

DECIZIE Nr. 27/2016 din 10 octombrie 2016
EMITENT: ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - COMPLETUL PENTRU
DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 949 din 24 noiembrie 2016

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

DECIZIA Nr. 2
din 10 octombrie 2016

Dosar nr. 1.731/1/2016

Judecător Ionel Barbă	- președintele Secției de contencios administrativ și fiscal - președintele completului
Judecător Simona Camelia Marcu	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Eugenia Marin	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Doina Duican	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Angelica Denisa Stănișor	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Rodica Florica Voicu	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Dana Iarina Vartires	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Emilia Claudia Vișoiu	- Secția de contencios administrativ și fiscal
Judecător Cristian Daniel Oana	- Secția de contencios administrativ și fiscal

Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept ce formează obiectul Dosarului nr. 4.149/1/2015 este constituit conform dispozițiilor art. XIX alin. (2) din Legea nr. 2/2013 și ale art. 27⁴ alin. (1) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu modificările și completările ulterioare (Regulamentul).

Ședința este prezidată de domnul judecător Ionel Barbă, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

La ședința de judecată participă Aurel Segărceanu, magistrat-asistent la Secții Unite, desemnat în conformitate cu dispozițiile art. 27⁶ din Regulament.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept ia în examinare sesizarea formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în Dosarul nr. 1.650/46/2013, privind pronunțarea unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea următoarei chestiuni de drept:

"Dacă, în sensul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (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 T.V.A. aferentă lucrărilor în cauză".

Magistratul-asistent prezintă referatul cu privire la obiectul sesizării, arătând că, exceptând curțile de apel Constanța și Cluj, instanțele au comunicat că nu au identificat jurisprudență referitoare la problema de drept în discuție și nici cauze aflate pe rol, în care să se pună această problemă de drept, unele instanțe de judecată transmițând puncte de vedere/opinii referitoare la chestiunea de drept supusă examinării; se arată că la dosar a fost depus raportul întocmit de judecătorul-raportor, care a fost comunicat părților, potrivit dispozițiilor art. 520 alin. (10) din Codul de procedură civilă, iar comuna V., având calitatea de recurent-reclamant în dosarul de sesizare, a formulat punct de vedere.

În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept cu care a fost sesizată, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

1. Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea nr. 710 din 10 martie 2016, pronunțată în Dosarul nr. 1.650/46/2013, a dispus sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să dea o rezolvare de principiu cu privire la chestiunea de drept sus-menționată.

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul investirii instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

2. Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Pitești - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta comuna V., în contradictoriu cu pârâții D.G.R.F.P. C. și A.J.F.P. V., a solicitat anularea Deciziei nr. 162/2013 emise de A.N.A.F., a Deciziei de impunere nr. F-VL nr. 270 din 22 aprilie 2013 emise de D.G.F.P.V., precum și a Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, constatarea deductibilității T.V.A., în sumă de 20.429.696 lei, recunoașterea dreptului reclamantei la rambursarea T.V.A. în suma precizată și restituirea efectivă a acestei sume, exonerarea reclamantei de la plata sumei de 169.055 lei, reprezentând obligații fiscale suplimentare, și obligarea pârâtelor la dobânzi fiscale calculate, conform art. 120 alin. (7) și art. 124, coroborat cu art. 70 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare (Codul de procedură fiscală).

3. Prin Sentința nr. 53 din 10 aprilie 2014, Curtea de Apel Pitești - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea și cererea de intervenție principală formulată de S.C. A. - S.A. D., ca neîntemeiate.

4. Împotriva Sentinței nr. 53 din 10 aprilie 2014 a Curții de Apel Pitești - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal au declarat recurs reclamanta și intervenienta, invocând dispozițiile art. 488 alin. (1) pct. 5, 6 și 8 din Codul de procedură civilă.

5. Totodată, recurentele au solicitat, în temeiul art. 267 din Tratatul de Funcționare a Uniunii Europene (TFUE), sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei decizii preliminare; în plus, recurenta-intervenientă a formulat, în temeiul art. 519 și următoarele din Codul de procedură civilă, și o cerere de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

6. Prin încheierea de ședință din data de 17 decembrie 2015, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare.

7. La data de 16 februarie 2016, recurenta-intervenientă a depus la dosar cererea de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, pentru a răspunde problemei de drept sus-menționate.

III. Dispozițiile legale supuse interpretării

8. Codul fiscal:

"ART. 127

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.

(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 și organismele internaționale de drept public 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 și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (5) și (6). În sensul prezentului articol, prin organisme internaționale de drept public se înțelege organizațiile internaționale interguvernamentale, constituite de către state care sunt părți la acestea, în baza unor tratate sau a altor instrumente juridice specifice dreptului internațional public și care funcționează conform actelor lor constitutive, statutelor lor sau altor documente care emană de la acestea, fiind guvernate de normele dreptului internațional public și nu de dreptul intern al vreunui stat.

(5) Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public prevăzute la alin. (4) sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 141.

(6) Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public prevăzute la alin. (4) 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 agențiilor de călătorie;
- j) activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare;
- k) operațiunile posturilor publice de radio și televiziune;
- l) operațiunile agențiilor agricole de intervenție efectuate asupra produselor agricole și în temeiul regulamentelor privind organizarea comună a pieței respectivelor produse. (...)"

IV. Punctul de vedere al părților cu privire la dezlegarea chestiunii de drept

9. Din cuprinsul încheierii de sesizare rezultă că părțile au formulat următoarele observații cu privire la problema de drept supusă dezlegării: A. Recurenta-intervenientă a apreciat că soluționarea pe fond a cauzei depinde de lămurirea problemei de drept ce face obiectul sesizării, pentru argumentele prezentate în continuare.

10. Prin Hotărârea Guvernului 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 (Hotărârea Guvernului nr. 120/2010), comuna V. a beneficiat de aprobarea și finanțarea proiectului "Dezvoltarea infrastructurii de agrement în stațiunea turistică V.". Între comuna V., în calitate de achizitor, și consorțiul format din companiile A. - S.A. (liderul consorțiului) - L. AG/Spa - P. D. - S.R.L., în calitate de executant, a fost încheiat un contract de execuție pentru obiectivul de investiții "Ski Resort Transalpina", al cărui preț a fost de 146.830.263,06 lei, din care 118.411.502,47 lei reprezintă valoarea lucrărilor, iar 28.418.760,59 lei TVA aferentă.

11. La 21 decembrie 2012, comuna V. a încheiat Contractul de asociere în participațiune nr. 6.579 din 21 decembrie 2012 cu Q. I. - S.R.L. P., având ca obiect exploatarea în comun a infrastructurii de agrement sportiv "Ski Resort Transalpina" din stațiunea turistică.

12. Începând cu data de 28 decembrie 2012, comuna V. a fost înregistrată în scopuri de TVA.

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

14. La finalizarea inspecției fiscale efectuate în vederea soluționării decontului de T.V.A. cu opțiune de rambursare DNOR 27463798 din 12 martie 2013 nu a fost recunoscut dreptul comunei V. de a deduce T.V.A. 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.

15. În opinia organelor fiscale, activitatea desfășurată de comuna V. nu reprezintă activitate independentă pentru următoarele motive:

- comuna V. a acționat de o manieră dependentă față de Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului;

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

- conform prevederilor art. 2 din Hotărârea Guvernului 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 Hotărârii Guvernului nr. 120/2010 s-au avut în vedere prevederile art. 39 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 58/1998 privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 755/2001, cu modificările și completările ulterioare, 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, comuna 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 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 337/2006, cu modificările și completările ulterioare;

- în contractele de finanțare și actele adiționale încheiate cu Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului a fost prevăzută în mod expres valoarea totală a contractului și cât din aceasta reprezintă TVA, avându-se în vedere tocmai 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 T.V.A. doar persoanele impozabile, iar potrivit art. 127 alin. (4) din același cod, 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 punctul de vedere al T.V.A., în componentele de finanțare ale proiectului fiind incluse distinct sume pentru finanțarea T.V.A. 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), comuna V. este persoană impozabilă pentru activitatea de exploatare a obiectivului de investiții "dezvoltarea infrastructurii de agrement în stațiunea turistică V."

16. În opinia recurentei-interveniente S.C. A. - S.A., finanțarea de la bugetul de stat a obiectivului de investiții al comunei 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 T.V.A. cu reglementările speciale referitoare la finanțarea proiectelor de infrastructură în turism.

17. Scopul explicit pentru care a fost adoptată Hotărârea Guvernului nr. 120/2010 a fost acela de a stabili Lista cu instituțiile/autoritățile publice care vor beneficia de fonduri din partea Guvernului României, prin Ministerul Dezvoltării Regionale și Turismului, pentru investiții în infrastructura în turism (la poziția 44 din anexa nr. 1 se găsește comuna 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. 4 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 120/2010], aceasta răspunzând direct pentru modul de utilizare a sumelor alocate [art. 4 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 120/2010].

18. Pentru derularea proiectului "Ski Resort Transalpina", comuna 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. - S.R.L.), contracte supuse dreptului comun (legislației civile).

19. Din analiza Hotărârii Guvernului nr. 120/2010 rezultă că prin acest act normativ au fost reglementate criteriile pe baza cărora se acordau finanțările pentru derularea proiectelor de infrastructură în turism. Pe de altă parte, calitatea în care a acționat comuna 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 "Ski Resort Transalpina".

20. În sensul caracterului independent al activității desfășurate de către comuna V. în cadrul derulării Proiectului "Ski Resort Transalpina" este și Adresa nr. 350.671/20.03.2013 a Direcției generale de sinteză a politicilor bugetare din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în care se concluzionează că: "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".

21. 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. (Brașov, Valea Prahovei, Straja, Arieșeni) de către agenți economici și chiar de către autoritățile publice locale, singure sau în parteneriate similare celui existent între comuna V. și Q. I. - S.R.L., calitatea în care acele persoane acționează fiind cea de persoane impozabile.

22. În conformitate cu prevederile art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, din perspectiva T.V.A., comuna V. are calitatea de persoană impozabilă pentru activitatea desfășurată în cadrul derulării Proiectului "Ski Resort Transalpina", 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.

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

24. 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) al aceluiași articol din actul normativ sus-menționat 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 comuna 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, comuna V. exploatează efectiv investiția prin colectarea T.V.A. aferentă serviciilor prestate (acces în zona domeniului schiabil, comision facturat către asociatul în participațiune conform contractului de asociere), aspecte constatate de către organele fiscale.

25. Faptul că dreptul de deducere a T.V.A. 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 sunt cele ale art. 26 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2009 privind rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, aprobată prin Legea nr. 227/2009, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora T.V.A. 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.

B. Intimata-pârâtă D.G.R.F.P. C., reprezentată de A.J.F.P. V., a depus concluzii scrise, solicitând respingerea cererii de sesizare a Completului pentru dezlegarea unor chestiuni de drept și apreciind că nu sunt incidente prevederile art. 519 din Codul de procedură civilă.

26. În opinia intimitei-pârâte, chestiunea de drept supusă dezbaterii nu este nouă, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 940 din 16 februarie 2011, pronunțându-se cu privire la calitatea de persoană impozabilă în sensul că, potrivit art. 127 pct. 4 din Codul 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.

27. Analizând ipoteza în care activitatea reclamantei constituie o "distorsiune concurențială", prin prisma adresei din 26 noiembrie 2009 emisă de Consiliul Concurenței, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că, până la aderarea României la Uniunea Europeană, cadrul legislativ național în materie de ajutor de stat a fost reprezentat de Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat, republicată, abrogată la data de 1 ianuarie 2007, când a intrat în vigoare Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 117/2006 privind procedurile naționale în domeniul ajutorului de stat, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 137/2007, 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. 143/1999, în condițiile de autorizare de către Consiliul Concurenței.

28. Anterior aderării la Uniunea Europeană, Consiliul Concurenței, în calitate de autoritate națională competentă în materia autorizării ajutoarelor de stat, a emis deciziile nr. 230 din 23 decembrie 2005 privind schema de ajutor conținută de Programul cercetare de excelență - CEEEX și nr. 232 din 28 decembrie 2005 privind schema de ajutor de stat aplicabilă unităților de cercetare-dezvoltare. În mod cert reclamanta a beneficiat de ambele scheme de ajutor, atât în calitate de unitate de cercetare-dezvoltare, cât și datorită Programului CEEEX.

29. Potrivit Deciziei nr. 1.055 din 25 februarie 2010 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, 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 T.V.A. 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.

30. Intimata-pârâtă a apreciat 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 din Codul fiscal; în plus, a invocat și Decizia nr. 38 din 10 ianuarie 2014 a Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în Dosarul nr. 731/59/2010, despre care arată că face o interpretare a principiilor în materie fiscală.

V. Punctul de vedere al completului de judecată care a formulat sesizarea

A. Cu privire la admisibilitatea sesizării

31. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite cerințele prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, reținând următoarele:

- 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 T.V.A., 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, jurisprudența instanței supreme invocată de intimata D.G.R.F.P.C. neavând legătură cu pricina de față; astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 940 din 16 februarie 2011, 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, iar prin Decizia nr. 1.055 din 25 februarie 2010 a constatat că A.N.A.R. nu are drept de deducere a T.V.A. pentru activitățile destinate în exclusivitate obiectivelor specifice de interes național și social, lucrări finanțate din credite bugetare, în timp ce Decizia nr. 3.554 din 21 martie 2013 privește o societate comercială și încadrarea tarifară a solventului produs de aceasta; hotărârea CJUE din 7 noiembrie 2013, pronunțată în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Corina Hrisi Tulică împotriva A.N.A.F. și Călin Ion Plavoșin împotriva D.G.F.P. Timiș, invocată de intimată și reținută de instanța supremă în cuprinsul Deciziei nr. 38 din 10 ianuarie 2014 a Secției de contencios administrativ și fiscal a Î.C.C.J., pronunțată în Dosarul nr. 731/59/2010, are în vedere alte aspecte ale deducerii T.V.A., cu referire la calificarea persoanelor fizice în anumite situații ca fiind plătitoare de T.V.A.

B. Cu privire la chestiunea de drept ce formează obiectul sesizării

32. Instanța de trimitere apreciază că și în ipoteza în care finanțarea proiectului de investiții "Sky Resort Transalpina" s-a realizat din surse financiare, parțial de la Ministerul Dezvoltării și Turismului 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 ministerul de resort, nu conduce la existența vreunei dependențe între comuna V. și autoritatea centrală.

33. În sprijinul acestei soluții este interpretarea oferită de C.J.U.E., în Cauza C-74/08 - Automotive Cabrio, conform căreia "Articolul 17 alineatele (2) și (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții".

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

35. 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 Hotărârii Guvernului nr. 120/2010. Exercițarea dreptului de deducere este independentă de finanțarea parțială a proiectului, mai ales că valoarea acesteia este inferioară valorii fără TVA a proiectului. Sumele virate 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 pot conduce la interpretarea art. 127 din Codul fiscal, în sensul că autoritatea administrativ-teritorială a desfășurat activitatea în calitate de autoritate publică și, ulterior, pentru exploatarea investiției, devine persoană impozabilă.

36. 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).

37. Un argument în plus în susținerea acestei opinii îl reprezintă Adresa nr. 729 din 24 aprilie 2012 emisă de Ministerul Finanțelor Publice și Decizia nr. 167 din 31 iulie 2013 emisă de D.G.F.P.H.

(dosar fond), care sunt în sensul interpretării sus-menționate.

VI. Jurisprudența instanțelor naționale și opiniile exprimate de acestea

38. Înalta Curte de Casație și Justiție nu s-a pronunțat cu privire la problema de drept supusă dezlegării; a fost identificată, totuși, o Decizie nr. 1.270 din 19 martie 2015, prin care Secția de contencios administrativ și fiscal a statuat că reclamanta, societate comercială prestatoare de servicii publice, nu are dreptul de a deduce TVA aferentă investițiilor finanțate din fonduri nerambursabile, întrucât taxa a fost achitată de Oficiul de Plăți și Contractare PHARE din cadrul Ministerului Finanțelor Publice. S-a reținut că soluția contrară "ar avea drept consecință ca bugetul de stat să achite de două ori sumele reprezentând TVA pentru cheltuielile decontate în cadrul acestei măsuri, o dată prin achitarea TVA aferentă facturilor emise de prestatorii de servicii și a doua oară prin rambursarea soldului sumei negative de TVA deduse de către beneficiarul final al facturii".

39. La solicitarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, cvasitotalitatea curților de apel au comunicat că nu au identificat jurisprudență referitoare la problema de drept în discuție și nici cauze aflate pe rol, în care să se pună această problemă de drept; singurele instanțe care au transmis jurisprudență în legătură cu chestiunea de drept supusă dezlegării sunt Curtea de Apel Constanța - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal (Decizia nr. 1.906/CA din 6 noiembrie 2013) și Curtea de Apel Cluj - Secția a II-a civilă, competentă în materia contenciosului administrativ și fiscal (Decizia nr. 5.938 din 5 octombrie 2015).

a) Decizia nr. 1.906/CA din 6 noiembrie 2013 a Curții de Apel Constanța - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal

40. Prin Decizia nr. 1.906/CA din 6 noiembrie 2013 a Curții de Apel Constanța - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, s-a considerat că dispozițiile art. 127 din Codul fiscal instituie regula potrivit căreia instituțiile publice nu sunt persoane impozabile, însă o astfel de regulă nu se aplică atunci când, prin activitățile desfășurate, instituția publică produce distorsiuni concurențiale, dacă este tratată ca persoană neimpozabilă, această situație de excepție plasând instituția publică în categoria persoanelor impozabile.

41. În aplicarea acestor dispoziții legale, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Normele metodologice), stabilesc că, în sensul art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, distorsiuni concurențiale rezultă atunci când aceeași activitate este desfășurată de mai multe persoane, dintre care unele beneficiază de un tratament fiscal preferențial, astfel încât contravaloarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate de acestea nu este grevată de taxă, față de alte persoane care sunt obligate să greveze cu taxa contravaloarea livrărilor de bunuri și/sau a prestațiilor de servicii efectuate (pct. 3 alin. 9).

42. Curtea de apel a apreciat că vânzările de terenuri sau construcții reprezintă activități de natura celor arătate, care creează distorsiuni concurențiale, deoarece contravaloarea bunurilor vândute, negrevată de taxă, conduce la un tratament fiscal preferențial în favoarea instituției publice în raport cu alte persoane aflate în situație similară.

43. În ceea ce privește caracterul de activitate economică s-a apreciat că norma legală include în sfera activităților economice și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. În acest sens, s-a reținut că, prin Hotărârea C.J.U.E. pronunțată la data de 15 septembrie 2011 în cauzele conexe C-180/10 și C-181/10, s-a stabilit că "Livrarea unui teren destinat construcției trebuie considerată supusă taxei pe valoarea adăugată în temeiul legislației naționale a unui stat membru în cazul în care statul respectiv face uz de posibilitatea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/138/CE a Consiliului din 19 decembrie 2006, independent de caracterul permanent al operațiunii sau de aspectul dacă persoana care a efectuat livrarea exercită o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care această

operațiune nu constituie simpla exercitare a dreptului de proprietate de către titular."

44. Or, reține Curtea de Apel Constanța, s-a constatat că vânzările efectuate de unitatea administrativ-teritorială se circumscriu noțiunii de exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, deoarece, independent de caracterul permanent al operațiunilor, acestea nu constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate. S-a motivat că împrejurarea că plata prețului s-a făcut dintr-o dată nu poate fi interpretată în niciun caz în sensul dorit de recurentă, și anume că veniturile astfel obținute nu au caracter de continuitate atât timp cât au fost efectuate mai multe vânzări de bunuri care nu pot constitui simple acte de administrare a patrimoniului privat al unității.

b) Decizia nr. 5.938 din 5 octombrie 2015 a Curții de Apel Cluj - Secția a II-a civilă, competentă în materia contenciosului administrativ și fiscal

45. Prin această decizie curtea de apel a reținut că, în considerarea principiului priorității dreptului unional (comunitar) față de dreptul național, prima instanță avea obligația de a aprecia relevanța în cauză și de a face aplicarea, dacă este cazul, a celor statuate de Curtea Europeană de Justiție în jurisprudența acesteia, în special în cauza C-74/08, prin care instanța europeană a statuat că Directiva TVA se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții, precum și, în cazul bunurilor de capital, în afacerea C-243/03 (Comisia c. Republicii Franceze); de altfel, și în dreptul intern art. 127 alin. (2) teza finală din Codul fiscal prevede că reprezintă activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

46. În egală măsură, o astfel de analiză trebuia să vizeze și principiile generale în materie de TVA consacrate de CJUE. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din a șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (A șasea directivă) este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens C-80/11 - Mahageben și David - și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 37 și 38, precum și jurisprudența citată, Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 25 și 26, precum și Hotărârea Petroma Transports și alții, C-271/12, EU:C:2013:297, punctul 22).

47. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea Dankowski, C-438/09, EU:C:2010: 818, punctul 24, Hotărârea Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 25, precum și Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punctul 27, și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 25).

48. Curtea de apel a mai statuat că, potrivit principiilor care reglementează sistemul comun al TVA, această taxă se aplică fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea TVA care s-a aplicat direct operațiunilor efectuate anterior; dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate anterior. Rezultă că orice limitare a dreptului de deducere a TVA are incidență asupra nivelului sarcinii fiscale și trebuie să se aplice în același mod în toate statele membre (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, punctul 43, Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Metropol și Stadler, C-409/99, punctul 42, precum și Hotărârea din 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, punctul 33). În aceste condiții nu sunt permise derogări decât în cazurile prevăzute expres în a șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Amprafance și Sanofi, C-177/99 și C-181/99, punctul 34, precum și Hotărârile Danfoss și Astra Zeneca, C-371/07, punctul 26, și Magoora, C-414/07, punctul 28).

49. În ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, reiese din textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 52, Hotărârea Toth, C-324/11, EU:C:2012: 549, punctul 26, și Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 29, precum și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014: 184, punctul 27).

50. Unele instanțe de judecată au transmis puncte de vedere/opinii ale judecătorilor, potrivit cărora:

A. Problema de drept supusă dezbaterii necesită o interpretare a datelor speței sub aspectul dacă unitatea administrativ-teritorială a acționat sau nu în manieră independentă, pentru a se încadra în prevederile art. 127 alin. (4) din Codul fiscal*1); astfel, dacă unitatea administrativ-teritorială acționează în mod independent, are drept de deducere TVA, deoarece, chiar dacă valoarea finanțării de la bugetul de stat este majoritară, în cheltuirea sumelor acordate de la bugetul de stat unitatea administrativ-teritorială a acționat independent și fără a fi subordonată finanțatorului public; de asemenea, în mod evident se poate reține o distorsionare a concurenței, câtă vreme unitatea administrativ-teritorială va suporta costuri cu TVA nededusă, ceea ce ar duce la creșterea prețului serviciilor oferite de UAT și crearea unei poziții dezavantajoase pe piață.

*1) Curtea de Apel București.

B. În cazul în care activitatea desfășurată de către autoritatea publică nu se încadrează în prevederile art. 127 alin. (5) și (6), trebuie să se examineze, în funcție de particularitățile cauzei, dacă tratarea autorității sau instituției publice ca persoană neimpozabilă poate produce distorsiuni concurențiale*2).

*2) Tribunalul București - Secția a II-a contencios administrativ și fiscal.

C. În sensul dispozițiilor 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*3).

*3) Tribunalul Galați - Secția de contencios administrativ și fiscal.

D. În sensul art. 127 alin. (1) - (3) din Codul fiscal, în stabilirea naturii independente a activităților economice prestate, prezintă relevanță, în mod cumulativ, lipsa suportului logistic și administrativ, libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a modului de desfășurare, tipul de răspundere față de persoana cu care s-a încheiat convenția și, nu în ultimul rând, faptul că plătitorul de venituri nu are obligația de plată a contribuțiilor sociale obligatorii stabilite de lege în sarcina angajatorului (contribuția de asigurări sociale de stat, contribuția de asigurări sociale de sănătate, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale etc.), ceea ce nu se poate reține în privința unei autorități administrativ-teritoriale. În consecință, raportat la prevederile art. 145 alin. (3) din Codul fiscal, vizând condiționarea dreptului de deducere a TVA de

înregistrarea persoanei ca persoană impozabilă ca plătitor de TVA, în sensul art. 127 din același cod, o unitate administrativ-teritorială care contractează lucrări de construcții pentru obiective finanțate de la bugetul de stat, cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice, obiective utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, nu acționează de manieră independentă, neavând calitatea de persoană impozabilă cu drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză.*4)

*4) Tribunalul Argeș.

VII. Jurisprudența Curții Constituționale

51. În realizarea controlului de constituționalitate a prevederilor art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Curtea Constituțională a pronunțat Decizia nr. 413 din 3 mai 2012, publicată în Monitorul Oficial nr. 511 din 24 iulie 2012, și Decizia nr. 378 din 26 aprilie 2012, publicată în Monitorul Oficial nr. 424 din 26 iunie 2012, prin care au fost respinse, ca neîntemeiate, excepțiile de neconstituționalitate ce vizau dispozițiile legale în discuție.

VIII. Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și Curții de Justiție a Uniunii Europene

52. Există o bogată jurisprudență a C.J.U.E. care prezintă relevanță pentru dezlegarea chestiunii de drept ce formează obiectul sesizării, hotărârile relevante fiind menționate, la locul potrivit, în cuprinsul prezentei decizii.

IX. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

53. Prin Adresa nr. 902/C2/1531/III-5/2016 din 2 iunie 2016, Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil nu s-a verificat și nu se verifică, în prezent, practică judiciară, în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problema de drept ce formează obiectul sesizării.

X. Raportul asupra chestiunii de drept

54. Prin raportul întocmit în cauză, conform art. 520 alin. (7) din Codul de procedură civilă, se apreciază că, față de dispozițiile art. 519 din același cod, sunt întrunite condițiile pentru declanșarea mecanismului privind pronunțarea unei hotărâri prealabile.

55. Pe fondul problemei supuse dezbaterii, prin raport se propune soluția potrivit căreia o unitate administrativ-teritorială care încheie contracte de execuție de lucrări pentru realizarea unor obiective finanțate din bugetul de stat, utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă, în calitate de persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (4) din Codul fiscal, având drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză, în măsura în care taxa nu a fost anterior decontată de la bugetul de stat/valoarea contractului de finanțare nu a inclus TVA.

XI. Înalta Curte

56. Examinând sesizarea, raportul întocmit de judecătorul-raportor și chestiunea de drept a cărei dezlegare se solicită, constată următoarele:

A. Asupra admisibilității

57. Chestiunea preliminară a admisibilității sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție se verifică

în raport cu cerințele prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, care, în cazul de față, se apreciază a fi îndeplinite, după cum se va arăta în continuare:

58. Chestiunea de drept este una reală, vizând o normă de drept material susceptibilă de mai multe interpretări și de a cărei lămurire depinde soluționarea cauzei pendinte.

59. Celelalte condiții sunt, de asemenea, îndeplinite, deoarece chestiunea de drept este ridicată în cursul judecății în fața instanței supreme, care soluționează cauza în ultimă instanță, este o problemă nouă, nefăcând obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare și nefiind, deja, lămurită de Înalta Curte de Casație și Justiție printr-o hotărâre pronunțată într-un recurs în interesul legii sau într-o altă cerere de hotărâre preliminară.

B. Asupra fondului sesizării

60. În Codul fiscal român sunt transpuse regulile Uniunii Europene în materie de TVA; dispozițiile a căror interpretare se solicită, ca și acelea cu care se află în strânsă interdependență ori doar corelație, reflectă preluarea aproape fidelă a unor prevederi din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA (Directiva TVA), după cum se va detalia în continuare.

61. Potrivit prevederilor art. 13 din Directiva TVA:

"(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă."

62. Rezultă cu evidență că reglementarea națională, urmând soluția conținută în directivă, instituie regula potrivit căreia 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.

63. Regula enunțată are trei categorii de excepții, respectiv situații în care entitățile publice vor fi considerate persoane impozabile:

a) activitățile care ar produce distorsiuni concurențiale, dacă instituțiile publice ar fi tratate ca persoane neimpozabile;

b) activitățile expres enumerate de art. 127 alin. (6) din Codul fiscal;

c) activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, care sunt scutite de TVA, potrivit art. 141 din Codul fiscal (operațiuni scutite fără drept de deducere).

64. În cauză este vizată numai prima categorie identificată anterior.

65. De asemenea, pentru a verifica dacă în împrejurări precum cele din cauza pendinte unitatea administrativ-teritorială poate fi considerată persoană impozabilă, se impune examinarea concomitentă a condițiilor impuse de alin. (1) al aceluiași art. 127 din Codul fiscal, respectiv condiția desfășurării unor "activități economice" și condiția ca acestea să se deruleze "de o manieră independentă".

66. Și în această privință, legea internă reflectă preluarea exactă a dispozițiilor din Directiva TVA care, la art. 9, prevede că:

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

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică."

67. Se impune a se lămuri mai întâi:

a) dacă lucrările aferente proiectului de investiții "Dezvoltarea infrastructurii de agrement în stațiunea turistică V." reprezintă activitate economică și s-au realizat în mod independent sau într-un raport de dependență față de ministerul care a alocat finanțarea nerambursabilă;

b) dacă activitatea desfășurată are aptitudinea să denatureze concurența.

68. Referitor la prima problemă se constată că, în vederea dezvoltării infrastructurii de agrement în stațiunea turistică V., în cadrul proiectului de investiții în discuție, unitatea administrativ-teritorială a derulat contracte prin care a achiziționat bunuri și servicii, conform celor arătate la paragrafele 10 și 11 din prezenta decizie. La data controlului fiscal, comuna exploata efectiv investiția, prestând cu plată serviciile aferente domeniului schiabil. Ca urmare, luând în considerare caracterul obiectiv al noțiunii de activitate economică, se apreciază că activitatea comunei V. are o atare semnificație juridică.

69. În altă ordine de idei, cadrul normativ existent nu definește conceptele de activitate independentă/dependentă, dar conține câteva repere, de exemplu, ipoteza persoanelor legate de un angajator prin diferite instrumente juridice (contract individual de muncă sau alte convenții din aceeași sferă), în care există un raport de dependență.

70. CJUE a explicat în jurisprudența sa că activitatea economică este considerată că are un caracter independent atunci când: activitatea este exercitată de o persoană care nu este organic integrată într-o întreprindere sau într-un organ al administrației publice; persoana în cauză dispune de o libertate de organizare corespunzătoare în privința resurselor materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție; riscul economic inerent acestei activități este suportat de această persoană*5).

*5) Cauza C - 202/90 Ayuntamiento de Sevilla.

71. Mai recent, aceeași instanță europeană a punctat că aprecierea condiției de independență în desfășurarea activităților economice se face prin aplicarea aceluiași criterii atât în privința persoanelor publice, cât și a persoanelor private. Totodată a mai identificat drept elemente care contează în aprecierea existenței unei relații de subordonare: dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în nume propriu, în contul său și pe propria răspundere și lipsa unei relații de subordonare ierarhică*6).

*6) Cauza C - 276/14, Gmina Wroclaw.

72. În aceste coordonate se consideră că nu există argumente consistente pentru a concluziona că o unitate administrativ-teritorială desfășoară o activitate dependentă de ministerul care i-a alocat finanțarea nerambursabilă ori de Guvernul României care a hotărât realizarea investiției.

73. Unitățile administrativ-teritoriale se organizează și funcționează în baza principiului autonomiei locale*7); de asemenea, în cauză, activitățile derulate în cadrul proiectului s-au făcut în nume propriu și pe propria răspundere, comuna V. beneficiind de o libertate de organizare

necontestată.

*7) Art. 2 din Legea nr. 215/2001.

74. Prin urmare, acordarea unei finanțări nerambursabile nu generează per se o relație de dependență între părțile contractului de finanțare.

75. Referitor la cea de-a doua problemă identificată anterior, a denaturării concurenței, se observă că sintagma "activități care ar produce distorsiuni concurențiale" (similară celei din art. 4 alin. 5 al doilea paragraf din Directiva 77/388/CEE: "ar determina ...") a fost interpretată de CJUE în sensul că se referă nu numai la denaturări ale concurenței pe care scutirea le produce în momentul exercitării activităților respective, ci și la denaturări ale concurenței pe care scutirea ar fi susceptibilă să le producă în viitor*8).

*8) C-8/01, Taksatorringen și C-288/07 Isle of Wright Council și alții.

76. În esență, reglementarea analizată are în vedere faptul că un organism de drept public poate să exercite, în virtutea dreptului național, anumite activități de natură esențial economică în cadrul regimului juridic care îi este propriu. Aceleași activități pot fi exercitate și de operatorii privați, astfel încât calitatea de persoană neimpozabilă a organismului indicat, în ceea ce privește TVA, poate genera anumite denaturări ale concurenței.

77. Pentru evitarea acestui rezultat, legiuitorul a înțeles să limiteze situațiile în care organismele de drept public au calitatea de persoane neimpozabile, revenindu-se la regula generală potrivit căreia orice activitate de natură economică este supusă TVA.

78. În doctrină s-a subliniat că prin instituirea prevederii normative analizate respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată, dat fiind că toate organismele de drept public sunt fie persoane impozabile, fie neimpozabile în ceea ce privește TVA, unica încălcare a acestui principiu privind doar raporturile dintre aceste organisme și operatorii privați și aceasta în măsura în care denaturările concurenței rămân ne semnificative.

79. În cauza în care s-a formulat sesizarea, activitățile economice derulate de comuna V. în cadrul Proiectului denumit generic "Ski Resort Transalpina" sunt similare activităților economice de același tip derulate în alte zone turistice de agrement de către agenți economici privați, operatori în turism.

80. Rezultă că tratarea comunei V. ca persoană neimpozabilă creează premisele unei distorsiuni concurențiale.

81. În jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal s-a decis că o instituție publică, Corpul Gardienilor Publici, trebuie considerată persoană impozabilă pentru activitățile desfășurate, în situația în care același tip de activități mai sunt derulate și de alți operatori economici, întrucât neinclusiunea TVA în onorariul încasat de Corpul Gardienilor Publici i-ar dezavantaja pe ceilalți agenți economici prestatori de servicii de pază și protecție (Decizia nr. 9.094/2004).

82. În cauză, organele fiscale au fragmentat artificial etapele proiectului, considerând că întocmirea documentației și realizarea infrastructurii s-au realizat în virtutea prerogativelor de autoritate ale administrației publice locale, în timp ce pentru exploatarea investiției a fost recunoscută calitatea de persoană impozabilă a unității administrativ-teritoriale.

83. Practic, asumarea opticii organelor fiscale ar conduce la concluzia absurdă că, la realizarea de către o entitate publică a unui proiect investițional finanțat din bugetul de stat și cu aplicarea dispozițiilor legale privind achizițiile publice, doar etapa finală, cea a exploatarei, ar justifica

recunoașterea calității acesteia de persoană impozabilă; or, această abordare ignoră regimul unitar al TVA și jurisprudența CJUE.

84. S-a decis că "principiul potrivit căruia TVA trebuie să fie neutră cât privește sarcina fiscală impusă unei afaceri cere ca prima cheltuială efectuată cu titlu de investiție în interesul afacerii și în scopul începerii afacerii să fie considerată drept o activitate economică. Ar fi contrar acestui principiu ca o asemenea activitate să nu înceapă până la momentul exploatării efective a proprietății, adică până la momentul în care s-ar colecta venituri impozabile. Orice altă interpretare a art. 4 din Directiva a șasea ar supune comerciantul la plata TVA în cursul activității sale economice, fără a permite exercitarea dreptului de deducere, conform art. 17, și ar crea o distincție arbitrară între cheltuielile de investiții efectuate înaintea exploatării propriu-zise a proprietății și cheltuielile de investiții efectuate în timpul exploatării*9)".

*9) C-268/83 Rompelman.

85. Aceeași abordare unitară a fațetelor sau etapelor unei investiții se regăsește și în hotărârile pronunțate de instanța europeană în cauzele C-247/95, Marktgemeinde Welden și C-257/11, Gran Via Moinești.

86. Prin urmare, etapele realizării investiției trebuie privite ca un tot din perspectiva calității de persoană impozabilă, fiind justificată atribuirea acestei calități câtă vreme, în ansamblul lor, activitățile economice aferente obiectivului de investiții "Ski Resort Transalpina" au aptitudinea de a denatura concurența în situația în care comuna V. ar fi tratată ca persoană neimpozabilă.

87. Odată lămurită problema calificării comunei V. ca persoană impozabilă, etapa a doua a analizei trebuie să se concentreze asupra dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate în faza de realizare a proiectului.

88. Principiul neutralității fiscale are în materia TVA o dublă semnificație. Astfel, acesta constituie în primul rând o expresie a principiului general al egalității de tratament*10). În al doilea rând, acest principiu implică dreptul persoanei impozabile de a beneficia de exonerarea integrală a TVA aferentă bunurilor și serviciilor pe care le-a achiziționat pentru exercitarea activităților sale taxabile*11).

*10) C-41/09, Comisia împotriva Țărilor de Jos.

*11) C-465/03, Kretztechnik.

89. În sistemul comun al TVA, neutralitatea TVA se asigură prin mecanismul deducerii, care trebuie să permită eliminarea completă a TVA pe care persoana impozabilă a achitat-o anterior în vederea producerii bunurilor sau serviciilor sale impozabile.

90. CJUE a statuat că principiul neutralității fiscale se opune, pe de o parte, ca sistemul de deducere să aibă efectul că valoarea TVA pe care persoana interesată trebuie să o plătească administrației depășește valoarea taxei pe care a recuperat-o sau care îi este datorită de clienți*12).

*12) C-317/94, Elida Gibbs; C-588/10, Kraft Foods Polska

91. Pe de altă parte, principiul se opune unei măsuri naționale care ar stabili în sarcina persoanei impozabile valoarea TVA pe care a plătit-o în cadrul activității sale economice, fără a-i da posibilitatea să o deducă*13).

*13) C-408/98, Abbey National

92. În esență, dezideratul în materie este exprimat în paragraful 5 al preambulului Directivei TVA, în sensul că "un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și atunci când sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și distribuției, precum și prestarea de servicii".

93. Se poate conchide, așadar, că principiul neutralității fiscale și în special dreptul de deducere constituie, în calitate de parte integrantă a mecanismului TVA, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA, pus în aplicare de legislația unională, consacrat și reiterat constant în jurisprudența aferentă*14).

*14) C-25/07 Sosnowska; C-74/08 Parat Automotive Cabrio etc.

94. Neutralitatea trebuie coroborată cu transferabilitatea, alt principiu al TVA, în sensul că acest impozit indirect*15) nu trebuie să fie un cost pentru întreprinzători, ci trebuie transmis consumatorului final*16).

*15) Conform definiției din art. 125 din Codul fiscal

*16) C-102/08, Salix Grundstücks-Vermietungsgesellschaft;

95. În aceste coordonate se apreciază că, în principiu, o unitate administrativ-teritorială care are calitatea de persoană impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA, pe care trebuie să o plătească, valoarea taxei datorate sau achitate pentru bunurile/serviciile care i-au fost livrate/prestate, astfel încât, conform celor expuse anterior, taxa să nu reprezinte un cost pentru entitatea publică.

96. În cauza pendinte, conform celor prezentate de către instanța de trimitere, proiectul de investiție în turism a fost finanțat în condițiile Hotărârii Guvernului nr. 120/2010, transferul de fonduri realizându-se de la bugetul Ministerului Dezvoltării Regionale și Turismului în condițiile art. 4 alin. (1) din acest act normativ, adică pe baza solicitărilor unității administrativ-teritoriale, "însoțite de contractul de achiziție publică încheiat între autoritatea administrației publice locale responsabilă de atribuirea contractului și executant, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, precum și de dovada efectuării plăților din surse proprii". În contractele de finanțare subsecvente s-au detaliat modalitățile de transfer al fondurilor (art. 6), fiind prevăzute distinct fondurile alocate cu titlu de TVA.

97. Cu alte cuvinte, prin mecanismul decontărilor*17), comuna V. a beneficiat de fonduri nerambursabile prin transferuri de la bugetul ministerului către bugetul local, sumele virate pe baza documentelor justificative incluzând TVA pe care unitatea administrativ-teritorială a plătit-o partenerilor săi contractuali pentru lucrările executate la obiectivul de investiții.

*17) În contractele de finanțare este utilizată sintagma "decont justificativ".

98. Așa fiind, nu se poate susține că TVA reprezintă un cost pentru afacere, câtă vreme finanțarea nerambursabilă a acoperit și sumele plătite cu acest titlu, unitatea administrativ-teritorială fiind deja degrevată de sarcina TVA aferentă activităților economice desfășurate.

99. Particularitatea acestei cauze rezidă în împrejurarea că, potrivit contractelor de finanțare încheiate, s-a convenit plata de la bugetul de stat a TVA aferentă, prevăzându-se în acest sens atât valoarea totală a finanțării, cât și valoarea TVA.

100. Este, în context, sustenabilă teza organelor fiscale potrivit căreia s-a recurs la procedeu de finanțare TVA de la bugetul de stat în considerarea calității de persoană neimpozabilă a comunei V. la momentul încheierii contractelor de finanțare.

101. Acest element reprezintă diferența specifică față de alte tipuri de finanțare nerambursabilă (inclusiv din fonduri europene), regula constituind-o pentru persoanele impozabile nefinanțarea TVA și recuperarea acesteia prin mecanismul deducerilor*18). Aceasta explică și de ce în cuprinsul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, la art. 26 se reglementează modul de utilizare a "TVA dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale".

*18) Spre exemplificare: art. 71 paragraful (3) lit. (a) din Regulamentul (CE) nr. 1.698/2005 al Consiliului privind sprijinul pentru dezvoltare rurală acordat din FEADR; art. 5 alin. (1¹) lit. f) și alin. (1³) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 63/1999 cu privire la gestionarea fondurilor nerambursabile alocate României de către Comunitatea Europeană, precum și a fondurilor de prefinanțare acordate acestora; art. 15 alin. (1) lit. b) și alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 64/2009 privind gestionare financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență; art. 11¹ și art. 12 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 759/2007 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin programele operaționale.

102. De asemenea, în aceeași cheie trebuie receptată și interpretarea pe care CJUE a dat-o art. 17 alin. (2) și (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al TVA: baza unitară de evaluare, "în sensul că se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea TVA aferente decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții".

103. Potrivit paragrafului 7 din hotărârea pronunțată în cauza C-74/08 - Parat Automotive Cabrio, Parat, întreprindere particulară și persoană impozabilă din perspectiva TVA, a beneficiat de o subvenție nerambursabilă de la Banca Maghiară de Dezvoltare care acționa în numele Ministerului Economiei și Transportului, "reprezentând 47% din quantumul total al cheltuielilor de investiție". Nu rezultă din datele furnizate că subvenția a inclus TVA aferentă cheltuielilor de investiție, astfel încât interpretarea CJUE nu poate fi utilă în dezlegarea chestiunii de drept de față.

104. În schimb, prezintă unele similarități cu situația din cauza pendinte considerente reținute într-o altă hotărâre a instanței europene, pronunțată tot la solicitarea unei instanțe maghiare, în cauza C-191/12, Alakor Gabonatermelo es Forgalmazó, în care s-a statuat că "principiul restituirii taxelor percepute de un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că permite acestui stat să refuze restituirea unei părți a TVA a cărei deducere a fost împiedicată de o măsură națională contrară dreptului uniunii, pentru motivul că partea respectivă a taxei a fost subvenționată printr-un ajutor acordat persoanei impozabile și a fost finanțată atât de Uniunea Europeană, cât și de statul menționat, cu condiția ca sarcina economică aferentă refuzului deducerii TVA să fi fost integral neutralizată, aspect care trebuie verificat de instanța națională".

105. Analizând situația beneficiarului unui ajutor care a finanțat și TVA aferentă, CJUE a punctat că indiferent de sursa acestuia ("provine atât din bugetul Uniunii, cât și din cel al statului membru în cauză" - paragraful 34), un stat membru poate să refuze "restituirea unei părți din această taxă pentru motivul că o astfel de restituire ar genera în beneficiul persoanei impozabile o îmbogățire fără justă cauză (...) cu condiția ca sarcina economică pe care taxa percepută fără a fi datorată a

impus-o asupra persoanei impozabile să fi fost integral neutralizată" - paragraful 28.

106. Pentru considerentele expuse, în temeiul dispozițiilor art. 521, cu referire la art. 519 din Codul de procedură civilă,

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea privind pronunțarea unei hotărâri prealabile, formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea nr. 710 din 10 martie 2016, pronunțată în Dosarul nr. 1.650/46/2013, și, în consecință, stabilește că:

O unitate administrativ-teritorială care încheie contracte de execuție de lucrări pentru realizarea unor obiective finanțate din bugetul de stat, utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă, în calitate de persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză, în măsura în care taxa nu a fost anterior decontată de la bugetul de stat/valoarea contractului de finanțare nu a inclus TVA.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședința publică din data de 10 octombrie 2016.

PREȘEDINTELE SECȚIEI DE CONTENCIOS

ADMINISTRATIV ȘI FISCAL,

IONEL BARBĂ

Magistrat-asistent,

Aurel Segărceanu