

REGIMUL TVA APLICABIL EXPROPRIERII: CONDIȚII LEGALE ȘI CLARIFICĂRI REZULTATE DIN JURISPRUDENȚA CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE



Marilena Crăciun (Ene)*

14

Rezumat: Articolul analizează regimul TVA aplicabil despăgubirilor acordate în cadrul procedurii de expropriere pentru cauză de utilitate publică, în lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special a cauzei C-182/23, Makowit. Sunt evidențiate condițiile necesare pentru ca o astfel de operațiune să fie calificată drept livrare de bunuri supusă TVA: existența unei persoane impozabile care acționează ca atare, utilizarea bunului în activitatea economică și plata efectivă a unei compensații legate direct de transferul dreptului de proprietate. Se atrage atenția asupra confuziilor frecvente din practica instanțelor naționale între scutirea de TVA și scutirea de impozit pe venit. Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene oferă o interpretare clarificatoare și favorabilă contribuabililor, întărind principiile de securitate juridică și neutralitate fiscală.

Cuvinte-cheie: TVA; expropriere; livrare de bunuri; persoană impozabilă; compensație

Abstract: This article examines the VAT regime applicable to compensation awarded in expropriation procedures for public utility purposes, in light of the case law of the Court of Justice of the European Union, particularly case C-182/23, Makowit. It identifies the conditions under which such transactions may be subject to VAT: the expropriated individual must be a taxable person acting in this capacity; the asset must have been used for economic purposes; and the compensation must be paid and directly linked to the transfer of ownership. The analysis also highlights recurring misunderstandings in Romanian case law concerning the difference between VAT liability and personal income tax exemptions. CJEU jurisprudence offers a clarifying and taxpayer-friendly interpretation that reinforces legal certainty and VAT neutrality.

Keywords: VAT; expropriation; supply of goods; taxable person; compensation

* Marilena Crăciun (Ene) este lector universitar în cadrul Facultății de Drept, Universitatea din București și poate fi contactată la adresa marilena.ene@drept.unibuc.ro.

1. INTRODUCERE

Interferența dreptului civil cu dreptul fiscal generează subiecte permanente de discuție între specialiștii celor două ramuri de drept, iar dispozițiile Codului de procedură fiscală îi obligă pe cei din domeniul dreptului fiscal să analizeze și normele civile de drept material și drept procedural. Raportul juridic de drept fiscal se naște în legătură cu un fapt juridic sau act juridic supus dispozițiilor legale dintr-o altă ramură de drept, de cele mai multe ori de drept privat.

În cadrul unei cercetări juridice a unei hotărâri pronunțate la data de 11 iulie 2024 de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în materia taxei pe valoarea adăugată (TVA), am observat că în jurisprudența națională de drept civil a existat o opinie contrară celei date de către CJUE în ceea ce privește aplicarea TVA despăgubirilor stabilite în cazul unei operațiuni de expropriere. În consecință, am considerat că este necesară efectuarea și a unei analize juridice naționale a regimului compensațiilor primite de către persoana expropriată, din perspectiva TVA.

În cuprinsul acestui articol este analizată jurisprudența CJUE referitoare la operațiunile cuprinse în sfera TVA, dar și jurisprudența națională în materia exproprierii, relevantă pentru dreptul fiscal. Nu este scopul acestui material să se realizeze o analiză a exproprierii sau a conținutului despăgubirii din perspectivă civilă.

Hotărârile CJUE sunt obligatorii pentru cetățenii și autoritățile din statele membre, iar efectele hotărârilor pot fi retroactive în ceea ce privește TVA, respectiv de la data intrării în vigoare a prevederilor directivelor relevante. Din perspectiva operațiunii de expropriere, am analizat soluția CJUE în cauza C-182/23, denumită *Makowit*¹⁾, în care au fost lămurite condițiile în care exproprierea unui bun imobil reprezintă o „*livrare de bunuri, cu titlu oneros*”, adică o operațiune supusă TVA efectuată de către o persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA. Această decizie a fost pronunțată fără a fi solicitate concluzii Avocatului General desemnat, întrucât s-a considerat că problema juridică înaintată nu este nouă²⁾. Până la pronunțarea acestei hotărâri, Curtea a analizat exproprierea și a stabilit condițiile pe care trebuie să le îndeplinească aceasta pentru a fi o operațiune impozabilă supusă TVA din perspectiva unei autorități publice, în cauza *Gmina Wrocław*³⁾.

La nivel național, de-a lungul timpului, subiectul transferului dreptului de proprietate sub regimul special al exproprierii a fost analizat de către instanțele civile în numeroase hotărâri legate de despăgubirile ce trebuie plătite expropriatului, fiind incluse uneori și aspecte de drept fiscal. Într-o opinie a unor instanțe civile, **transferul dreptului de proprietate în cazul exproprierii nu a fost considerată o operațiune în sfera de TVA**, întrucât, în opinia instanței, există dispoziții în Codul fiscal actual, dar și în cel vechi, care prevăd că „*sumele primite ca urmare a exproprierii pentru cauză de utilitate publică nu sunt supuse impozitării*”. Aceste prevederi sunt cuprinse în art. 62 lit. (i) din Codul fiscal în vigoare. De asemenea, s-a reținut de către instanța respectivă că „*în literatura de specialitate s-a arătat că prevederile art. 268 alin. (1) lit. a), raportat la art. 270 alin. (3) lit. c) rămân inaplicabile, exproprierea neputând fi asimilată unei livrări de bunuri supuse TVA*”⁴⁾. Nu am încercat să identificăm literatura de specialitate în care s-a menționat că exproprierea nu este o operațiune ce intră în sfera livrării de bunuri, întrucât, dacă există, este greșită.

¹⁾ Hotărârea din 11 iulie 2024, C-182/23, *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej împotriva lui J.S.*, ECLI:EU:C:2024:604.

²⁾ Art. 20 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene prevede expres că: „[...] În cazul în care consideră că respectiva cauză nu pune o problemă nouă de drept, Curtea poate decide, după ascultarea avocatului general, ca aceasta să fie judecată fără concluziile avocatului general.”.

³⁾ Hotărârea din 13 iunie 2018, C-665/16, *Minister Finansów împotriva Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2018:431.

⁴⁾ Sentința civilă nr. 3447 din 15 noiembrie 2021 a Tribunalului Ilfov, disponibilă pe sintact.ro.

Într-o decizie recentă cu privire la această temă, și anume Decizia civilă nr. 10 din 13 ianuarie 2025, pronunțată de către Curtea de Apel București⁵⁾ într-un apel împotriva unei sentințe corecte a Tribunalul Ilfov, s-a menținut soluția din fondul cauzei și s-a reținut de către Curtea de Apel București că:

„(...) în cauză nu sunt incidente dispozițiile art. 62 lit. (i) C.fisc., respectiv art. 42 lit. b¹⁾ din vechiul Cod fiscal, întrucât aceste prevederi legale exceptează despăgubirea primită în procedura de expropriere pentru cauză de utilitate publică de la plata impozitului pe venit, acestea fiind plasate în Titlul IV, respectiv în Titlul III ale Codului fiscal referitoare la impozitul pe venit, în timp ce în cauză sunt incidente dispozițiile legale în materie fiscală referitoare la taxa pe valoare adăugată, respectiv prevederile art. 125 și urm. din vechiul Cod fiscal, în vigoare la data primei exproprieri, respectiv, potrivit dispozițiilor art. 265 și urm. C.fisc., în vigoare la data celei de-a doua exproprieri.

Se mai reține de către instanță că susținerile din apel, potrivit cărora prevederile art. 268 alin. (1) lit. a) și [ale] art. 270 alin. (3) lit. c) C.fisc. rămân inaplicabile, întrucât exproprierea nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri supuse TVA, sunt lipsite de orice suport legal, dispozițiile art. 270 alin. (3) lit. c) C.fisc. stabilind în mod explicit faptul că «sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri»”.

Subiectul ar putea fi considerat clarificat din perspectiva dreptului civil, presupunând că toate instanțele naționale vor adopta în viitor soluția corectă a Curții de Apel București. Totuși, apreciem că este necesară analizarea în detaliu a situației de fapt și de drept a conceptelor de drept fiscal ce apar în cazul unei exproprieri, incluzând și aspectele reținute de către CJUE în diverse hotărâri legate de exproprieri.

2. PREVEDERILE LEGALE RELEVANTE

Din perspectiva dreptului Uniunii Europene, normele aplicabile operațiunii de „expropriere” se regăsesc în Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁶⁾ („Directiva TVA”), respectiv în art. 14 din Directiva TVA, în care este stipulat:

„(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

(a) transferul, printr-un ordin emis de o autoritate publică sau în numele unei autorități publice sau în condițiile prevăzute de lege, al dreptului de proprietate asupra unui bun cu plata unei compensații;

[...]”.

O prevedere identică a fost inclusă și în Directiva 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare⁷⁾, ce a fost avută în vedere de către legiuitorul român la momentul menționării în Codul fiscal vechi⁸⁾ a unei prevederi relevante.

⁵⁾ www.rejust.ro.

⁶⁾ JOUE seria L nr. 347 din 11 decembrie 2006.

⁷⁾ JOUE seria L nr. 145 din 13 iunie 1977.

⁸⁾ Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003).

Art. 270 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal actual⁹⁾, nemodificat de la data intrării în vigoare, *i.e.* 1 ianuarie 2016, prevede:

„(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

[...]

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri”.

Este necesar să subliniem faptul că nici în directive și nici în reglementările fiscale adoptate în România nu a fost inclusă sintagma „*expropriere*” în articolele ce reglementează TVA. Explicația utilizării unei formulări generale de tipul „*transferul*”, reluată în legislația națională sub forma „*trecerea în domeniul public*”, este legată de faptul că legiuitorul unional, în mod intenționat, a reglementat un concept general, ce își găsește aplicabilitatea în toate statele membre și care poate fi inclus în legislațiile naționale, fără a altera însă interpretarea comună la nivelul Uniunii Europene.

Cu toate că nu este relevant pentru analiza în domeniul TVA, totuși trebuie menționat art. 62 din Codul fiscal actual, denumit „*Venituri neimpozabile*”, în care se prevede la lit. (i) că „*sumele primite ca urmare a exproprierii pentru cauză de utilitate publică, conform legii*” sunt neimpozabile. Subliniem faptul că acest articol se referă exclusiv la veniturile încasate de către persoanele fizice, fiind inclus în Titlul IV privind Impozitul pe venit. Pe cale de consecință, este aplicabil exclusiv în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venit, nicidecum în stabilirea TVA. Impozitul pe venit este un impozit direct, spre deosebire de TVA, care este un impozit indirect. Scutirea de la plata impozitului pe venit nu reprezintă în mod automat și o operațiune scutită din perspectiva TVA.

3. ANALIZA CAUZEI *MAKOWIT*

Prezentarea în detaliu a acestei cauze este relevantă pentru instanțele judecătorești de drept civil, întrucât ne oferă prilejul de a evidenția aspectele de bază relevante pentru calificarea juridică a unei operațiuni economice în sfera TVA.

În cadrul acestei secțiuni este descrisă situația de fapt, alături de prevederile legale relevante și de o analiză detaliată a considerentelor CJUE ce au stat la baza pronunțării hotărârii, distingând între condițiile generale și cele speciale în care exproprierea este o livrare de bunuri supusă TVA.

3.1. PREZENTAREA ELEMENTELOR DE FAPT ȘI DE DREPT

Situația de fapt descrisă în cauza *Makowit* se regăsește în practica națională a multor state membre ale Uniunii Europene, întrucât se referă la ipoteza exproprierii unei suprafețe de teren, deținute de către o persoană fizică sau juridică, pentru construirea unui drum public. Elementul important în acest caz este că persoana fizică expropriată era un fermier, care se ocupa cu creșterea vacilor de lapte din anul 2001. Acest fermier era înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA din luna ianuarie 2013. În anul 2003 și în anul 2015 achiziționase mai multe loturi de teren, în cadrul unor tranzacții ce nu fuseseră supuse

⁹⁾ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015).

TVA, terenurile fiind utilizate în activitatea economică a fermei. Printr-un act al unei autorități publice din data de 6 martie 2017 a fost transferat dreptul de proprietate asupra unui lot de teren de la fermier către autoritatea publică, în schimbul unei compensații, în vederea realizării unui drum public. Persoana fizică a transmis către organul fiscal o solicitare pentru emiterea unei soluții fiscale anticipate privind două aspecte. Un prim aspect se referă la calitatea de persoană impozabilă, având în vedere că persoana respectivă a transferat dreptul de proprietate asupra unui lot de teren pentru care nu a făcut niciun demers prealabil, persoana fizică considerând că nu este o persoană impozabilă pentru această activitate. Și al doilea aspect era legat de compensație ce trebuie să o achite autoritatea publică, respectiv dacă acea valoare trebuie să fie supusă TVA, fermierul susținând că nu este o contraprestație pentru care trebuie colectat TVA.

Organul fiscal polonez a emis răspunsul său în sens contrar celor susținute de către persoana fizică, reținând că operațiunea de transfer a dreptului de proprietate asupra unui teren printr-un act al unei autorități publice, cu plata unei compensații reprezintă o livrare de bunuri, cu titlu oneros. Argumentele organului fiscal au fost că persoana fizică era o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA și că pe terenul respectiv se desfășura o activitate economică.

Persoana fizică a contestat soluția fiscală anticipată în fața primei instanțe competente, care a pronunțat o hotărâre judecătorească prin care a admis cererea reclamantului, anulând soluția organului fiscal. Instanța de fond a apreciat că persoana fizică nu a acționat ca o persoană impozabilă, întrucât nu a întreprins niciun demers pentru vânzarea acelor terenuri, a fost o decizie a unei autorități publice, ce nu avea nicio legătură cu activitatea agricolă desfășurată de către persoana respectivă. În mod evident, autoritatea fiscală a formulat recurs, argumentul principal fiind că terenul expropriat a fost utilizat de către persoana fizică în activitatea sa economică și, pe cale de consecință, este o operațiune de livrare de bunuri, cu titlu oneros, în sfera de aplicare a TVA.

Instanța de trimitere a considerat că este necesară sesizarea CJUE în temeiul art. 267 TFUE, argumentând că jurisprudența anterioară a Curții a statuat că o persoană este impozabilă numai dacă a întreprins în mod activ activități prealabile transferului dreptului de proprietate¹⁰⁾, iar în cauza aceasta persoana fizică nu a făcut niciun demers, fiind supusă unui transfer forțat decis de către o autoritate publică.

Din perspectiva normelor juridice aplicabile, analizând cauza în discuție, sunt relevante dispozițiile art. 2 alin. (1) lit. (a) din Directiva TVA, prin care se stabilește că este o operațiune impozabilă în sfera de aplicare a TVA „*livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare*”. În al doilea rând, prezintă interes, așa cum stabilește și CJUE, art. 14 alin. (1) și alin. (2) lit. (a) din Directiva TVA.

Pentru o înțelegere corespunzătoare a acestei hotărâri, considerăm că este important de menționat și că întrebarea transmisă de instanța națională poloneză a fost reformulată de către CJUE. Astfel, instanța de trimitere din Polonia a solicitat să se clarifice dacă un agricultor înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, conform dispozițiilor generale aplicabile, este considerat persoană impozabilă, în cazul transferului dreptului de proprietate asupra unei parcele către o autoritate publică prin expropriere, în schimbul unei compensații, chiar dacă persoana impozabilă nu a realizat în mod activ niciun demers pentru schimbarea destinației terenului, pentru simplul motiv că terenul respectiv era utilizat pentru o activitate economică supusă TVA de către o persoană impozabilă.

Pornind de la întrebarea instanței de trimitere din Polonia, CJUE a considerat necesar să reformuleze întrebarea, fiind relevante dispozițiile art. 2 alin. (1) lit. (a) și ale art. 14 alin. (2) lit. (a) din Directiva TVA, în sensul că trebuie clarificat dacă „*o operațiune de transfer, prin expropriere, al dreptului de proprietate asupra*

¹⁰⁾ Hotărârea din 15 septembrie 2011, C-180/10 și 181/10, *Jarosław Slaby împotriva Minister Finansów (C-180/10) și Emilian Kuć și Halina Jeziorska-Kuć împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10)*, ECLI:EU:C:2011:589.

unor parcele de teren agricol, în schimbul plății unei compensații proprietarului acestui teren, trebuie să fie supusă TVA-ului atunci când acest proprietar este un agricultor impozabil în scopuri de TVA, chiar dacă nu desfășoară nicio activitate de comercializare de terenuri și nu a întreprins niciun demers care să vizeze un astfel de transfer”.

La această întrebare, Curtea a răspuns că, în temeiul celor două prevederi invocate, o astfel de operațiune este supusă TVA dacă proprietarul lotului de teren este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care acționează ca atare, chiar dacă nu a desfășurat activități economice de comercializare de terenuri și nu a întreprins niciun demers în vederea efectuării transferului.

3.2. CONDIȚIILE ÎN CARE EXPROPRIEREA ESTE O LIVRARE DE BUNURI SUPUSĂ TVA

Pentru a ajunge la soluția menționată, Curtea de Justiție face o analiză ce poate fi împărțită în două mari etape.

În prima etapă, trebuie stabilit dacă este o operațiune impozabilă dintre cele prevăzute de art. 2 din Directiva TVA, respectiv dacă sunt îndeplinite **condițiile generale** prevăzute în acest articol. În această etapă trebuie verificat dacă operațiunea este:

- (1) „livrare de bunuri” sau „prestare de servicii”,
- (2) este efectuată cu titlu oneros, respectiv dacă se primește în schimb o contraprestație ce este în directă legătură cu livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuată,
- (3) este realizată de către o persoană impozabilă care acționează ca atare,
- (4) pe teritoriul unui stat membru.

În situația în care este condiții sunt îndeplinite, se trece la a doua etapă, ce depinde de tipul de operațiune identificată, respectiv livrare de bunuri sau prestare de servicii. În această a doua etapă sunt analizate **condițiile specifice** prevăzute în legislația TVA și, acolo unde este cazul, în jurisprudența CJUE.

3.2.1. CONDIȚIILE GENERALE APLICABILE UNEI OPERAȚIUNI IMPOZABILE

Pentru operațiunea impozabilă prevăzută de art. 14 (2) lit. (a) din Directiva TVA nu trebuie eliminat primul pas menționat, chiar dacă, la prima vedere, se poate trage concluzia că sunt îndeplinite toate condițiile. Această primă etapă este necesară, întrucât trebuie să se determine dacă bunul livrat, supus exproprierii, aparține unei persoane impozabile care acționează ca atare. Această verificare este foarte importantă, pentru că neîndeplinirea acestor condiții generale face inutilă analiza operațiunii propriu-zise de expropriere din perspectiva TVA.

În cauza *Makowit* Curtea face această examinare la finalul hotărârii, în paragrafele 34-40, cu toate că primul pas ar fi trebuit să fie legat de verificarea condițiilor generale. Abordarea Curții poate fi explicată prin faptul că în această cauză calitatea de persoană impozabilă nu a fost contestată de niciuna dintre părțile implicate, iar analiza Curții se concentrează pe ultima parte a condiției legate de persoana impozabilă, respectiv că „acționează ca atare”.

În ceea ce privește calificarea ca persoană „impozabilă”, trebuie avute în vedere condițiile impuse de art. 9 alin. (1) din Directiva TVA. Orice persoană este „impozabilă” dacă realizează în mod independent, în

orice loc, orice fel de activitate economică, dintre cele prevăzute în Directiva TVA, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective¹¹⁾. În cazul în care persoana expropriată este deja înregistrată în scopuri de TVA și bunul expropriat a fost utilizat în activitatea economică a persoanei impozabile, atunci nu mai este necesară verificarea îndeplinirii condițiilor menționate în art. 9 alin. (1) din Directiva TVA. Acest aspect este menționat de către CJUE în mai multe cauze¹²⁾.

Însă, persoana impozabilă poate susține că bunul respectiv nu face parte din activitatea sa economică, caz în care operațiunea de expropriere nu intră în sfera de aplicare a TVA.

De asemenea, nu trebuie omisă analiza celui de-al doilea element al condiției ce rezultă din prevederile art. 2 din Directiva TVA, și anume că persoana impozabilă „acționează ca atare”. Instanța de trimitere a pus sub semnul întrebării acest element, întrucât a considerat că persoana impozabilă din cauza *Makowit* „nu desfășoară nicio activitate economică de comercializare de terenuri” și „nu a întreprins demersuri în vederea vânzării acestor parcele”, pe cale de consecință, nu acționează în cadrul activității sale economice și nu îndeplinește această condiție¹³⁾. În susținerea acestei interpretări a fost citată Hotărârea din 15 septembrie 2011 pronunțată în cauza *Slaby și alții*¹⁴⁾.

Cu privire la acest aspect, CJUE a clarificat elementele esențiale ce trebuie verificate în orice cauză pentru a stabili că o persoană impozabilă acționează „ca atare”, invocând în acest sens și analiza făcută în Hotărârea din 13 iunie 2018 în cauza *Polfarmex*¹⁵⁾:

a) primul element se referă la verificarea activităților efectuate de către persoana impozabilă. Din probele administrate în dosarul cauzei trebuie să fie clar că persoana „acționează în cadrul activității sale economice”¹⁶⁾;

b) al doilea element al acestei analize se referă la livrarea în sine, respectiv „transferă dreptul de proprietate asupra unor bunuri imobile afectate acestei activități economice în sens larg”. Acest element nu trebuie analizat în sens restrâns, așa cum a sugerat instanța de trimitere, prin raportare exclusiv la tipurile de activități realizate în mod obișnuit de către persoana impozabilă. CJUE a reiterat o jurisprudență anterioară conform căreia definirea activității economice se realizează în „sens larg”, care poate conduce la concluzia că „orice activitate de natură economică este, în principiu, impozabilă”¹⁷⁾. Livrarea oricărui bun utilizat de către o persoană impozabilă în activitatea sa economică, în schimbul unei remunerații, intră în sfera largă a operațiunii impozabile și este, pe cale de consecință, supusă TVA.

Condiția generală privind „caracterul oneros”, adică existența unei contraprestații în directă legătură cu livrarea de bunuri, este transpusă distinct în art. 14 alin. (2) lit. a) din Directiva TVA, fiind unul dintre

¹¹⁾ B. Terra, J. Kajus, Introduction to European VAT, vol. 1, IBFD, Amsterdam, 2023, p. 335; A. van Doesum, H. van Kesteren, S. Cornielje, F. Nellen, Fundamentals of EU VAT law, Wolters Kluwer, Amsterdam, 2020, p. 60.

¹²⁾ Hotărârea din 13 iunie 2013, C-62/12, *Galın Kostov împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravljenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2013:391, par. 30

¹³⁾ Cauza *Makowit*, par. 17.

¹⁴⁾ Cauzele conexate C-180/10 și C-181/10, *Slaby și alții*, par. 48: „În definitiv, împrejurarea că reclamanții din acțiunea principală din cauza C-181/10 au fost înregistrați ca persoane impozabile în scopuri de TVA, în regim forfetar, în temeiul activității lor agricole, este lipsită de relevanță în raport cu considerațiile anterioare. [...]”

¹⁵⁾ Hotărârea din 13 iunie 2018, C-421/17, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej împotriva Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie*, ECLI:EU:C:2018:432, par. 37; Hotărârea din 4 octombrie 1995, C- 291/92, *Finanzamt Uelzen împotriva Dieter Armbricht*, ECLI:EU:C:1995:304, par. 37.

¹⁶⁾ Cauza *Makowit*, par. 35.

¹⁷⁾ Cauza *Polfarmex*, par. 42; Ordonanța din 20 martie 2014, C-72/13, *Gmina Wrocław împotriva Minister Finansów*, par. 16; Hotărârea din 29 octombrie 2015, C-174/14, *Saudaço – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA împotriva Fazenda Pública*, ECLI:EU:C:2015:733, par. 31.

elementele ce au condus la includerea acestei reglementări în categoria *lex specialis* prin raportare la norma generală din art. 14 alin. (1) din Directiva TVA.

3.2.2. CONDIȚIILE SPECIALE APLICABILE OPERAȚIUNII DE EXPROPRIERE

Operațiunea de expropriere este prevăzută în art. 14 alin. (2) lit. (a) din Directiva TVA în mod distinct, fiind stabilite câteva elemente specifice care diferențiază această operațiune de operațiunea generală de livrare de bunuri. Datorită acestei reglementări distincte, s-a pus în discuția CJUE acest tip de livrare de bunuri, cu toate că, la prima vedere, nu ar fi fost necesare aceste clarificări suplimentare. Așa cum observă și Curtea, această operațiune presupune în mod clar „*transferul dreptului de proprietate*”, și nu doar „*transferul dreptului de a dispune de un bun*”. Diferența aceasta face ca analiza condițiilor speciale să se realizeze separat, fără a se verifica condițiile generale aplicabile unei „*livrară de bunuri*”, fiind considerată o *lex specialis* prin raportare la dispozițiile art. 14 (1) din Directiva TVA¹⁸⁾.

Condițiile speciale¹⁹⁾ considerate necesare a fi îndeplinite în mod cumulativ în cazul unei astfel de operațiuni de livrare de bun sunt:

- (i) să existe un transfer al dreptului de proprietate;
- (ii) transferul dreptului de proprietate să se realizeze printr-un „*ordin*” al unei autorități publice sau în numele unei autorități publice sau în temeiul unei legi;
- (iii) în schimbul transferului dreptului de proprietate să se plătească o „*compensație*” către o persoană impozabilă sau de către o persoană impozabilă.

Cu privire la prima condiție, este evidentă diferența de reglementare dintre art. 14 alin. (1) și art. 14 alin. (2) lit. (a) din Directiva TVA²⁰⁾. Pentru a fi în prezența unei astfel de operațiuni, trebuie să existe un transfer al dreptului de proprietate. Acest concept nu poate fi definit altfel decât prin raportare la legislația națională a fiecărui stat membru, întrucât pot exista diferențe de regim juridic în ceea ce privește modalitatea de recunoaștere a noului titular al dreptului de proprietate. Dacă, în ipoteza livrării de bunuri generale, conform art. 14 alin. (1) din Directiva TVA, nu contează legislația civilă, un transfer economic fiind suficient, în cazul unei exproprieri este important să existe un transfer al dreptului de proprietate în sensul dispozițiilor legii civile.

Cea de-a doua condiție specială presupune verificarea existenței unui act ce impune transferul dreptului de proprietate. Acest act poate fi un „*ordin*” sau o „*decizie*” emisă de o autoritate publică ori în numele unei autorități publice sau o lege specială. În acest caz, este relevantă legislația națională, în materia exproprierii existând diferite reglementări naționale. Emitentul actului respectiv nu este limitat la o entitate publică, întrucât pot exista proceduri de expropriere în care persoana desemnată prin lege să efectueze exproprierea este o persoană juridică de drept privat, care acționează în numele statului²¹⁾. Esențial în legătură cu această

¹⁸⁾ Cauza *Makowit*, par. 28; Hotărârea din 25 februarie 2021, C-604/19, *Gmina Wrocław împotriva Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*, ECLI:EU:C:2021:132, par. 55-56; Cauza C-665/16, *Gmina Wrocław*, par. 36-37.

¹⁹⁾ *B. Terra, J. Kajus*, op. cit., p. 426; *A. van Doesum, H. van Kesteren, S. Cornielje, F. Nellen*, op. cit., p. 128.

²⁰⁾ În Opinia avocatului general Juliane Kokott din 3 septembrie 2020 în cauza C-604/19, *Gmina Wrocław*, este infirmată distincția *lex generalis* – *lex specialis*, considerându-se că situația exproprierii din art. 14 (2) (a) din Directiva TVA reprezintă un caz particular al ipotezei generale din art. 14 (1), nicidecum o regulă derogatorie de la norma generală. Trebuie menționat că, și în cauza *Makowit*, Curtea menține această regulă de interpretare.

²¹⁾ Un exemplu în acest sens poate fi în România Compania Națională de Administrare a Infrastructurii Rutiere S.A., persoană juridică de drept privat desemnată să acționeze în numele și pe seama statului român în procedurile de expropriere pentru terenuri în vederea dezvoltării infrastructurii rutiere.

condiție este să nu existe un acord de voință între părțile implicate. Nu există vreo cauză analizată de către CJUE privind această condiție, însă elementul distinctiv este lipsa de voință a părților implicate.

Ultima condiție pe care o analizează Curtea se referă la „*plata unei compensații*”. Această condiție presupune existența unei legături directe între transferul dreptului de proprietate asupra bunului și „*compensație*”, precum și „*plata efectivă*” a acelei compensații. Cele două elemente trebuie verificate în mod distinct. În general, CJUE a analizat legătura directă dintre bunul livrat și contraprestația primită ca element al caracterului „*oneros*” al operațiunii impozabile în sensul art. 2 din Directiva TVA²²⁾. Pentru operațiunea de expropriere din cauză, legătura directă dintre bunul expropriat de către autoritatea publică și contraprestația primită de către persoana impozabilă de la aceeași autoritate publică este evidentă și nu a fost contestată. Al doilea element important al analizei este legat de „*plata efectivă*”.

În cauza *Gmina Wrocław*²³⁾, Curtea a reținut în legătură cu această „*compensație*” că legiuitorul nu a prevăzut „*condiții privind natura sau cuantumul acestei compensații*”. Singurul element ce trebuie verificat la nivel național este să existe „*plată*”, adică suma respectivă să fie transferată către proprietarul expropriat, chiar și printr-un transfer contabil²⁴⁾.

4. EXPROPRIEREA NU ESTE ÎN TOATE CAZURILE O OPERAȚIUNE DE LIVRARE DE BUNURI SUPUSĂ TVA

În cadrul acestei secțiuni am inclus o descriere a unor situații în care exproprierea nu este o operațiune impozabilă. În mod evident, nu în toate cazurile este necesară colectarea TVA de către persoana expropriată.

22

Din perspectiva unei instanțe civile, dacă persoana expropriată nu este înregistrată în scopuri de TVA, atunci nu este persoană impozabilă. În această situație operațiunea de expropriere nu intră în sfera de aplicare a TVA. În cazul unei persoane, care nu este persoană impozabilă în sensul prevederilor art. 9 din Directiva TVA, respectiv art. 269 C.fisc., orice expropriere a unui bun nu constituie o operațiune impozabilă în sfera TVA. Această situație poate fi verificată prin accesarea unui registru public pus la dispoziție de organul fiscal, Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal (<https://www.anaf.ro/RegistruTVA>). Totuși, trebuie avut în vedere că poate apărea în practică și cazul unei persoane care nu s-a considerat persoană impozabilă, nu s-a înregistrat, însă organul fiscal încadrează acea persoană în categoria persoanei impozabile ulterior. În această ipoteză, instanța civilă poate fi pusă în fața unei analize de drept fiscal, respectiv să determine dacă persoana expropriată este persoană impozabilă și dacă operațiunea respectivă este impozabilă din perspectiva TVA.

Neîndeplinirea condițiilor generale

În primul rând, dacă nu este îndeplinită oricare dintre condițiile generale ale unei operațiuni impozabile, pe care le-am analizat mai sus, atunci operațiunea nu intră în sfera de aplicare a TVA. Dintre cele patru condiții generale menționate, considerăm că două pot fi puse în discuție și din perspectiva dreptului și a practicii românești:

(1) Condiția ca operațiunea să fie efectuată cu titlu oneros, adică să se primească în schimb o contraprestație, ce este în directă legătură cu livrarea de bunuri efectuată. Această condiție este în strânsă legătură

²²⁾ Cauza C-665/16, *Gmina Wrocław*, par. 43.

²³⁾ Cauza C-604/19, *Gmina Wrocław*, par. 60.

²⁴⁾ Cauza C-665/16, *Gmina Wrocław*, par. 45.

cu obligația plății unei juste despăgubiri prevăzute în art. 44 alin. (3) din Constituția României²⁵⁾, obligație preluată și în Legea nr. 33/1994 privind exproprierea pentru cauză de utilitate publică²⁶⁾, și în Legea nr. 255/2010 privind exproprierea pentru cauză de utilitate publică, necesară realizării unor obiective de interes național, județean și local²⁷⁾.

Existența unei compensații (despăgubiri) este de esență operațiunii de expropriere, dar și a livrării de bunuri în sfera TVA. În jurisprudența Curții menționată anterior s-a reținut că această compensație nu este definită în art. 14 alin. (2) lit. a) din Directiva TVA, fiind în concret „*direct legată de transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile*”. De aceea, în ipoteza în care expropriatul solicită instanței judecătorești compensații suplimentare față de ceea ce s-a stabilit inițial prin decizia de expropriere, atunci instanța judecătorească trebuie să decidă și că sumele respective sunt baza de impozitare, în conformitate cu art. 286 alin. (1) C.fisc.

Paragrafele următoare din cauza C-604/19 sunt deosebit de relevante:

„59. În această privință, reiese din jurisprudența Curții că, pentru a exista «plata unei compensații», în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, este lipsit de relevanță, având în vedere caracterul de *lex specialis* al acestei dispoziții, ca o asemenea plată să îndeplinească toate elementele constitutive ale noțiunii de livrare de bunuri efectuată cu «titlu oneros», prevăzută la articolul 2 alineatul (1) litera (a) din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2018, *Gmina Wrocław*, C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 44).

60. În al doilea rând, trebuie să se sublinieze că modul de redactare a articolului 14 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA se referă la «plata» unei compensații, fără a stabili însă condiții privind natura sau cuantumul acestei compensații.

61. În al treilea rând, reiese din jurisprudența Curții că, pentru a stabili dacă este îndeplinită condiția plății unei compensații, trebuie doar să se stabilească că compensația în discuție în litigiul principal este direct legată de transferul dreptului de proprietate și că plata acesteia a fost efectivă, aspecte a căror verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2018, *Gmina Wrocław*, C-665/16, EU:C:2018:431, punctul 45)”. 23

(2) Condiția ca persoană impozabilă care acționează ca atare să fie proprietarul imobilului supus exproprierii.

Această condiție este, la prima vedere, ușor de verificat, dacă avem în vedere existența și în România a registrului public pus la dispoziția publicului de către organul fiscal menționat mai sus.

Este important de reținut că verificarea îndeplinirii acestei condiții se realizează prin raportare la data la care operează transferul dreptului de proprietate, care, spre exemplu, în temeiul art. 9 alin. (4) din Legea nr. 255/2010, este „data emiterii actului administrativ de expropriere de către expropriator, ulterior consemnării sumelor aferente despăgubirii”. Mai precis, judecătorul trebuie să verifice data emiterii deciziei de expropriere, care este actul administrativ de expropriere. Iar această decizie trebuie să fie ulterioară datei consemnării sumelor aferente despăgubirilor.

²⁵⁾ „Art. 44. Dreptul de proprietate privată: (3) Nimeni nu poate fi expropriat decât pentru o cauză de utilitate publică, stabilită potrivit legii, cu dreaptă și prealabilă despăgubire”.

²⁶⁾ Republicată în M. Of. nr. 472 din 5 iulie 2011.

²⁷⁾ M. Of. nr. 853 din 20 decembrie 2010. Legea nr. 255/2010 este o reglementare specială aplicabilă anumitor exproprieri. Analizând art. 1 al acestei Legi, se poate observa că domeniul de aplicare este foarte vast, incluzând exproprieri pentru realizarea infrastructurii rutiere și feroviare, transportului public terestru, naval și aerian, managementului apelor, precum și construcția, modernizarea și extinderea obiectivelor cu caracter militar, a clădirilor administrației publice centrale și locale, a stațiunilor turistice de interes național și a infrastructurii aferente, realizarea lucrărilor necesare gestionării deșeurilor, construcția și modernizarea infrastructurii necesare funcționării sistemului de sănătate și educație.

Situația este mai complicată atunci când persoana expropriată este persoană impozabilă, însă a achiziționat bunul expropriat în alte scopuri, nefiind utilizat în cadrul activității sale economice. În cauza *Makowit*, CJUE a precizat acest aspect în paragraful 40:

„În ipoteza în care instanța de trimitere ar constata că operațiunea în discuție în litigiul principal a fost realizată de J.S. în cadrul gestionării părții din patrimoniul său care nu este afectată exploatației agricole, ar trebui să se considere că acesta nu ar fi acționat în calitate de persoană impozabilă și că operațiunea menționată nu ar fi supusă TVA-ului”.

Dacă persoana impozabilă a dobândit bunurile expropriate în scop privat și nu le-a utilizat în cadrul activității sale economice, atunci operațiunea de expropriere nu este în sfera de aplicare a TVA.

Neîndeplinirea condițiilor speciale

În al doilea rând, trebuie avute în vedere și posibilele situații în care nu este îndeplinită oricare dintre condițiile speciale stipulate în art. 270 alin. (3) lit. c) C.fisc., astfel cum au fost transpuse dispozițiile art. 14 alin. (2) din Directiva TVA, respectiv:

(i) nu există un transfer al dreptului de proprietate de la persoana impozabilă către stat. În acest caz trebuie analizat dacă au fost respectate prevederile legii civile aplicabile operațiunii de expropriere;

(ii) nu se emite un act al autorității publice, un „ordin” al unei autorități publice sau în numele unei autorități publice sau în temeiul unei legi. Și această condiție presupune o verificare a dispozițiilor legii civile pentru fiecare caz de expropriere în parte;

(iii) nu se plătește efectiv o compensație către o persoană impozabilă. Analiza acestei condiții poate genera efecte deosebit de importante din perspectiva procedurii de expropriere în dreptul civil român, întrucât *plata efectivă a despăgubirii* se realizează la un interval de timp semnificativ după ce operează *„trecerea în domeniul public”* a bunurilor expropriate.

Îndeplinirea condițiilor speciale trebuie să se realizeze în mod cumulativ pentru a exista o operațiune de livrare de bunuri. Data la care se verifică toate aceste condiții este data livrării de bunuri care determină data faptului generator și a exigibilității TVA, aspect pe care îl vom analiza în secțiunea următoare a acestui articol.

Alte cazuri

În al treilea rând, trebuie avute în vedere dispozițiile privind operațiunile scutite de TVA, și anume art. 292 alin. (2) lit. f) C.fisc., ce transpune art. 135 (1) (k) coroborat cu art. 12 alin. (1) lit. b) din Directiva TVA. Operațiunea de expropriere a unui teren ce nu intră în categoria *„construibil”* este o operațiune scutită de TVA, conform dispozițiilor în vigoare în România.

În situația în care sunt expropriate terenuri agricole sau care nu pot fi incluse în categoria *„construibil”*, atunci operațiunea este scutită și persoana expropriată nu poate fi obligată să colecteze TVA în legătură cu despăgubirea încasată.

5. FAPTUL GENERATOR ȘI EXIGIBILITATEA TVA ÎN CAZUL OPERAȚIUNII DE EXPROPRIERE

Analizând cauza *Makowit*, a rezultat o altă întrebare practică, pe care Curtea de Justiție nu a avut-o în vedere, întrucât nu a fost investită cu acest aspect, întrebare referitoare la data la care se nasc obligațiile fiscale în materia TVA în legătură cu compensația pe care trebuie să o plătească expropriatorul în schimbul dreptului de proprietate.

Din perspectiva compensației, așa cum am menționat și mai sus, CJUE a reținut că este necesar să fie îndeplinite două condiții cumulative:

- a) compensația să fie *direct legată* de transferul dreptului de proprietate;
- b) plata compensației să fie *efectivă*.

Orice despăgubire direct legată de transmiterea dreptului de proprietate și care este „*efectivă*” este baza de impozitare pentru TVA, adică generează obligații fiscale în legătură cu acest impozit. Trebuie avut în vedere că toate aceste obligații se nasc la data la care se naște „*faptul generator*”, care este acel act sau fapt juridic prin care „*sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei*”²⁸⁾.

În mod practic, determinarea faptului generator reprezintă stabilirea actului sau faptului juridic și a datei la care a apărut acesta. La data nașterii faptului generator se naște și exigibilitatea TVA, care constituie momentul apariției următoarelor obligații fiscale:

- a) obligația de a calcula TVA;
- b) obligația de a emite factură;
- c) obligația de a evidenția operațiunea impozabilă în decontul de TVA.

Pentru a înțelege importanța determinării faptului generator, am analizat prevederile Legii nr. 255/2010 și am constatat că, în realitate, în legislația specifică sunt mai multe momente în cadrul procedurii de expropriere, denumite etape ale exproprierii. Totuși, doar unul este data faptului generator și, din păcate, elaborarea legislației civile fără a lua în considerare și obligațiile fiscale ale contribuabililor generează în concret o situație juridică deosebit de grea pentru expropriat.

Conform art. 281 alin. (1) C.fisc., data faptului generator este „*data la care intervine livrarea bunului*”, adică data la care are loc *transferul dreptului de proprietate*. Nu există în cuprinsul art. 280-282 C.fisc. nicio explicație suplimentară pentru operațiunea de expropriere. Nici Directiva TVA nu reglementează vreun caz special pentru determinarea faptului generator sau a exigibilității taxei.

În cadrul Legii nr. 255/2010, pentru a se da valoare principiului constituțional din art. 44 alin. (3), s-a prevăzut în art. 9 că data transferului dreptului de proprietate este ulterioară consemnării sumei la dispoziția expropriatului, pe baza deciziei de expropriere.

Actul juridic prin care se transferă dreptul de proprietate este **decizia de expropriere**, emisă în temeiul art. 9 din Legea nr. 255/2010, care nu se comunică în mod direct și personal expropriaților, ci se publică la sediul consiliilor locale de pe raza unităților administrativ-teritoriale afectate de expropriere și pe pagina proprie de internet a expropriatorului.

Însă, chiar dacă suma este consemnată la dispoziția expropriatului, în realitate, *efectiva încasare* a acestei sume are loc la o dată ulterioară, respectiv după emiterea și comunicarea către expropriat a hotărârii de stabilire a cuantumului despăgubirilor, conform procedurii descrise în art. 18-22 din Legea nr. 255/2010.

²⁸⁾ M. Ene (Crăciun), *Drept fiscal*, ed. a III-a, Ed. Solomon, București, 2025, p. 239.

În practică, între data transferului dreptului de proprietate și data comunicării hotărârii de stabilire a cuantumului despăgubirilor poate trece un interval de timp mai mare de 6 luni.

Chiar dacă despăgubirea nu este încasată sau, în unele cazuri, chiar dacă nu se cunoaște existența unei proceduri de expropriere, în sarcina persoanei impozabile ar rezulta că se nasc obligații fiscale în materia TVA.

Din coroborarea dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 255/2010 cu cele din art. 281 C.fisc., rezultă, la prima vedere, că data faptului generator este data publicării deciziei de expropriere, dată la care sunt îndeplinite condițiile legale pentru exigibilitatea taxei. În mod practic, persoana impozabilă ar trebui să înregistreze TVA colectat, să emită factură și să înregistreze TVA în evidențele fiscale la data la care intervine faptul generator.

Totuși, analizând conținutul hotărârilor din cauzele C-604/19 și *Makowit*, rezultă că operațiunea de livrare de bun în cazul exproprierii se consideră îndeplinită la data la care toate cele trei condiții sunt îndeplinite, inclusiv cea a plății efective a compensației către persoana impozabilă. Așadar, chiar dacă se poate susține, la prima vedere, că persoana impozabilă ar trebui să colecteze TVA anterior încasării despăgubirii, considerăm că jurisprudența CJUE este clară în sensul determinării și a datei plății efective.

Altfel, se ajunge la situația total nefavorabilă și imposibil de pus în practică de a considera că persoana impozabilă are obligația fiscală de a înregistra TVA colectat fără a exista documentul justificativ comunicat de către expropriator, respectiv hotărârea de stabilire a cuantumului despăgubirilor, conform procedurii descrise în art. 18-22 din Legea nr. 255/2010, în cazul acestui tip de expropriere.

6. CONCLUZII

26

Regimul TVA aplicabil exproprierii a ridicat probleme semnificative de interpretare juridică, generate atât de complexitatea normelor fiscale europene și naționale, cât și de practica neunitară a instanțelor judecătorești din România. Hotărârea CJUE în cauza *Makowit* aduce o clarificare esențială, anume că exproprierea realizată cu plată constituie o livrare de bunuri supusă TVA atunci când este îndeplinită condiția ca bunul expropriat să fi fost utilizat în cadrul activității economice a unei persoane impozabile care acționează ca atare și dacă despăgubirea primită este direct legată de transferul dreptului de proprietate și este efectiv plătită persoanei expropriate.

Statutul de persoană impozabilă al expropriatului este decisiv, dar este esențial ca bunul transmis să fi fost afectat activității economice. Simpla deținere a unui bun în patrimoniu nu este suficientă dacă nu există o utilizare în scop economic.

CJUE accentuează importanța caracterului efectiv al plății compensației pentru a considera exproprierea drept livrare de bunuri cu titlu oneros. În acest sens, în opinia autoarei, jurisprudența CJUE oferă o interpretare favorabilă contribuabililor, în sensul amânării momentului colectării TVA până la data la care este efectuată plata despăgubirii.

Instanțele naționale trebuie să distingă între regimul fiscal al TVA și scutirea de impozit pe venit. Confuzia dintre cele două categorii de impozite, frecventă în practica civilă, poate conduce la soluții eronate.

Clarificarea regimului fiscal aplicabil exproprierilor contribuie la asigurarea securității juridice și la respectarea principiilor de neutralitate și proporționalitate în materie de TVA, iar hotărârea în cauza *Makowit* constituie un reper valoros, care trebuie integrat în practica administrativă și judiciară din România.