

ROMÂNIA  
CURTEA DE APEL  
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr.

DECIZIA NR.

Ședința publică de la  
Completul compus din:  
PREȘEDINTE  
Judecător  
Judecător  
Grefie.

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra recursului declarat de reclamantul împotriva sentinței civile nr. pronunțată de Tribunalul - Secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. având ca obiect anulare act control taxe și impozite.

La apelul nominal făcut în ședința publică, se constată lipsa părților.

Procedura legal îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față, au avut loc în ședința publică din data de 11 aprilie 2012, când partea prezenta a pus concluzii în sensul celor consemnate încheierea de ședință din aceea zi, ce face parte integrantă din prezenta decizie, iar instanța în baza art.146 Cod procedură civilă pentru a da posibilitatea părților să depună concluzii scrise, potrivit art.260 alin.1 Cod procedură civilă a amânat pronunțarea la data de 18 aprilie 2012, apoi având nevoie de mai mult timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 25 aprilie 2012, apoi pentru data de 02 mai, apoi pentru imposibilitatea constituirii completului de judecată a amânat pronunțarea la data de 03 mai 2012.

CURTEA

*Asupra recursului de față,*

Constată că prin sentința civilă nr. , Tribunalul a respins acțiunea formulată de reclamantul în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice

Pentru a pronunța această hotărâre, tribunalul a reținut că prin Decizia de impunere nr. în sarcina reclamantului a fost stabilită de către pârâtă obligația de plată a sumei de lei cu titlu de TVA și a sumei de lei cu titlu de majorări de întârziere.

Împotriva acestei decizii, în temeiul art. 205 și urm. din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, reclamanta a formulat plângere prealabilă, soluționată în sensul respingerii prin Dec.

Reclamantul a fost supus unei inspecții fiscale care a vizat perioada 2006-2009. în perioada 04.01.2006 – 23.1.2009, reclamantul a efectuat un număr de 27 de tranzacții imobiliare, în valoare totală de lei. S-a constatat că, la data de 28/02/07 a fost depășită cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentând plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art. 152 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal, iar, începând cu data de 01/04/07 reclamantul, cf. dispozițiilor art. 153 coroborat cu cele ale art. 127 al. 1 și 2 și 141 al. 2 lit. f din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Pentru 16 din aceste tranzacții, s-a calculat TVA, apreciindu-se că acestea au fost efectuate după data de 28/02/2007, dată de la care reclamantul a devenit plătitor de TVA deoarece a depășit cifra de afaceri de 35.000 euro ( plafon până la care operează scutirea de la



plata TVA), fiind vizate terenuri construibile, situate în intravilan, neîncadrându-se în scutiurile prevăzute de art. 141 al. 2 lit. f din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal. Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat și majorări de întârziere.

La concluziile din Raportul de inspecție fiscală și din Dec. \_\_\_\_\_, pârâta a ajuns având în vedere dispozițiile art. 126 al. 1 și 2 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora: (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

(2) Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 132<sup>2</sup>.

Persoana impozabilă este definită de dispozițiile art. 127 al. 1 și 2 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora, (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.”

Potrivit pct. 3 din HG 44/2004, în explicarea art. 127 al. 2 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal, „în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”

Reclamantul, ca prim motiv de nelegalitate, arată că nu este o persoană impozabilă, în sensul art. 127 al. 2 Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal, întrucât nu are calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii. După cum rezultă din dispozițiile citate anterior, persoană impozabilă este și cea care exploatează bunuri corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, fiind lipsit de relevanță că reclamantul nu este comerciant în sensul definit de Codul Comercial.

Și Directiva 112/2006 CE califică, prin art. 9 al. 1 par. 2, exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de bunuri cu caracter de continuitate. Art. 12 din Directiva menționată arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la art. 9 al. 1 par. 2 și, în special, una dintre următoarele operațiuni: a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, b) livrarea de terenuri construibile.

Și cel de-al doilea motiv invocat de reclamant, care vizează faptul că tranzacțiile efectuate nu au avut caracter de continuitate și nu au rezultat din exploatarea bunurilor



imobile este nefondat. Caracterul de continuitate rezultă din multitudinea vânzărilor efectuate de reclamant, într-o perioadă de timp relativ scurtă. Instanța de fond a avut în vedere ansamblul operațiunilor de vânzare întreprinse de reclamant, și nu doar cele 16 vânzări care, în final, au fost reținute de organul fiscal. Caracterul de continuitate rezultă din repetarea aceluiași gen de activitate – vânzarea de imobile – pe care reclamantul a realizat-o. Organul fiscal nu a extins dispozițiile art. art. 127 al. 2 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal întrucât acest text prevede clar că reprezintă activitate economică și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Reclamantul a realizat o astfel de exploatare a bunurilor tocmai prin vânzarea lor și, deci, implicit, o activitate economică în sensul disp. art. 127 al. 2 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal și ale art. 9 și 12 din Directiva 112/2006 CE. Faptul că vânzările au un caracter civil, nu este de natură să influențeze caracterul economic al activității reclamantei.

Nici cel de-al treilea motiv invocat, referitor la faptul că reclamantul nu ar fi colectat TVA sau nu ar fi dedus TVA nu este întemeiat, dispozițiile legale necondiționând obligația de achitare a TVA de colectarea acestei taxe de către reclamant.

Prin al patrulea motiv, reclamantul invocă greșita calculare a sumei stabilite cu titlu de TVA, susținând că nu este aplicabilă cota de 19%, ci cota de 15,96%. Reclamantul nu invocă nici un temei legal pentru acest quantum, de 15,96%, în condițiile în care Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și normele de aplicare stabilesc o cotă de 19% și, prin excepție, cote de 9%, 5%. În același timp, instanța de fond a reținut că obligația de plată a TVA stabilită în sarcina reclamantului nu este condiționată de încasarea acestei taxe de către reclamant, sau de includerea TVA în prețul de vânzare.

Și considerentele de fapt ale reclamantului sunt nefondate.

Astfel, în legătură cu contractul de vânzare-cumpărare nr. \_\_\_\_\_ se arată că acesta a fost cumpărat în scop personal. Dispozițiile art. 127 al. 2 pct. 3 din HG 44/2004 se referă la „obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către aceasta pentru scopuri personale, nu a fost considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”. Tranzacția cu privire la terenul menționat nu trebuie privită izolat, ci în ansamblul tranzacțiilor efectuate de reclamant, care denotă scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate

În privința categoriei terenurilor, intravilane, aceasta prezintă relevanță cu privire la posibilitatea construirii sau nu pe acel teren. Cert este că terenurile supuse vânzării sunt construibile, acest aspect fiind demonstrat și de prețul de vânzare, fiind de notorietate că un teren pe care nu se poate construi și care se folosește în alt scop are o valoare mult mai mică.

Raportat tuturor considerentelor expuse, în temeiul art. 18 din Legea contenciosului administrativ Nr. 554/2004 rap. la art. 218 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, a fost respinsă acțiunea formulată de reclamant.

Împotriva acestei sentințe a declarat **recurs reclamantul** \_\_\_\_\_, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie, în temeiul art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă. În dezvoltarea motivelor de recurs, recurentul a arătat că actele contestate sunt nelegale întrucât el nu este persoană impozabilă în sensul art. 127 al. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, neavând calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii, neefectuând niciuna din activitățile pe care le desfășoară aceștia. În al doilea rând, reclamantul arată că tranzacțiile imobiliare pe care le-a efectuat nu au avut caracter de continuitate și nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile în înțelesul normelor Codului Fiscal sau a Normelor de aplicare a acestuia, nici organul fiscal și nici prima instanță nereușind să dovedească acest caracter. Operațiunile sale nu au avut un caracter comercial, ci unul civil. Chiar și în cazul în care s-ar fi impus aplicarea TVA, cota era de 15,96%, iar nu 19%. Prima instanță a interpretat greșit și subiectiv starea de fapt ce rezulta din probele administrate, neluând în considerare declarațiile martorilor audiați. De asemenea, în privința penalităților de întârziere,



reclamantul invocă dispozițiile art. XI din O.G. nr. 30/2011 și faptul că organul fiscal a aplicat dispozițiile art. 127 alin. 2 Cod fiscal.

***Analizând actele și lucrările dosarelor, sentința atacată în raport de motivele de recurs invocate, Curtea de Apel constată că recursul declarat de recurentul reclamant este nefondat.***

Soluția adoptată de prima instanță este legală și temeinică deoarece în cauză nu s-au încălcat prevederile legale, astfel că criticile reclamantului apar ca nefondate.

Astfel cum s-a reținut și în hotărârea atacată, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 126 al. 1 și 2, art. 127 al. 1 și 2 din Codul Fiscal, precum și pct. 3 din H.G. nr. 44/2004, în explicitarea art. 127 al. 2 din Codul Fiscal, art. 9 și 12 din Directiva 112/2006 CE. Aplicând toate aceste texte legale la circumstanțele concrete ale speței, rezultă că reclamantul recurent are calitatea de persoană impozabilă în sensul cerut de Codul Fiscal, astfel că se impunea ca acesta să plătească TVA. Această calitate este legată, potrivit legii, de caracterul de continuitate al tranzacțiilor efectuate de reclamant, persoana impozabilă fiind cea care exploatează bunuri corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În mod corect a apreciat prima instanță asupra existenței caracterului de continuitate al tranzacțiilor efectuate de reclamant. Ele rezultă din multitudinea vânzărilor efectuate de acesta într-o perioadă de timp relativ scurtă raportată la ansamblul operațiunilor de vânzare întreprinse de reclamant și din repetarea aceluiași gen de activitate – vânzarea de imobile – pe care reclamantul a realizat-o.

Potrivit actelor fiscale contestate, reclamantul a efectuat, în perioada 2006-2009, un număr de 27 de tranzacții imobiliare ce au avut ca obiect vânzarea de apartamente vechi din patrimoniul personal al reclamantului, terenuri extravilane și terenuri intravilane în [ ] și [ ] (provenite din dezmembrare). De remarcat că, din toate aceste tranzacții, organul fiscal a considerat că tranzacțiile având ca obiect vânzarea de apartamente vechi din patrimoniul personal al reclamantului și terenurile extravilane nu sunt considerate taxabile, potrivit legii, astfel că a luat în considerare doar cele 16 tranzacții ce vizau terenuri intravilane, acestea fiind taxabile din punctul de vedere al TVA. De asemenea, a considerat că se impunea ca reclamantul să se înregistreze în scopuri TVA doar după prima operațiune taxabilă, considerată cea din 7 februarie 2008, astfel că doar tranzacțiile având ca obiect vânzarea de terenuri intravilane au fost considerate taxabile, respectiv în perioada februarie 2008-noiembrie 2009. Toate aceste imobile au provenit din operațiuni de cumpărare efectuate de reclamant, organul fiscal constatând că acestea au fost apoi revândute la scurt timp de la achiziționare, în maxim un an sau chiar în cursul aceluiași an (afirmații necontestate vreodată de reclamant).

În aceste condiții este evident faptul că reclamantul a realizat o activitate economică în sensul legii, o astfel de exploatare a bunurilor fiind realizată tocmai prin vânzarea lor și obținerea de reclamant a unor venituri cu caracter de continuitate.

Deși reclamantul contestă acest caracter, materialul probatoriu infirmă susținerile sale, prima instanță coroborând just toate elementele ce caracterizează speța de față. Nici chiar declarațiile martorilor propuși în apărare de către reclamant nu vin să infirme concluzia judicios motivată a primei instanțe. Martorii cunosc împrejurări generale privind situația reclamantului și au relatat despre unele împrejurări concrete legate de câte o tranzacție, astfel că afirmațiile lor nu vin să demonstreze lipsa de continuitate a veniturilor sau lipsa calității de persoană impozabilă a reclamantului, toate aceste elemente rezultând din interpretarea dispozițiilor legale (atributul exclusiv al instanței de judecată) prin prisma elementelor de fapt.

Toate aceste considerente se regăsesc și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, aceasta reținând 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, 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. O persoană fizică ce a exercitat o activitate agricolă pe un teren recalificat drept teren destinat construcției, în urma unei modificări a planurilor de amenajare a teritoriului, intervenită din motive independente de voința acestei persoane, nu trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în sensul articolului 9 alineatul (1) și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva 2006/112, dacă vinde terenul respectiv, în ipoteza în care aceste vânzări se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestei persoane. Dacă, în schimb, această persoană, în vederea realizării vânzărilor menționate, ia măsuri active de comercializare a terenului prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, această persoană trebuie considerată că exercită o "activitate economică" în sensul articolului menționat și, în consecință, trebuie considerată persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată" (Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-180/10 și C-181/10 Slaby și Kuc).

Cum tranzacțiile imobiliare efectuate de reclamant nu constituie o simplă exercitare a dreptului său de proprietate, iar aceste măsuri nu se înscriu în cadrul administrării patrimoniului său privat, fiind vorba de măsuri active de comercializare a terenurilor prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un comerciant, rezultă că în speță reclamantul are calitatea de persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Corect a reținut prima instanță și faptul că este lipsit de relevanță că reclamantul nu este comerciant în sensul definit de Codul Comercial, iar faptul că vânzările au un caracter civil, nu este de natură să influențeze caracterul economic al activității reclamantului.

În ce privește susținerea reclamantului cu privire la cuantumul TVA, art. 140 alin. 3 Codul Fiscal prevede că cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin. 2, pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei. Faptul generator este definit de art. 134 Codul Fiscal ca reprezentând faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar potrivit art. 134<sup>1</sup> alin. 1 și 6, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege, iar pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Dispozițiile pct. 23 alin. 2 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal, invocate de reclamant, au fost modificate prin H.G. nr. 768/2010, astfel că, prin prisma textelor legale antemenționate, nu își găsesc aplicarea în speță. În consecință, se constată că TVA a fost corect calculată de organul fiscal sub aspectul cuantumului ei.

În ce privește dispozițiile art. XI din O.G. 30/2011, reclamantul are în vedere penalitățile de întârziere anulabile, în timp ce prin decizia de impunere s-au calculat majorări de întârziere și nu a făcut dovada depunerii cererii prevăzute la art. 7, 9 din Ordinul 2604/2011.

În ce privește penalitățile de întârziere, organul fiscal corect a avut în vedere dispozițiile legale în vigoare la data faptului generator, respectiv art. 156<sup>1</sup> Codul Fiscal și pct. 80 din Normele Metodologice, iar potrivit art. 120 alin. 1 și 7 Codul de procedură fiscală, majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv, iar nivelul dobânzii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. Totodată, potrivit art. 119 Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. De asemenea, sunt incidente dispozițiile art. 98 Codul de



