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [OMISSIS] [OR 6] [OMISSIS] [;]

– **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, aprobate prin Hotărârea nr. 44 din 22 ianuarie 2004, [OMISSIS] modificată și completată prin Hotărârea nr. 670 din 4 iulie 2012 [OMISSIS] [și]

– **Codul civil, aprobat prin Legea nr. 287/2009 din 17 iulie 2009**, republicată [OMISSIS], respectiv:

Articolul 126 din Codul fiscal

„Operațiuni impozabile

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143–144¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

Articolul 127 din Codul fiscal:

„Persoane impozabile și activitatea economică

(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.”

Articolul 141 din Codul fiscal:*„Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

....

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

[OMISSIS]”

Articolul 152 din Codul fiscal:*„Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici*

1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al [OR 7] 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, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

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

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

Articolul 153 din Codul fiscal:*„Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]

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

– Punctul 61 alineatul (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea articolului 152 Cod fiscal:

„(1) În sensul art. 152 alin. (2) din Codul fiscal, o operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la pct. 47 alin. (3).”

– Punctul 47 alineatul (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal date în aplicarea articolului 147 Cod fiscal:

„(3) O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a. realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;

b. operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și

c. suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii sunt ne semnificative.”

Articolul 31 din Codul civil

„Patrimoniul. Mase patrimoniale și patrimonii de afectare [OR 8]

(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.

(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectări numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.

(3) Patrimoniile de afectare sunt [OMISSIS] cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii.”

Articolul 33 din Codul civil

„Patrimoniul profesional individual

(1) Constituirea masei patrimoniale afectate exercitării în mod individual a unei profesii autorizate se stabilește prin actul încheiat de titular, cu respectarea condițiilor de formă și de publicitate prevăzute de lege.”

- 25 Cu privire la aceste dispoziții legale, nu s-au identificat soluții jurisprudențiale ale instanțelor naționale, în sensul interpretării noțiunilor de „activitate principală” și „operațiune accesorie”.

III. Dispoziții ale dreptului Uniunii Europene relevante în cauză

- 26 Instanța apreciază că în cauză sunt aplicabile dispozițiile din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, [OMISSIS] dispoziții care au fost transpuse în dreptul național prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

Articolul 9 alineatul (1) din directivă:

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

Articolul 287 din directivă:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în monedă națională al următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

18. România: 35 000 EUR¹.”

(¹Plafon majorat la 65 000 de euro, începând cu 1 iulie 2012, în temeiul Deciziei de punere în aplicare 2012/181/UE a Consiliului din 26 martie 2012 de autorizare a României de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 287 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în JO L 92 din data de 30 martie 2012)

Articolul 135 din directivă:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[OMISSIS]

(l) leasingul sau închirierea de bunuri imobile.” [OR 9]

Articolul 288 din directivă:

„Cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului prevăzut în prezenta secțiune se constituie din următoarele sume, exclusiv TVA:

1. valoarea livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, în măsura în care sunt impozitate;
2. valoarea operațiunilor care sunt scutite, cu dreptul de deducere a TVA achitată în stadiul anterior, în temeiul articolelor 110 sau 111, articolului 125 alineatul (1), articolului 127 sau articolului 128 alineatul (1);
3. valoarea operațiunilor care sunt scutite în temeiul articolelor 146-149 și articolelor 151, 152 sau 153;
4. valoarea operațiunilor imobiliare, operațiunilor financiare prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g) și valoarea serviciilor de asigurare, cu excepția cazului în care aceste operațiuni au caracterul de operațiuni accesorii.

Cu toate acestea, cesiunile de active fixe corporale sau necorporale ale unei întreprinderi nu se iau în considerare în scopul calculării cifrei de afaceri.”

III. Motivele ce au determinat instanța să înainteze cererea de hotărâre preliminară

- 27 Reclamantul CT a formulat [OMISSIS] o cerere de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, apreciind că atâta timp cât Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu a pronunțat nicio hotărâre cu caracter interpretativ în ceea ce privește noțiunea de „operațiuni accesorii” reglementată de prevederile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva TVA, iar Curtea de Apel Timișoara, Secția de contencios administrativ și fiscal este instanță națională ale cărei decizii nu sunt supuse niciunei căi de atac în dreptul intern, se impune sesizarea CJUE pentru a se obține o interpretare a legislației Uniunii referitoare la sensul noțiunii menționate.
- 28 Pârâta D.G.R.F.P. Timișoara a opinat că sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene nu ar fi necesară, întrucât întrebările formulate de reclamant vizează articolul 9 din Directiva 2006/112 [OMISSIS], articol care a fost deja analizat de către Curte în cauza C-62/12, Kostov, interpretarea realizată fiind relevantă în împrejurările de fapt din prezenta cauză.
- 29 Problema de drept dezbătută în cauză este dacă operațiunea de închiriere a imobilului realizată de către reclamant reprezintă o „operațiune accesorie activității principale” în sensul Directivei TVA și, în consecință, dacă veniturile

obținute din această operațiune trebuie luate în considerare în vederea calculării cifrei de afaceri în funcție de care se determină obligația persoanelor impozabile de a se înregistra în scopuri de TVA, în împrejurările de fapt ale speței.

- 30 Asupra problemei de drept incidente în speță, părțile au opinii diferite, iar determinarea sensului noțiunilor din legislația Uniunii Europene va contribui la soluționarea litigiului, permițând a se stabili dacă organul fiscal a calculat sau nu greșit cifra de afaceri reglementată la articolul 152 alineatul (1) din [OMISSIS] Codul fiscal prin includerea în calculul acesteia a veniturilor din închiriere obținute de reclamantul persoană fizică CT, putându-se ulterior determina dacă acesta a depășit sau nu plafonul de scutire de la plata TVA-ului, astfel încât ar fi avut sau nu obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.
- 31 Cu privire la problema de drept menționată mai sus nu s-au identificat soluții jurisprudențiale ale instanțelor naționale.
- 32 Instanța apreciază că problema de drept identificată în prezenta cauză nu poate fi soluționată în temeiul considerentelor CJUE din cuprinsul hotărârii pronunțate în cauza C-62/12, Kostov (de care se prevalează pârâtele), deoarece este necesar a se stabili, raportat la **[OR 10]** împrejurările speței, modalitatea în care ar trebui calculată cifra de afaceri relevantă pentru înregistrarea în scopuri de TVA, iar aspectul care trebuie clarificat nu este dacă veniturile obținute dintr-o operațiune economică ocazională ar trebui luate în considerare la calculul cifrei de afaceri, ci dacă operațiunea de închiriere are sau nu un caracter accesoriu raportat la activitatea exercitată cu titlu profesional de către reclamant. Aceste aspecte sunt diferite, motiv pentru care modalitatea de calcul al cifrei de afaceri nu poate fi argumentată prin raportare la hotărârea pronunțată de CJUE în cauza Kostov, în respectiva cauză nefiind ridicată o asemenea problemă.
- 33 De asemenea, instanța constată că nu sunt edificatoare în cauză nici considerentele hotărârilor din cauzele C-174/08, NCC Construction Danmark, C-98/07, Nordania Finans [și] BG Factoring, C-306/94, Régie dauphinoise, și C-77/01, [EDM], întrucât în cuprinsul acestora Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat cu privire la noțiunea de „operațiuni accesorii” doar din perspectiva calculării deducerii prorata, nefiind identificată o hotărâre prin care CJUE să se fi pronunțat cu privire la sensul noțiunii de „operațiuni accesorii” din perspectiva calculării cifrei de afaceri în funcție de care persoanele impozabile pot aplica regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.
- 34 În circumstanțele particulare ale speței, observând că Directiva TVA utilizează termeni diferiți pentru a desemna, pe de o parte, „activitățile economice”, iar pe de altă parte, „operațiunile” realizate în derularea acestora, văzând că reclamantul neagă că imobilul închiriat ar fi fost vreodată destinat derulării vreuneia dintre activitățile sale profesionale, în calitate de persoană fizică, instanța consideră necesar să obțină interpretarea noțiunii de „operațiuni accesorii activități principale”, pentru a stabili dacă închirierea din care reclamantul a obținut venituri poate fi calificată ca operațiune accesorie pentru a fi exclusă de la calculul cifrei

de afaceri, chiar în lipsa unei legături cu oricare dintre activitățile sale profesionale.

- 35 În egală măsură, instanța își ridică întrebarea dacă prezintă relevanță, pentru calificarea operațiunii de închiriere ca fiind „accesorie” unei „activități principale”, împrejurarea că aceasta a fost realizată în beneficiul unui terț, persoană juridică în cadrul căreia reclamantul are calitatea de asociat și administrator și care desfășoară activități profesionale de aceeași natură cu cele din care acesta obține venituri ca persoană fizică.

PENTRU ACESTE MOTIVE,

ÎN NUMELE LEGII,

DISPUNE:

În temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), raportat la articolul 19 alineatul (3) litera (b) din Tratatul privind Uniunea Europeană, dispune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene spre a se pronunța, cu titlu preliminar, în sensul:

- 1) Dacă, în împrejurări precum cele din litigiu, în care o persoană fizică desfășoară activitate economică prin exercitarea mai multor profesii liberale, precum și prin închirierea unui bun imobil, obținând astfel venituri cu caracter de continuitate, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE) seria L nr. 347 din 11 decembrie 2006, impun identificarea unei activități profesionale determinate, ca activitate principală, pentru a se verifica dacă închirierea poate fi calificată ca operațiune accesorie la aceasta, iar în caz afirmativ, pe baza căror criterii ar putea fi identificată acea activitate principală, sau trebuie interpretate în **[OR 11]** sensul că toate activitățile profesionale prin care se realizează activitatea economică a acelei persoane fizice reprezintă „activitate principală”?
- 2) În condițiile în care bunul imobil închiriat de o persoană fizică unui terț nu este destinat și utilizat pentru desfășurarea restului activității economice a acesteia, neputându-se deci stabili legătura dintre acesta și exercitarea diferitelor profesii ale acelei persoane, dispozițiile articolului 288 [primul paragraf] punctul 4 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE) seria L nr. 347 din 11 decembrie 2006, permit calificarea operațiunii de închiriere ca „operațiune accesorie”, cu consecința excluderii acesteia din calculul cifrei de

afaceri ce servește drept referință în scopul aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici?

- 3) În ipoteza descrisă la cea de a doua întrebare, prezintă relevanță pentru calificarea ca „accesorie” a operațiunii de închiriere faptul că aceasta a fost realizată în beneficiul unui terț, persoană juridică în cadrul căreia persoana fizică are calitatea de asociat și administrator, care are sediul stabilit în acel imobil și care desfășoară activități profesionale de aceeași natură cu persoana fizică în discuție?

[OMISSIS] [Procedură națională]