



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I A NR. 3546/323/30.10.2013

privind soluționarea contestației formulată de **dl. x**
înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr.x/27.02.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice nr.1 prin adresa nr.x/23.04.2013, înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr.x/23.04.2013, asupra contestației formulată de dl. x cu domiciliul în x, strx, nr.11, ap.x, jud.x.

Dl. x contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/29.01.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.01.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autenticată cu semnatura și ștampila reprezentantului legal care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor

Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată dl. x se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/29.01.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.01.2013 prin care s-a stabilit în sarcina sa obligații de plată în sumă de totală de x lei, din care x lei reprezentând TVA, x lei reprezentând majorări de întârziere, x lei reprezentând dobânzi de întârziere și x lei reprezentând penalități de întârziere, solicitând anularea acestora.

Contestatorul arată că prin decizia emisă de D.G.F.P.Timiș a fost informat că pentru tranzacțiile imobiliare pe care le-a efectuat ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de TVA, deși nici o normă juridică nu prevede acest lucru la data încheierii acelor tranzacții, iar retroactivitatea normelor juridice este prohibită în mod expres de Constituția României.

Textul art.153 din Codul fiscal care prevede obligativitatea pentru o persoana care: realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, nu este aplicabil în cauză.

Contestatorul susține că în ceea ce privește și în ceea ce privește și celelalte persoane presupus impozabile care se află în aceeași situație, nu exista obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA în perioada 2007-2010. Acest aspect este întărit de normele juridice în vigoare pentru aceasta perioadă și confirmat indirect și de ceea ce s-a întâmplat în practică în sensul ca persoanele care au construit apartamente și le-au înstrăinat nu s-au înregistrat ca plătitori de TVA.

Întrucât a fost verificată perioada 2007-2011, se constată lipsa oricăror norme interpretative și a unei campanii publice de informare a contribuabililor cu privire la interpretarea legislației în materie de TVA. Astfel, trebuie observat faptul că până la 1 ianuarie 2010, data la care au intrat în vigoare modificările aduse Codului fiscal (art. 127, art.141) și normelor metodologice corespondente, efectuate la finalul anului 2009, contribuabilii nu beneficiau de nicio informație clară cu privire la modul în care trebuiau interpretate dispozițiile art.127 din Codul fiscal. Nu de puține ori, cei care au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA au fost refuzați de organele fiscale, pe motiv că persoanele fizice nu pot fi plătitori de TVA și că nu există o procedură pentru această înregistrare. De asemenea, contestatorul susține că majoritatea răspunsurilor organelor fiscale la întrebările contribuabililor cu privire la "obținerea de venituri cu caracter de continuitate" și obligația de înregistrare ca plătitori de TVA erau stereotipe, limitate la citarea întocmai a textelor din Codul fiscal și normele metodologice ale Codului fiscal.

Astfel, până la finalul anului 2009, organele fiscale nu au întreprins inspecții fiscale tematice având ca obiect verificarea modului în care contribuabilii care înstrăinează terenuri și construcții aplică prevederile relevante în materia TVA. Acest lucru denotă faptul că nici măcar organele fiscale nu cunoșteau modalitatea corectă de interpretare a noțiunilor de "activități economice" și "persoane impozabile". Lipsa oricărei campanii publice de informare a contribuabililor cu privire la interpretarea comunitară a textelor naționale, lipsite de explicații, precum și cu privire la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție Europene, poate fi considerat un element suplimentar care să conducă la ideea că organele fiscale nu și-au respectat obligația

de informare care le incumbă, inclusiv prin considerarea principiului securității juridice, explicitat mai jos.

Contestatorul susține că nu a desfășurat nicio activitate economică care ar fi constituit o operațiune taxabilă care să implice taxa pe valoare adăugată și nu se impunea înregistrarea în scopuri de TVA.

În susținerea contestației dl. x aduce următoarele argumente:

A. Evoluția generală a cadrului juridic național.

1. Contestatorul arată că, cadrul juridic național consacrat taxei pe valoarea adăugată a cunoscut o evoluție în perioada 2004-2010, modificări aduse în principal textelor cuprinse în Codul fiscal (Legea nr.571/2003) și Normele metodologice ale Codului fiscal (H.G. nr. 44/2004).

Contestatorul precizează faptul că în aceeași perioadă o parte a modificărilor legislative au fost efectuate ca urmare a obligațiilor asumate de România în faza de pre-aderare la Uniunea Europeană (2004 - 2006) și după data aderării (2007 - 2010), acelea de receptare a acquis-ului comunitar. Reglementările comunitare relevante sunt Directiva a șasea în materie de TVA (Directiva 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza comună de impozitare), în vigoare până la 31 decembrie 2007, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată.

2. Analizând reglementările naționale aplicabile în România, în perioada 2004 - 2009 (art.127 Codul fiscal și normele metodologice corespondente), se poate constata că determinarea sferei noțiunii de "persoană impozabilă" a cunoscut o anumită evoluție, după cum urmează. Astfel, pentru perioada pre-aderării la Uniunea Europeană (2004 - 2006), textele comunitare cuprinse în Directiva a șasea în materie de TVA nu erau, formal, obligatorii pentru statul român și nu se impuneau nici atenției particularilor.

Prin urmare, singurele dispoziții relevante care trebuie avute în vedere sunt cele ale art.127 Codul fiscal și normele metodologice asociate. În acest sens, trebuie precizat că dispozițiile art.127 alin.(2) Codul fiscal prevăd faptul că reprezintă o "activitate economică" exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în sensul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Totuși, legislația română permitea, în perioadă respectivă, excluderea expresă din sfera "activităților economice" a vânzărilor de locuințe proprietate personală efectuate de către persoane fizice sau a altor bunuri folosite de către acestea pentru scopuri personale, conform art.151 pct. 2 din Normele metodologice.

3. În aceste condiții, având în vedere formula legislativă menționată, practic toate vânzările de locuințe sau terenuri proprietate personală, efectuate de persoane fizice în perioada 2004-2006, sunt excluse din rândul "activităților economice" menționate de art.127 alin.(2) Codul fiscal. Acest lucru conduce și la concluzia că persoanele fizice care au efectuat asemenea livrări de bunuri în perioada 2004 - 2006 nu aveau calitatea de "persoane impozabile" și, prin urmare, nu aveau obligația de a se înregistra ca plătitori de TVA și nici obligația de a colecta TVA.

4. Regulile destinate determinării "persoanelor impozabile" din legislația fiscală națională nu au cunoscut modificări semnificative în perioada 2007 - 2010, ulterioră aderării la Uniunea Europeană. Textul art.127 Codul fiscal a rămas neschimbat, fiind adusă doar o minimă modificare normelor metodologice (art.152¹ pct. 3). Astfel, printr-o formulă s-a indicat că excepția de la regula existenței unei "activități economice" (situația în care se vând locuințe proprietate personală sau alte bunuri folosite în scopuri personale) devine regulă atunci când "se constată că activitatea respectivă

este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. 2 Codul fiscal".

5. Doar de la 1 ianuarie 2010, legislația națională în materie de TVA a dobândit noi valențe, în sensul că forma actuală a art.127 Codul fiscal și a normelor metodologice corespondente ar permite contribuabilului să cunoască și să înțeleagă, în cea mai mare parte, condițiile în care legea consideră că se află în prezența unei "activități economice" și a unei "persoane impozabile". Art. 127 Cod fiscal referitor la persoanele impozabile, a fost modificat în timp de mai multe ori. Alin. 2 ind.1 al art 127 a fost introdus de pct. 98 al art.1 din OUG nr.109 din 7 octombrie 2009. Acest alineat a intrat în vigoare la 01.01.2010. Potrivit textului indicat "situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme". Prin urmare, numai începând cu 01.01.2010 și numai pentru raporturile de drept fiscal născute sub noua lege persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile. Este imposibil să se dea eficiență reglementării art.127 alin.(2) ind. 1 pentru situații născute anterior intrării în vigoare a normei juridice, pentru că ar consacra aplicarea retroactivă a normei.

Prin urmare, contestatorul arată că ar rămâne doar cu tranzacțiile încheiate după 1 ianuarie 2010, ceea ce ar conduce la reconsiderarea sumelor înscrise în Decizia de impunere.

6. Până la intrarea în vigoare a OUG 109/2009 care prevede la art.127 alin.2 ind.1 (introdus la 01.01.2010 în Codul fiscal) că "Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme", persoanele fizice nu erau impozabile pentru perioada dinaintea de 01.01.2010, pentru ca până la acea data nu erau prevăzute norme metodologice de punere în aplicare a legii. Ori nu i se poate imputa particularului conduita lipsită de diligență a legiuitorului, care nu a înțeles să creeze cadrul normativ adecvat valorificării veniturilor unor asemenea persoane.

7. Tranzacțiile imobiliare erau până în 01.01.2010 tranzacții civile impozitate special conform art.77¹ Cod fiscal, articol introdus prin art.1 pct. 25 din Legea nr. 163/2005. Până la introducerea acestui articol, pentru tranzacțiile imobiliare nu se percepeau impozite, ci taxe de timbre de autentificare încasate conform art.9 din Legea nr. 146/1997, care desemnau caracterul civil al acestor tranzacții.

8. În baza art. 83 alin.3 lit. g) din Codul fiscal, vânzătorul nu se încadrează la categoria persoanelor obligate să depună declarații fiscale. Încadrarea și răspunderea fiscală pentru tranzacțiile imobiliare din patrimonial personal făcute la birourile notariale este reglementată de art.77¹ alin. 6 din Codul fiscal, unde nu exista aceste obligații pentru persoana fizică, ci în sarcina notarului public.

În baza art.87 din Codul de procedură fiscală, decizia de impunere trebuie să includă baza de impunere, dar, cum persoana fizică nu are obligația să depună declarații de venit la tranzacțiile imobiliare, baza de impunere nu poate fi determinată legal. Neexistând prevedere legală pentru o baza de impunere cerută legal nu se poate face nici calculul legal al TVA. Momentul reîncadrării unei tranzacții se face conform art.153 alin.6 și 7 din Codul fiscal care prevede obligativitatea înregistrării automate de către ANAF a celor pe care îi consideră plătitori de TVA, conform art.78 Codul de procedură fiscală în registrul contribuabililor, în care ANAF are obligația organizării evidenței plătitorilor de TVA. Potrivit alin.1 lit. b) categoriile de obligații fiscale de declarare, potrivit legii, sunt denumite vector fiscal.

Ori punerea în aplicare a acestei dispoziții legale s-a realizat doar începând cu data de 28.04.2010 prin emiterea Ordinului ANAF nr.1786/2010. Tranzacțiile efectuate au fost tranzacții civile, cu impozitele pe venit reținute la sursă, neavând astfel obligații de evidență fiscală sau contabilă.

9. Evaluând normele metodologice corespondente (art.152¹ pct. 3), se poate observa următoarele:

a) Pentru prima dată, prin trimiterea la jurisprudența Curții de Justiție Europene, se explică faptul că noțiunea de "activitate economică" este una extrem de largă, incluzând practic orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, datorită faptului că trebuie respectat principiul neutralității fiscale a TVA (art. 152¹ din norme, pct. 3, alin.1).

b) în ceea ce privește vânzarea terenurilor și construcțiilor, normele prevăd expres faptul că nu constituie "activități economice" următoarele operațiuni:

- vânzarea locuințelor proprietate personală (construcții cu terenul aferent, utilizate în scop de locuință, inclusiv case de vacanță) sau a altor bunuri folosite de persoanele fizice în scop personal;

- vânzarea bunurilor de orice natură dobândite prin moștenire legală;

- vânzarea bunurilor dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate (art.152¹ din norme, pct. 3, alin. 2).

c) în cazul construirii de bunuri imobile, în considerarea jurisprudenței Rompelman s-a precizat faptul că activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică intenționează să realizeze o activitate de construire de imobile în vederea vânzării și poate fi probată prin raportare la anumite elemente obiective, de pildă faptul că persoana fizică începe să efectueze cheltuieli și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice (art.152¹ din norme, pct.3, alin. 4).

Această concepție permite deducerea, de către persoanele fizice în cauză, a TVA achitate anterior începerii activității economice propriu-zise, aceea de construcție a bunurilor imobile (de pildă, TVA achitată pentru achiziționarea terenului sau pentru lucrările de cadastru).

d) Pentru situația vânzărilor de terenuri și construcții anterior achiziționate în scopul (re) vânzării, normele metodologice oferă explicații cuprinzătoare și exemple practice (art.152¹ din norme, pct.3, alin.5). În principiu, regulile sunt următoarele:

- activitatea nu are caracter de continuitate dacă se realizează o singură tranzacție anual (adică se vinde un teren, o construcție sau o construcție cu terenul aferent, dintre cele achiziționate anterior în scopul revânzării). Practic, se consideră că o singură tranzacție anual are un caracter ocazional.

- dacă persoana fizică în cauză derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, nicio tranzacție nu va mai putea fi considerată ocazională.

10. Toate inspecțiile fiscale în materie de TVA aferentă tranzacțiilor cu bunuri imobile au fost demarate și efectuate în ultimele două luni ale anului 2009, când normele interpretative erau sub formă de proiect, ori după data de 01.01.2010, deci după publicarea normelor fiscale interpretative. Cu toate acestea, inspectorii fiscali aplică aceste reguli, așa cum se întâmplă și în prezenta speță, unor situații juridice din perioada 2005 - 2009.

B. Operațiuni impozabile și operațiuni scutite de TVA.

11. Vânzarea terenurilor și construcțiilor de către persoanele fizice înregistrate ca "persoane impozabile" constituie, din punct de vedere al TVA, "livrări de bunuri". Prin urmare, orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri - considerată drept operațiune impozabilă - are obligația de a colecta TVA în cota determinată potrivit legii și de a vira TVA colectată la bugetul de stat, în termenele prevăzute de lege. Pe de altă parte, există anumite operațiuni, expres prevăzute de lege, care sunt scutite de TVA, chiar dacă sunt efectuate de "persoane impozabile" determinate conform art.127 Codul fiscal.

12. Ca urmare a incidenței dispozițiilor fiscale în vigoare în anul 2007 [art.141 alin.2 lit.f) Codul fiscal și normele metodologice cuprinse în art.182¹ pct.37], contestatorul susține că elementele care trebuie avute în vedere sunt următoarele:

a) Potrivit regulilor generale, descrise în prima frază a art.141 alin.2 lit.f) din Codul fiscal, livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți dintr-o construcție și a terenului pe care este construită aceasta, precum și livrarea oricărui teren erau scutite de TVA. Astfel, rezultă faptul că erau scutite de impozitare atât livrările efectuate de "persoane impozabile", cât și livrările ocazionale efectuate de persoane care nu aveau calitatea de "persoane impozabile".

b) Conform celei de-a doua fraze din art.141 alin.2 lit.f) din Codul fiscal, de la această regulă se instituia o excepție: constituie operațiune impozabilă livrarea unei construcții noi, a unei părți dintr-o construcție nouă sau a unui teren construibile, efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. Prin urmare contestatorul precizează că, condițiile de aplicare ale excepției necesită o analiză:

1) Noțiunile utilizate de norma fiscală sunt explicitate de Codul fiscal:

- teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

- construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

- este considerată construcție nouă aceea construcție care a fost livrată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării; este de asemenea considerată construcție nouă orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, dacă nu există modificări, există totuși o construcție nouă atunci când costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

2) Sunt considerate operațiuni impozabile doar livrările de construcții noi sau terenuri construibile efectuate de "persoane impozabile", nu și livrările cu caracter ocazional.

3) O condiție extrem de importantă pentru incidența excepției este aceea că persoana impozabilă să-și fi exercitat sau să fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere, total sau parțial, pentru achiziția, transformarea sau construcția unui imobil.

13. Dispozițiile art.141 alin.2 lit. f) Codul fiscal și normele metodologice aferente au suferit modificări și la începutul anului 2008. Aceste modificări sunt în principal următoarele:

- din textul art. 141 alin.2 lit. f) Codul fiscal a fost eliminată condiția referitoare la exercitarea sau posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA pentru achiziția, construcția sau transformarea imobilului în discuție.

- în norme s-a prevăzut expres faptul că excepția instituită de art.141 alin.2 lit. f) Codul fiscal, prevăzută mai sus, se aplică numai în cazul "persoanelor impozabile" în sensul art.127 Codul fiscal.

- legiuitorul a considerat necesar să lămurească noțiunile de "data primei ocupări" și respectiv "data primei utilizări", după cum urmează:

- pentru o construcție care nu a suferit modificări de structură/natură/destinație ori valoarea transformărilor este mai mică de 50%, data primei ocupări este data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau data înregistrării construcției în evidențele contabile ca activ corporal fix, în cazul construcțiilor realizate în regie proprie (art.182¹ pct.37 alin.2 din normele metodologice);

- o construcție care nu a fost ocupată este considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, indiferent de data livrării acesteia (art.182¹ pct.37 alin.4 din normele metodologice);

- pentru construcțiile care au suferit transformări semnificative, data primei utilizări este data semnării de către beneficiar a procesului-verbai de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției sau data documentului pe baza căruia este majorată valoarea activului corporal fix ca urmare a transformării (art.182¹ pct.37 alin. 3 din normele metodologice).

D. Contestatorul susține nelegalitatea aplicării retroactive a regulilor fiscale instituite cu începere de la 1 ianuarie 2010, astfel:

14. Apreciază că organele fiscale nu pot aplica reguli edictate și previzibile de la 1 ianuarie 2010 retroactiv, unor situații juridice din anii 2007, 2008 sau 2009. Argumentele sunt în principal următoarele:

15. Încălcarea principiului securității juridice. În doctrină s-a spus că noțiunea de „securitate juridică” evocă, cel puțin pentru juriști, chestiuni familiare precum retroactivitatea, teoria aparenței, legalitatea incriminării și a pedepsei sau chiar obscuritatea textelor de lege. În esență, ceea ce caracterizează acest principiu este faptul că el trebuie să protejeze cetățeanul „contra unui pericol care vine chiar din partea dreptului, contra unei insecurități pe care a creat-o dreptul sau pe care acesta riscă s-o creeze”, o noțiune mai potrivită decât cea de „securitate juridică” este cea folosită de doctrina olandeză - Rechtzekerheid - „fiabilitatea dreptului”.

Inițial, securitatea juridică și-a găsit expresia clasică în neretroactivitatea legii, consacrată de pildă în art. 2 din Codul civil Napoleon (1804): „Legea nu dispune decât pentru viitor; ea nu are niciun efect retroactiv”. Din momentul în care s-a observat însă că legea nu este în măsură să regleze toate situațiile apărute în practică, a fost invocat principiul securității juridice. Practic, exigențele acestui principiu nu se limitează la interzicerea retroactivității legii, ci ele sunt mult mai largi și implică:

a) Accesul la legislația aplicabilă și previzibilitatea acestei legislații. Cu alte cuvinte, contribuabilul trebuie să aibă în primul rând acces la reglementările care îi sunt aplicabile, pentru a lua cunoștință de conținutul acestora. În acest context, în dreptul european se vorbește despre o veritabilă publicitate în materie fiscală, care este de natură să întărească considerabil securitatea juridică în acest domeniu și să amelioreze raporturile dintre administrația fiscală și cetățeni.

Pe de altă parte, legea aplicabilă trebuie să fie previzibilă. Contribuabilul are în mod indubitabil dreptul de a fi informat în avans asupra consecințelor actelor pe care le efectuează, într-o manieră care să-i permită să se comporte în deplină cunoștință de cauză. Sub acest aspect, trebuie admis că adagiul „Nimeni nu poate invoca necunoașterea legii” este din ce în ce mai greu de aplicat în condițiile unei inflații legislative evidente în materie fiscală, dublată de un vocabular care ar putea fi uneori caracterizat drept ezoteric. Astfel, contribuabilul trebuie să cunoască legislația de așa manieră încât să poată acționa preventiv.

b) Obligația administrației fiscale de a-și defini în mod clar exigențele și de a-și respecta angajamentele luate. Sub acest aspect, principiul securității juridice se identifică sub unele aspecte cu principiul încrederii legitime. Astfel, în jurisprudența instanțelor belgiene, dreptul contribuabilului la securitate juridică a fost afirmat consecvent:

- Prin hotărârea pronunțată de Curtea de Casație la 27 martie 1992 în cauza Van Apers s-a decis în favoarea contribuabilului, care și-a fundamentat comportamentul pe o aparență născută din comportamentul administrației față de el.

- De asemenea, prin hotărârea din 3 iunie 2002 în cauza CM și H.F. s-a decis că „după ce administrația fiscală a acceptat caracterul probant al unor documente

contabile, ea nu poate reveni a posteriori asupra acestei soluții fără a aduce atingere principiilor generale de bună administrare care implică dreptul la securitate juridică" și că „cetățeanul trebuie să aibă încredere în ceea ce n-ar putea percepe altfel decât o regulă fixă de conduită a administrației, serviciile publice fiind ținute să onoreze previziunile justificate cărora le-au dat naștere ele însele”.

c) Dreptul la interpretarea unitară a legii. Există o anumită marjă de incertitudine generată și de puterea de interpretare a legii de către instanțele de judecată, precum și de evoluția jurisprudenței acestor instanțe. Mai ales într-un „domeniu favorit” al insecurității juridice, materia fiscală, o jurisprudență unitară, solidă, argumentată, este cu atât mai importantă.

16. Principiul securității juridice a fost consacrat pe cale jurisprudențială la nivel european. Astfel, la nivel comunitar, Curtea de Justiție Europeană a indicat faptul că principiul securității juridice face parte din ordinea juridică comunitară și trebuie respectat atât de instituțiile comunitare, cât și de statele membre, atunci când acestea își exercită prerogativele conferite de directivele comunitare. Pentru ca principiul securității juridice să fie respectat, este necesar ca, în lipsa unei prevederi contrare, orice situație de fapt să fie apreciată în lumina regulilor de drept care îi sunt contemporane. Curtea a indicat faptul că o măsură comunitară trebuie să fie certă, neechivocă, iar aplicarea ei trebuie să fie previzibilă pentru cei cărora li se adresează. Pentru materia fiscală prezintă o importanță deosebită o constatare a Curții de Justiție Europene: asigurarea securității juridice trebuie observată cu mai mare strictețe în cazul regulilor susceptibile să producă consecințe financiare, astfel încât cei vizați de aceste reguli să cunoască precis întinderea obligațiilor impuse de asemenea reguli.

17. Legislația fiscală română relevantă în materie de TVA nu respectă principiul securității juridice în perioada 2008-2010. Așa cum s-a arătat, formularea eliptică a normelor metodologice care ar fi trebuit să explicitizeze textul Codului fiscal nu-i oferă contribuabilului nici cea mai mică idee asupra a ceea ce înseamnă "obținerea de venituri cu caracter de continuitate" în concepția legiuitorului român sau a legiuitorului comunitar.

Textul art.127 din Codul fiscal nu este un text cert, neechivoc, previzibil, prin lectura căruia contribuabilii să cunoască exact consecințele financiare ale comportamentului lor și întinderea obligațiilor fiscale în materie de TVA care le revin.

Ca norma juridică și art. 127 din Codul fiscal trebuie să îndeplinească condițiile minimale ale unei norme juridice active. Cum poate fi obligat un subiect de drept să se supună dispoziției normei juridice sub iminenta aplicării unei sancțiuni sau a suportării unui debit și a unor dobânzi exagerate, din moment ce nu poți să-i impui și impuți acestuia o norma juridică clară, comprehensibilă. Se observă faptul că organele fiscale din România nu au luat niciun fel de măsuri pentru a se asigura interpretarea acestui text de lege. Astfel, Comisia fiscală centrală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice ar fi avut posibilitatea emiterii unei decizii interpretative cu privire la această chestiune, care ar fi urmat să fie publicată în "Monitorul Oficial", devenind însă previzibilă.

Pe cale de consecință, încălcarea principiului securității juridice ar fi suficientă, pentru ca o instanță (națională sau comunitară) să decidă faptul că nu constituie "activități economice" livrările de construcții și terenuri efectuate în perioada 2007-2010.

18. Nepublicarea Directivei a șasea în limba română și netraducerea jurisprudenței relevante a Curții de Justiție Europene în limba română reprezintă o altă problemă semnificativă, întrucât contribuabilii ar fi trebuit să o cunoască până la data la care Directiva 2006/112/CE (aceasta tradusă în limba română) a produs efecte juridice pentru statele membre (1 ianuarie 2008).

Consecințele juridice ale acestei stări de lucruri au fost subliniate de Curtea de Justiție Europeană prin hotărârea pronunțată la 11 decembrie 2007 în afacerea Skoma-Lux sro vs. Cefni reditelstvi Olomouc, în care s-a decis că art.58 din Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană se opune posibilității ca obligațiile cuprinse într-o reglementare comunitară care nu a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în limba unui nou stat membru, în condițiile în care această limbă este o limbă oficială a Uniunii, să fie impuse particularilor în acest stat, chiar dacă aceste persoane ar fi putut avea cunoștință de reglementarea respectivă prin alte mijloace.

Curtea s-a pronunțat în sensul că imperativul securității juridice impune ca o reglementare comunitară să permită celor interesați să cunoască exact întinderea obligațiilor care le sunt impuse, ceea ce nu s-ar putea asigura decât prin publicarea conformă cerințelor legale a respectivei reglementări în limba oficială a destinatarului.

În plus, ar fi contrar principiului egalității de tratament să fie aplicate în același mod obligațiile impuse de o reglementare comunitară în vechile state membre, în care particularii au posibilitatea de a lua cunoștință de respectivele obligații în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, în limba acestor state, și în statele membre care au aderat, în care această luare la cunoștință a fost imposibilă din cauza unei publicări tardive.

19. Aplicând mutatis mutandis aceste argumente în cazul nepublicării Directivei a șasea în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, în limba română, se poate ajunge la aceeași concluzie a inopozabilității acestei decizii particularilor (persoanele fizice care au livrat terenuri și construcții).

20. Jurisprudența relevantă a Curții de Justiție Europene, prezentată mai sus și la care fac referire și normele metodologice în vigoare după 1 ianuarie 2010, nu este tradusă nici în prezent în limba română, pe site-ul Curții de Justiție a Uniunii Europene. Pe cale de consecință, contestatorul arată că nici această jurisprudență nu era accesibilă contribuabililor - persoane fizice care au înstrăinat terenuri și construcții în perioada 2007 - 2009.

21. Impozitarea transferurilor dreptului de proprietate asupra imobilelor și construcțiilor conform art.77¹-77³ din Codul fiscal este un alt element care poate susține ideea că persoanele fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2007-2009 nu desfășurau "activități economice" în sensul art.127 din Codul fiscal îl reprezintă varianta de impozitare aleasă de legiuitor pentru veniturile obținute cu această ocazie.

Astfel, în perioada relevantă, s-a achitat pentru orice livrare de construcții și terenuri impozitul pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal reglementat de dispozițiile art. 77¹ - 77³ din Codul fiscal, desprinzându-se cel puțin două concluzii preliminare:

- Pe de-o parte, întrucât bunurile făceau parte, potrivit legii, din "patrimoniul personal", este evident faptul că aceste bunuri nu puteau face parte, în același timp, din patrimoniul unei afaceri care să genereze "venituri cu caracter de continuitate".

- Pe de altă parte, din moment ce se achită acest impozit pentru veniturile din transferul proprietăților imobiliare, este evident faptul că aceleași venituri nu mai puteau fi calificate, în același timp, drept venituri comerciale în sensul art.46 din Codul fiscal. Mai exact, dacă o persoană fizică ar obține venituri cu caracter de continuitate, acestea ar trebui înscrise expres de legiuitor în categoria "veniturilor comerciale", o subdiviziune a "veniturilor din activități independente", reglementate de art.46 și

următoarele din Codul fiscal. Această calificare ar exclude aplicarea impozitului pe transferul proprietăților imobiliare, impozitarea urmând a se face la nivelul venitului net al contribuabilului, cu o cotă de 16%.

Contestatorul arată că legiuitorul a procedat la calificarea unor venituri similare drept "venituri comerciale". Este cazul veniturilor obținute de persoanele fizice din închirierea bunurilor, care de la 1 ianuarie 2008 au fost incluse în sfera "veniturilor comerciale", sub condiția ca o persoană fizică să aibă încheiate minim 5 contracte de închiriere. Consecința imediată a acestei calificări a fost aceea că persoanele fizice în cauză nu mai achitau impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, reglementat de art.61-64 din Codul fiscal, ci impozitul pe veniturile din activități independente (pentru veniturile comerciale realizate).

22. Lipsa oricăror norme interpretative și a unei campanii publice de informare a contribuabililor cu privire la interpretarea legislației în materie de TVA. Un alt contra-argument care poate fi adus cu succes de către contribuabili, îl reprezintă lipsa oricăror norme interpretative sau a unei campanii publice de informare a contribuabililor cu privire la interpretarea legislației în materie de TVA. Astfel, până la 1 ianuarie 2010 - data la care au intrat în vigoare modificările aduse Codului fiscal (art. 127, art.141) și normelor metodologice corespondente, efectuate la finalul anului 2009, contribuabilii nu beneficiau de nicio informație clară cu privire la modul în care trebuiau interpretate dispozițiile art.127 din Codul fiscal. Nu de puține ori, cei care au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA au fost refuzați de organele fiscale, pe motiv că persoanele fizice nu pot fi plătitori de TVA și că nu există o procedură pentru această înregistrare. De asemenea, majoritatea răspunsurilor organelor fiscale la întrebările contribuabililor cu privire la "obținerea de venituri cu caracter de continuitate" și obligația de înregistrare ca plătitori de TVA erau stereotipe, limitate la citarea întocmai a textelor din Codul fiscal și normele metodologice ale Codului fiscal.

De asemenea, susține că până la finalul anului 2009, organele fiscale nu au întreprins inspecții fiscale tematice având ca obiect verificarea modului în care contribuabilii care înstrăinează terenuri și construcții aplică prevederile relevante în materia TVA. Acest lucru denotă faptul că nici măcar organele fiscale nu cunoșteau modalitatea corectă de interpretare a noțiunilor de "activități economice" și "persoane impozabile".

Prin urmare, lipsa oricărei campanii publice de informare a contribuabililor cu privire la interpretarea comunitară a textelor naționale, lipsite de explicații, precum și cu privire la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție Europene, poate fi considerat un element suplimentar care să conducă la ideea că organele fiscale nu și-au respectat obligația de informare care le incumbă, inclusiv prin considerarea principiului securității juridice.

23. În concluzie, în ceea ce privește calitatea de "persoane impozabile" în sensul TVA a persoanelor fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2004 - 2009, contestatorul susține următoarele:

- în perioada 2004-2006, legea națională exclude expres aceste persoane din rândul "persoanelor impozabile", considerând că aceste persoane nu desfășoară "activități economice".

- pentru perioada 2007-2010, persoanele fizice care au livrat terenuri și construcții nu aveau de asemenea obligația de a se înregistra ca plătitori de TVA întrucât legislația comunitară și jurisprudența comunitară care ar fi putut constitui repere ale noțiunilor de "activități economice" și "persoane impozabile" nu era accesibilă și previzibilă, legislația națională nu conținea niciun fel de explicații utile în acest sens, iar practica administrativă a organelor fiscale era în sensul excluderii acestor operațiuni din sfera de aplicare a TVA.

- consecințele juridice ale acestei stări de fapt și de drept sunt acelea că persoanele fizice în cauză nu aveau obligația înregistrării ca persoane impozabile și nici obligația de a colecta și vărsa la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor. Pe cale de consecință, asemenea obligații fiscale nu pot fi în mod legal stabilite în sarcina persoanelor fizice respectiv la nivelul anilor 2007-2010.

E. Contestatorul susține inexistența unei (unor) "persoane impozabile" și a unei (unor) "activități economice".

24. Așa cum rezultă din prevederile Codului fiscal în vigoare la data efectuării operațiunilor în cauză, operațiunile efectuate nu intrau în sfera de impozitare a TVA. Astfel, potrivit punctului 152¹ alin.3 din H.G. nr.44/2004 (forma în vigoare în anul 2008), "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".

25. Contestatorul arată că a folosit bunurile înstrăinate pentru scopuri personale, este evident faptul că nu a realizat o "activitate economică" în sensul prevederilor privind TVA cunoscute la acel moment. De asemenea, trebuie observat faptul că nu există niciun element de continuitate în desfășurarea activității economice.

F. Contestatorul arată că modul în care Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal adaugă acestei norme juridice în mod nelegal și extind, nejustificat domeniul activităților economice generatoare de obligație de plată de TVA.

26. Dispozițiile pct.3 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 din perspectiva art.139 alin. (1) din Constituție, instituie regula potrivit căreia impozitele și taxele (inclusiv TVA-ul) ca și venituri la bugetul de stat, nu se pot reglementa decât prin acte normative emise de către Parlament, organul prin care se realizează suveranitatea poporului. Per a contrario, este interzis ca taxele și impozitele, ca surse de venit la bugetul de stat, să fie reglementate prin alte acte normative, care nu ar emana de la Parlament. Așa cum a arătat la punctul anterior, pct.3 alin.(1) instituie obligația de plata de TVA și în alte situații decât cele reglementate prin art. 127 alin. (1) din Legea 571/2003 (prin care s-a adoptat Codul fiscal). Având în vedere ipoteza vânzării locuințelor din patrimoniul personal, ipoteza neavută în vedere de art. 127 alin.(2) din Codul fiscal. În consecință, teza încălcării art. 139 alin. (1) din Constituție prin pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 este astfel demonstrată.

27. Temeiul în drept al obligației de plata de TVA nu îl poate reprezenta nici pct. 3 alin.(1) și (5) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Titlului VI "Taxa pe valoare adăugată" din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, norme metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, deoarece aceste texte legale, adaugă în mod nepermis la textul 127 alin. (2) din Codul Fiscal, extinzând, fără temei, dincolo de intenția legiuitorului Codului fiscal, domeniul activităților economice generatoare de obligație de plata de TVA, fiind încălcate dispozițiile art.1 alin. (1) teza a II-a și ale art. 5 din Codul fiscal, precum și dispozițiile art. 139 alin. (1) din Constituția României.

Contestatorul aduce următoarele argumente:

a) din dispozițiile pct.3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004, în mod nelegal, adaugă la ipoteza de reglementare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, rezultă teza potrivit căreia pot fi calificate activități economice (ce generează obligația de plata de TVA) activitățile desfășurate de „producători, comercianți sau prestatori de servicii”, precum activitățile de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale. În nici una din aceste situații nu se poate asimila, însă și

situația „vânzării de locuințe din patrimoniul personal”. Astfel, este evident ca cel care vinde imobile din patrimoniul personal nu poate fi calificat producător, comerciant sau prestator de servicii, iar „exploatarea bunurilor corporale” presupune folosința acestora nu și ipoteza valorificării prin vânzare.

Prin urmare, contestatorul critică legalitatea dispozițiile pct.3 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004, întrucât acestea reprezintă o încălcare a principiului ierarhiei actelor normative, mai exact a regulii potrivit căreia prin hotărâre de guvern nu se poate aduce atingere reglementarilor prin lege stricto sensu (act normativ emis de către Parlament). Dispozițiile pct. 3 alin. (1) sunt nelegale întrucât contravin celor ale art.1 alin.(1) teza a II-a din Codul fiscal și ale art.5 alin.(1) din Codul fiscal întrucât prin aceste ultime referințe legale se instituie regula potrivit căreia, prin norme metodologice se face numai „aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri”, fără a se putea completa, prin norme metodologice, dispozițiile Codului fiscal.

28. Contestatorul susține că nu este de acceptat nici ipoteza potrivit căreia ar fi în situația unui act juridic per relationem (situația în care în mod expres printr-un act normativ se specifică împrejurarea că acesta urmează a fi completat de prevederile unui alt act normativ). Aceasta ipoteză se exclude din perspectiva a doua motive: pe de o parte obligațiile fiscale nu pot fi stabilite de cât prin lege stricto sensu și, pe de altă parte, Codul fiscal (prin dispozițiile art.1 alin. (1) teza a II-a respectiv art.5 alin.(1) exclude ideea de „completare”, acceptându-se numai „aplicarea unitară”.

Pe de alta parte, dispozițiile pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 din perspectiva art.139 alin. (1) din Constituție, instituie regula potrivit căreia impozitele și taxele (inclusiv TVA - ul) ca și venituri la bugetul de stat, nu se pot reglementa decât prin acte normative emise de către Parlament, organul prin care se realizează suveranitatea poporului. Per a contrario, este interzis ca taxe și impozite, ca surse de venit la bugetul de stat, să fie reglementate prin alte acte normative, care nu ar emana de la Parlament. Astfel, pct.3 alin.(1) instituie obligația de plata de TVA și în alte situații decât cele reglementate prin art.127 alin. (1) din Legea 571/2003 (prin care s-a adoptat Codul fiscal). Astfel, ipoteza vânzării locuințelor din patrimoniul personal, ipoteza neavută în vedere de art.127 alin. (2) din Codul fiscal.

În consecință, teza încălcării art.139 alin. (1) din Constituție prin pct.3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 este astfel demonstrată.

29. În ceea ce privește textul alin.(5) din pct.3 al Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, contestatorul constată că pentru perioada controlului „01.01.2004-31.12.2009”, acest text avea un alt conținut decât cel citat de către Direcție în Decizie.

În consecință, în conformitate cu principiul „Jempus regit actum”, operațiunile de transfer efectuate din patrimoniul personal nu pot intra în sfera de analiză în ceea ce privește determinarea existenței, intenției de vânzare. Chiar dacă, ipotetic ar recunoaște valoarea normativă a dispozițiilor citate din pct. 3 alin. (1) și (5) al Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004, contestatorul opinează în sensul că nici aceste texte nu pot întemeia concluzia că ar avea obligația de plata de TVA, deoarece nu se poate identifica cerința „continuității”, condiția avută în vedere, în mod expres, de ambele alineate.

În total dezacord cu cele reținute în Raport și în Decizia de impunere, contestatorul susține că nu a înregistrat venituri cu caracter de continuitate din înstrăinarea de imobile ci din alte surse de venit. Astfel, în momentul în care a edificat imobilul construcție intenția a fost de a edifica locuințe ce urmau a fi folosite de membrii celor două familii. Ulterior edificării s-a convenit vânzarea, dar acesta rezoluție nu a existat la edificare ci a fost determinată ulterior de cauze care țineau de

lipsa disponibilităților bănești. Este total eronat a presupune intenția de a desfășura cu caracter de continuitate o activitate economică, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, din împrejurarea că s-a obținut o autorizație de construire. Pe aceeași linie de gândire, califică, ab initio, că având caracter de comercialitate, orice achiziție sau înstrăinare de imobile, ceea ce este în contradicție cu esența codului comercial roman, din ansamblul reglementărilor căruia, operațiunile cu imobile sunt considerate esențialmente civile.

30. Contestatorul arată că, în realitate legiuitorul a încercat să impoziteze activitățile de genul celei desfășurate "cârpind" textul legal doar cu normele metodologice de aplicare. Aceasta, deși modificarea legislativă dorită de către legiuitor se putea realiza doar în anumite condiții, în sistemul nostru de drept există o ierarhie clară a normelor juridice, nu poți completa/modifica/abroga o normă juridică dintr-un act normativ-lege organică, printr-un act normativ cu o forță juridică inferioară, ci trebuie respectate anumite principii de drept. Prin urmare, o Hotărâre de Guvern prin care se aprobă Normele metodologice de aplicare nu poate completa/modifica în mod real o lege organică cum este Codul de procedură fiscală, ci poate doar să arate maniera, procedura de aplicare.

Întrucât, această modalitate de legiferare este indoielnică, la data de 1 ianuarie 2010 a intrat în vigoare o modificare a Codului fiscal, mai exact a art.127, prin care se urmărește completarea conținutului normei, tocmai pentru a o aduce la stadiul comun de previzibilitate. Dar, este nelegală aplicarea retroactivă a regulilor fiscale instituite cu începere de la 1 ianuarie 2010 pentru situații de fapt anterioare, din 2007-2009.

G. Contestatorul arată că aplicarea eronată a cotei de TVA de 19% pentru 89 de terenuri care nu aveau calitatea de bunuri impozabile conform legii, fiind neconstruibile.

31. Dl. Ristea Marin arată că potrivit Raportului de inspecție fiscală și conform anexelor acestuia, ar datora TVA pentru un număr de 89 de tranzacții imobiliare având ca obiect terenuri construibile. Aceasta premisa a inspectorilor fiscali este cea care susține întregul raționament, toate calculele debitului și accesoriilor, însă, această premisă este falsă și prin urmare toată construcția logico-juridico-fiscală este edificată pe nisip.

32. Codul fiscal prevede la art.141, alin.2: Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții conform legislației în vigoare;

Astfel, vânzarea terenurilor și construcțiilor de către persoanele fizice înregistrate ca "persoane impozabile" constituie, din punct de vedere al TVA, "livrări de bunuri". Prin urmare, orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri - considerată drept operațiune impozabilă - are obligația de a colecta TVA în cota determinată potrivit legii și de a vira TVA colectată la bugetul de stat, în termenele prevăzute de lege. Pe de altă parte, există anumite operațiuni, expres prevăzute de lege, care sunt scutite de TVA, chiar dacă sunt efectuate de "persoane impozabile" determinate conform art. 127 Codul fiscal.

Ca urmare a incidenței dispozițiilor fiscale în vigoare în anul 2007 [art.141 alin. 2 lit.f) din Codul fiscal și normele metodologice cuprinse în art.182¹ pct.37], elementele care trebuie avute în vedere sunt următoarele:

a) Potrivit regulii generale, descrise în prima frază a art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal, livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți dintr-o construcție și a terenului pe care este construită aceasta, precum și livrarea oricărui teren erau scutite de TVA. Practic, din analiza textului menționat rezultă faptul că erau scutite de impozitare atât livrările efectuate de "persoane impozabile", cât și livrările

ocasionale efectuate de persoane care nu aveau calitatea de "persoane impozabile".

b) Conform celei de-a doua fraze din art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal, de la această regulă se instituia o excepție: constituie operațiune impozabilă livrarea unei construcții noi, a unei părți dintr-o construcție nouă sau a unui teren construibile, efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. Prin urmare, condițiile de aplicare ale excepției necesită o analiză:

1) Noțiunile utilizate de norma fiscală sunt explicitate de Codul fiscal:

- teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

- construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

- este considerată construcție nouă aceea construcție care a fost livrată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării; este de asemenea considerată construcție nouă orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, dacă nu există modificări, există totuși o construcție nouă atunci când costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

2) Sunt considerate operațiuni impozabile doar livrările de construcții noi sau terenuri construibile efectuate de "persoane impozabile", nu și livrările cu caracter ocazional.

3) O condiție extrem de importantă pentru incidența excepției este aceea ca persoana impozabilă să-și fi exercitat sau să fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere, total sau parțial, pentru achiziția, transformarea sau construcția unui imobil.

33. Dispozițiile art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal și normele metodologice aferente au suferit modificări și la începutul anului 2008, aceste modificări sunt în principal următoarele:

- din textul art. 141 alin. 2 lit. f) Cod fiscal a fost eliminată condiția referitoare la exercitarea sau posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA pentru achiziția, construcția sau transformarea imobilului în discuție.

- în norme s-a prevăzut expres faptul că excepția instituită de art. 141 alin. 2 lit. f) Cod fiscal, prevăzută mai sus, se aplică numai în cazul "persoanelor impozabile" în sensul art. 127 Codul fiscal (art. 182¹, pct. 37, alin. 5 din normele metodologice).

- legiuitorul a considerat necesar să lămurească noțiunile de "data primei ocupări" și respectiv "data primei utilizări", după cum urmează:

- pentru o construcție care nu a suferit modificări de structură/natură/destinație ori valoarea transformărilor este mai mică de 50%, data primei ocupări este data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau data înregistrării construcției în evidențele contabile ca activ corporal fix, în cazul construcțiilor realizate în regie proprie (art. 182¹ pct. 37 alin. 2 din normele metodologice);

- o construcție care nu a fost ocupată este considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, indiferent de data livrării acesteia (art. 182¹ pct. 37 alin. 4 din normele metodologice);

- pentru construcțiile care au suferit transformări semnificative, data primei utilizări este data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției sau data documentului pe baza căruia este majorată valoarea activului corporal fix ca urmare a transformării (art. 182¹, pct. 37, alin. 3 din normele metodologice).

Contestatorul arată că pentru delimitarea sferei operațiunilor scutite și a sferei operațiunilor impozabile este important, să se determine ce înseamnă un "teren constructibil".

În contextul acestui demers, trebuie pornit de la constatarea că există o delimitare a terenurilor care se regăsește chiar în Codul fiscal, în secțiunea consacrată impozitului local pe teren. Astfel, în prezent, potrivit dispozițiilor art. 258 Cod fiscal, terenurile pot fi înscrise în Registrul agricol și sunt impozitate conform următoarelor delimitări:

- terenuri în intravilan, categoria de folosință "terenuri cu construcții";
- terenuri în intravilan, categoria de folosință "alte categorii decât terenuri cu construcții" (teren arabil, pășune, fâneață, vie, livadă, pădure sau alt teren cu vegetație forestieră, teren cu ape, drumuri și căi ferate, teren neproductiv);
- terenuri în extravilan (teren cu construcții, teren arabil, pășune, fâneață, vie, livadă, pădure sau alt teren cu vegetație forestieră, teren cu apă, teren cu amenajări piscicole, drumuri și căi ferate, teren neproductiv).

Astfel, reglementarea fiscală nu definește noțiunea de "teren constructibil".

34. Contestatorul susține că alte dispoziții relevante sunt cele ale Legii nr. 18/1991 privind fondul funciar (art.2, 90, 91 și 92), care înțelegerea corectă a dispozițiile art. 258 din Codul fiscal, prin reținerea următoarelor reguli:

- construcțiile pot fi amplasate doar pe terenurile situate în intravilan (art. 91 alin. 1);
- pe terenurile situate în extravilan pot fi amplasate construcții doar în situația în care natura construcțiilor impune acest lucru, datorită efectelor poluante pe care acestea le produc asupra factorilor de mediu (art. 91 alin. 2) sau în cazul în care construcțiile, prin natura lor, nu pot fi amplasate în intravilan (art. 91 alin. 3);
- scoaterea terenurilor din circuitul agricol sau silvic se face doar cu respectarea unei proceduri riguroase și doar sub condiția achitării unor taxe (art.92 alin.3 și 4).

Interpretând regulile fixate de Legea nr.18/1991, rezultă următoarele:

- în sfera noțiunii de "teren constructibil" ar putea fi incluse doar terenurile situate în intravilan întrucât, potrivit legii, construcțiile pot fi amplasate doar pe terenurile situate în intravilan;
- terenurile care nu sunt situate în intravilan ar putea deveni "terenuri constructibile", în sensul larg al termenului, doar după scoaterea lor din circuitul agricol sau silvic și achitarea prealabilă a taxelor aferente.

Legislația specifică domeniului urbanismului-Legea nr.50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcții și Normele metodologice ale acesteia, respectiv Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul - nu definește noțiunea de "teren constructibil".

Concluzionând asupra celor de mai sus, contestatorul reține că, în lipsa unor precizări contrare exprese ale legii, ar putea fi incluse în sfera noțiunii de "terenuri constructibile" doar acele terenuri situate în intravilanul localităților, pentru care s-a conferit dreptul de a construi, printr-o autorizație de construcție emisă cu respectarea legii și a regulamentelor de urbanism, ceea ce nu este cazul terenurilor evidențiate în Decizia de impunere.

H. Referitor la modalitatea de calcul a accesoriilor dl. Ristea Marin susține:

35. În materie de fiscalitate exista o serie de principii care au fost relevate în mod constant și de către Curtea Europeană de Justiție în jurisprudența sa. Astfel, principiile generale în materie de fiscalitate: principiul certitudinii impunerii, principiul proportionalității sau principiul prevalenței substanței asupra formei. În acest sens, majorările de întârziere nu se pot imputa având în vedere lipsa de previzibilitate a normei juridice, faptul că nu există certitudinea impunerii la momentul derulării acestor

activități presupus impozabile și că nu putea cunoaște cu exactitate întinderea obligațiilor care se puteau impune, anexând Decizia nr. 1147/2009 a ICCJ din dosar nr.3188/2/2006.

Principiul certitudinii impunerii, un principiu general al fiscalității care decurge din principiul legalității și al securității juridice, implică obligația autorităților publice competente de a se asigura ca legislația este suficient de clară și previzibilă pentru subiectele de drept cărora li se adresează.

Așa cum a mai arătat, dl. x susține că nu există previzibilitatea normei juridice fiscale, dar, nici autoritățile publice nu știau să răspundă dacă se impune să se înregistreze ca plătitori de TVA, dacă trebuia să plătească TVA, care este data de la care legea poate fi considerată ca fiind în mod real previzibilă și completă.

Referitor la realizarea inspecției fiscale în afara limitelor prevăzute de lege, contestatorul arată:

36. În materie fiscală, exista câteva norme juridice imperative care prevăd atribuții, condiții, proceduri de urmat de către inspectorii fiscali. Astfel, potrivit art.94 alin.1 din O.G. nr. 92/2003: inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora. Totodată, la art.94 alin.2 se arată atribuțiile inspecției fiscale.

37. Contestatorul susține că nu exista niciun text legal care să permită organului de control să solicite înscrisuri în afara perioadei inspecției fiscale, ori până la momentul începerii acesteia prin emiterea Avizului de control. Or, toate măsurile indicate de art. 94 alin 3 lit. a-k se realizează în cursul inspecției fiscale și nu anterior acesteia cum s-a întâmplat în cauza în condițiile în care din anul 2009 se tot realizează o inspecție fiscală. Aceasta afirmație poate fi ușor dovedită prin conținutul Procesului-verbal de inspecție fiscală încheiat în data de 11.11.2009 înregistrat sub nr.x/2009, prin Invitația înregistrată sub nr. x/2009 .

Sub pretextul așa-zisului control inopinat, inspectorii fiscali au realizat în mare parte acte specifice inspecției fiscale anterior creării cadrului legal de desfășurare a unei inspecții fiscale legale. Potrivit dispozițiilor art.101 alin.1 din Codul de procedură fiscală înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală. Iar, potrivit art.102 din Codul de procedură fiscală Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale.

Sancțiunea încălcării normelor de procedură indicate este nulitatea. Această nulitate este una absolută întrucât, așa cum doctrina a indicat cu just temei în mai multe rânduri, în dreptul administrativ nu există nulități relative.

J. Alte elemente de nelegalitate ale Deciziei de impunere suplimentară privind taxa pe valoarea adăugată stabilită de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/2013 și a Raportului de inspecție fiscală aferent nr. x/2013 sunt:

1) Aplicarea nelegală de penalități de întârziere de 15%, în temeiul O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea Codului de procedură fiscală, penalități prevăzute de norme juridice în vigoare în 2011 la situații juridice petrecute în perioada 2007-2010, în mod cu totul nelegal.

2) Inexistența mijloacelor de probă. Contestatorul susține că i-a fost comunicată doar Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală aferent, fără să-i fie comunicate mijloacele de probă utilizate de organul fiscal care au condus la

concluziile trase de către Activitatea de inspecție fiscală, pentru putea pregăti apărarea în condiții optime.

3) Aplicarea retroactivă a dispozițiilor art.141 alin.1 lit.f) din Codul fiscal în forma modificată prin O.U.G. nr.109/2009 și intrată în vigoare la 01.01.2010, unor situații de fapt din anul 2007. Pe cale de consecință, s-au încălcat dispozițiile art.15 par.2 din Constituția României și dispozițiile pct.66 (2) din normele metodologice ale Codului fiscal cu privire la principiul neretroactivității legii.

4) Critici legate de maniera de calcul a TVA, întrucât până anterior începerii inspecției fiscale, inspectorii fiscali au considerat ca TVA-ul este inclus în prețul de tranzacționare al imobilelor și au extras TVA-ul din suma plătită de către cumpărători. După apariția Deciziei Comisiei Fiscale Centrale (nr.2/2011) publicată în M.Of. nr. 278 din 20 aprilie 2011 inspectorii fiscali au dat curs acesteia, considerându-o mai presus sau egala legii organice, ceea ce este de neacceptat.

După apariția Deciziei Comisiei fiscale contrale nr.2/2011, tot sistemul de calcul al TVA-ului retroactiv pentru acest gen de activitate s-a modificat radical. Reducând problema la absurd, rezultă că unul dintre sistemele de calcul nu este legal. Pe fond însă, ambele sunt nelegale. Mai mult, TVA-ul a vizat și impozitul de 3%, ceea ce din punct de vedere fiscal este inadmisibil.

Prin urmare, contestatorul susține că s-au stabilit obligații fiscale mai mari din moment ce inspectorii fiscali au optat pentru aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile.

5) În soluționarea contestației formulate dl. x susține că trebuie avute în vedere și următoarele argumente certe:

- Dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal dispune că sunt scutite de la plata TVA operațiunile de livrare „a unei construcții, a unei parti a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren” (alin. (2) lit. f). Totuși, prin excepție, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care nu și-a exercitat... dreptul de deducere...”, rezultând următoarele concluzii:

- în cazul unei livrării unei construcții care nu este construcție nouă, conform legii, regula scutirii rămâne aplicabilă, și nu excepția;

- în cazul unei livrării livrării unei construcții noi, pentru ca scutirea să nu acționeze, deci să se perceapă TVA, condiția este ca persoana care efectuează livrarea să fie persoană impozabilă în sensul art 127 din Codul fiscal.

În consecința, analiza art.127 devine esențială: dacă persoana care efectuează livrarea nu poate fi clasificată ca persoană impozabilă, operațiunea de livrare a unei construcții noi va fi scutită de la plata TVA.

- Dispozițiile de principiu ale art. 126 din Codul fiscal.

2.1. Pentru a supune o operațiune TVA, trebuie îndeplinite cumulativ condițiile expuse la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal după cum urmează:

„ (1) Din punctul 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 plata;

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)”.

2.2. Din cele 2 condiții prevăzute la lit. a) și la lit.d) ale art.126 rezultă că

operațiunea trebuie să fie asimilată cu o livrare de bunuri (lit. a), dar care să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2).

Vânzarea de apartamente sau de clădiri îndeplinește condiția de la lit. a), fiind o livrare în sensul dispozițiilor art.128 alin. (1) din Codul fiscal, adică un transfer al dreptului de proprietate către terțul cumpărător. Dar aceasta operațiune juridică de transfer al proprietății rezultă dintr-o activitate economică identificată la art.127 alin. (2) pentru a fi îndeplinită și condiția de la art.126 lit.d).

- Dispozițiile art. 127 alin. (2) din Codul fiscal conține următoarele dispoziții: „(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 ex-ploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Astfel, definiția activităților economice de la art.127 alin.(2) este o definiție specifică materiei TVA și nu este valabilă pentru întregul Cod fiscal; definiția general valabilă a activității economice pentru toate celelalte materii ale Codului, cu excepția TVA, este cea care se poate desprinde din definițiile de la art.7 alin.(1) din Codul fiscal.

Contestatorul arată că dacă examinează activitățile enumerate la art.127 alin. (2) Teza I, întâlnește următoarele expresii: „Activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii”. Aceasta enumerare cuprinde 3 categorii de activități, clasificare ce are la bază un criteriu mai degrabă - tehnic” deoarece: „producătorii” sunt agenți economici ce fabrică (manufacturează) anumite bunuri; „comercianții” nu au în vedere în niciun caz comerțului definiți conform Codului comercial, ci acele persoane care își desfășoară activitatea în ramura „comerț”, adică cumpără și revând (en gros, en detail) produse, mărfuri.

La aceasta concluzie conduce și interpretarea făcută, în original în limba franceză, de către Curtea de Justiție Europeană, în spetele Van Tiem (C -186/89) și MKG Kraftfahrzeuge - Factoring (C - 305/01) în care terminologia utilizată este următoarea: „toate etapele producției, distribuției și prestării de servicii”.

Această concluzie se impune și deoarece între comerțului definiți de Codul comercial se numără și „producătorii” și „prestatorii de servicii” la care face referire legislația TVA:

- prestatorii de servicii sunt cei care, tot din punct de vedere tehnic, nu fac nici producție, nici comerț, ci activități de reparații, consultanță, intermediere etc.;

- prestarea de servicii nu are practic decât o definiție pe plan juridic (un contract), și nu pe plan „tehnic”, deoarece înglobează activități eclectice ca natura.

În ceea ce privește prestatorii de servicii, aceștia nu sunt definiți după un criteriu tehnic, ci după unul juridic: prestările de servicii nu pot fi separate de restul activităților printr-un criteriu tehnic care să fie comun tuturor prestărilor de servicii, așa cum există un criteriu tehnic pentru producție sau comerț.

Contestatorul susține că întreaga clasificare este viciată, deoarece este imposibil de delimitat activitatea producătorilor de cea a prestatorilor de servicii: intenția legiuitorului a fost, probabil, de a separa ramura „producție” de ramura „prestări servicii”, însă producția are la bază un criteriu tehnic (transformarea unor materii prime, materiale, în produse finite), pe când prestarea de servicii are la bază doar un criteriu juridic. Deoarece criteriile de clasificare (fundamentum divisionis) nu sunt de aceeași natură, nici cele 2 tipuri de activități nu pot fi net separate.

De asemenea, susține că enumerarea cuprinde inclusiv activitățile extractive și agricole (în categoria de activități ale producătorilor) și cele ale profesiilor libere (în categoria prestărilor de servicii). Dacă acestea sunt criteriile de identificare ale

activităților economice, vânzarea de terenuri sau locuințe construite de către o persoană fizică nu se încadrează de maniera clară în niciuna dintre aceste 3 categorii, destul de limitate ca sfera de cuprindere.

DI. x arată că trimiterea la „tripticul” tradițional de producție, comerț și prestări servicii se vedește a fi insuficientă în cazul terenurilor sau construcțiilor, care nu sunt expres enumerate în text, și nu pot fi considerate ca fiind cuprinse într-una dintre cele 3 categorii, prin analogie, deoarece, așa cum dispune art. 13 Codul de procedură fiscală, interpretarea normelor fiscale este strictă. Chiar normele metodologice invocate în favoarea impozitării cu TVA dispun clar la pct 3 alin. (1) ca „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”.

Rămânând la enumerarea „producție, comerț, prestări servicii”, contestatorul arată că singura posibilitate de a încadra vânzarea de terenuri și construcții de clădiri noi în activitățile producătorilor o constituie revenirea la clasificarea dinaintea de 1989 a ramurilor din economia națională, între „productive” și „neproductive”, care nu mai este acceptată în prezent.

În consecință, textul legal este insuficient formulat pentru a cuprinde, în prima teză a art. 127 alin. (2), și activitatea de construire a locuințelor. La fel, vânzarea de terenuri și de locuințe proprietate personală nu poate fi încadrată nici la ramura comerț, deoarece piața românească nu a cunoscut până în prezent această formă de activitate, iar trimiterea la comercianți nu are în vedere comerțanții în condițiile Codului comercial, deoarece acolo sunt incluși între comercianți și producători și prestatorii de servicii.

Astfel, sensul strict al „comerțului” nu permite includerea unor activități care nu au corespondent în realitate, care nu se desfășoară într-un cadru reglementat care să permită identificarea vânzării de locuințe în activitatea de comerț.

Teza a II-a a art.127 alin.(2) dispune că, constituie activitate economică: „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Contestatorul susține că, venituri cu caracter de continuitate se obțin din închirierea sau leasingul bunurilor imobile și nu din vânzarea acestora; deci legătura dintre vânzarea de terenuri sau de locuințe, și veniturile cu caracter de continuitate este forțată. Încercarea de a încadra activitățile de vânzare terenuri sau de locuințe, care constituie operațiuni „uno ictu” în categoria celor ce asigură venituri cu caracter de continuitate, așa cum se procedează prin dispozițiile punctului 3 alin.(1) din Normele metodologice, constituie un surogat, un paleativ, menit să ascundă formularea deficitară a textului legal.

Potrivit dispozițiilor art.13 din Codul de procedură fiscală referitoare la interpretarea strictă a normelor fiscale sunt încă în vigoare, aceasta încercare de extindere a textului Tezei a II-a a art.127 afin. (2) de la activitățile de închiriere la cele de vânzare reprezintă o adăugire nepermisă la text, adăugire ce nu se sprijină pe niciun criteriu rațional de interpretare prin analogie: între situația analizată (vânzarea de terenuri sau de locuințe) și textul legal (obținerea de venituri cu caracter de continuitate) nu există nicio legătură demonstrabilă.

În concluzie, contestatorul consideră că nu există în prezent texte legale eficiente care să permită impozitarea cu TVA a vânzărilor de imobile de către persoanele fizice, achiziționate sau construite pe cont propriu.

Contestatorul arată că lit.c) a art.126 pune condiția de persoană impozabilă, așa cum este definită la art.127 alin.(1), adică cea „care desfășoară, de o maniera independenta si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”. Aceasta este a doua trimitere la art.127 alin. (2), o trimitere indirecta, dupa trimiterea directa de la art. 126 lit. d); deci art. 126 face trimitere de doua ori la același text deficitar - ca tehnica de enumerare, din perspectiva activităților de dezvoltare imobiliara - al art.127 alin.(2). În concluzie 2 din cele 4 condiții se lovesc de textul necorespunzator (insuficient) al art.127 alin. (2).

Contestatorul prezintă alte argumente suplimentare față de textul deficitar al art.127 alin.(2) din Codul fiscal, după cum urmează:

- consideră că spiritul, esența TVA ar fi trebuit să conducă la o reglementare care să incrimineze, nu veniturile cu caracter de continuitate, ci faptele („de comerț”) repetate ale persoanelor fizice, adică cele care nu au caracter ocazional. Aceasta trăsătura a TVA rezulta cu claritate din următoarele explicații prezentate în ghidul de TVA la pct.43 și pct. 54. În concluzie, „preambulul” art.127 alin.(1), [Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfășoară, de o maniera independenta si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități] nu este suficient pentru a putea impozita o activitate a cărei principala trăsătura este repetabilitatea, și nu caracterul continuu al veniturilor rezultate.

- nici încercarea de generalizare care se vedește din referirea la activități „de natura” celor prevăzute la art. 127 alin. (2) nu este suficientă, deoarece, așa cum a arătat mai sus, aceste activități sunt enumerate dupa criterii neunitare, eclecticice, greu de aplicat consecvent, criterii uneori „tehnice” (economice), alteori mai evident juridice: nu se poate, spre exemplu, identifica activități „de natura” comerțului sau a prestărilor de servicii (mai ales), deoarece nu se pot defini prestările de servicii.

- în literatura recentă, oficiali ai M.E.F. au invocat următoarele raționamente și prezumții:

a) nu intra în sfera TVA construcțiile și terenurile pentru care se poate demonstra ca au fost utilizate în scopuri personale. Prin urmare, Fiscul trebuie să probeze contrariul, sarcina probei nefiind a contribuabilului, deoarece nu exista o prezumție legală de comercialitate a vânzării de imobile; dimpotrivă, tocmai datorita menținerii concepției Codului comercial de la 1887, exista o prezumție de necomercialitate a vânzării de imobile;

b) „din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operațiuni ocazionale” (cu referire la Norme, pct. 3 alin. (1). Aceasta „sentință” nu rezolva problema: chiar dacă ar exista o astfel de regulă „din punct de vedere fiscal” tot nu există criteriile „tehnice” care să definească operațiunile ocazionale (frecvența acestora, suma vehiculată, împrejurările ce le caracterizează etc);

c) legarea, prin Norme, a momentului începerii unei activități economice de intenția persoanei de a efectua o astfel de activitate (pct.66 alin (2)); fondul problemei nu este momentul începerii activității, ci calificarea unei activități ca fiind economică;

d) stabilirea ca activitate economică a realizării, într-un an calendaristic, a mai mult de o operațiune imobiliară, constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale. Stabilirea unui anumit prag (mai mult de o operațiune) și a unui interval de timp (anul calendaristic) de referință este o propunere constructivă, însă nu este consacrată legislativ și nici măcar în Normele metodologice;

e) o clădire este considerată nouă doar până la finele anului următor primei

ocupări, „numai cu totul întâmplător este posibil ca persoana fizică să vândă astfel de clădiri în alte scopuri decât cele comerciale”. Aceasta prezumție nefiind raportată la criterii precise, nu este de mare utilitate.

5. Directiva TVA și practica în materie a CEJ

- jurisprudența CEJ în materia definirii activității economice se poate analiza prin prisma considerentelor Curții în cazurile cele mai relevante pentru analiza dispozițiilor art. 4 paragraf 1 și 2 din Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CE), care au fost preluate ad literam în art. 9 paragraf 1 din Directiva nr. 112/2006/CE, după cum urmează:

Câmpul de aplicare al TVA este unul foarte larg, general, excepțiile de la aplicarea TVA trebuind a fi expres menționate în lege; aceasta concluzie a fost expusă în speța Van Tiem (C - 186/89 pct. 17), MKG Kraftfahrzeuge - Factoring GmbH (C - 305/01).

În același sens, în speța Comisia c Olanda (C - 235-85) „s-a constatat, (pct. 19) la analiza noțiunii de activitate economică, ca Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CE) se caracterizează prin generalitatea câmpului sau de aplicare și prin faptul că toate exonerările în materie trebuie să fie expres menționate și precise”.

Contestatorul arată că din cele trei decizii anterioare, rezultă atât caracterul general al câmpului de aplicare al TVA, dar și sensul noțiunii de activitate a comercianților, din varianta română, care se refera la persoanele din sfera distribuției, deci a celor implicați în ramura comerțului stricto sensu și nu la comercianți, în sensul Codului comercial.

Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CE) conține, la art.4 paragraful 3, o dispoziție care conferea statelor membre dreptul de a considera ca și contribuabili persoane care efectuau ocazional activități dintre cele menționate la art. 2, cum ar fi în special anumite operațiuni efectuate în legătura cu clădiri sau terenuri construibile (speța Floridienne SA și Berginvest SA, C - 142/99). Or, în Directiva nr.112/2006/CE, acest text a fost reluat la art. 12 paragraful 1 în aceeași formulare.

În consecința, contestatorul susține că legiuitorul roman, dacă ar fi dorit să cuprindă în sfera TVA și operațiunile ocazionale de livrare de clădiri, părți de clădiri și terenuri construibile, trebuia să includă în Titlul VI al Codului fiscal și aceste operațiuni, efectuate în mod ocazional. Dar, deoarece legiuitorul fiscal roman nu a dat curs acestei opțiuni, lăsate prin Directiva la latitudinea sa, pe teren strict legal, concluzia că nu mai pot fi considerate contribuabili decât persoanele care efectuează acele operațiuni economice în mod permanent, nu și cele ce fac astfel de operațiuni în mod ocazional.

Prin urmare, activitatea cu caracter permanent poate consta atât în acte singulare, care conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate, dar și în acte repetate, într-o succesiune de acte juridice etc. Identificarea exactă a concordanței dintre situația de fapt, care poate fi extrem de variată, și cadrul legal care conturează noțiunea de activitate economică va fi ca atare, aplicabilă de la caz la caz, așa după cum spune tradiția dreptului nostru comercial.

În acest sens, pct.21 din considerentele speței Lennartz arată următoarele: problema de a ști dacă contribuabilul, într-o anumită speță, dobândește bunuri în scopul activității sale economice, în sensul articolului 4 din a șasea Directiva constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciată în funcție de ansamblul circumstanțelor cazului, inclusiv de natura bunurilor și de perioada dintre data dobândirii bunurilor și utilizarea lor pentru activități economice. Pentru a ajunge la concluzia că activitatea supusă analizei este una cu scop economic sau una privată, instanțele naționale trebuie să examineze circumstanțele activității, așa cum se arată la pct. 26 din considerentele spetei Enkeler:

În Decizia din 11 iulie 1991, Lennartz (C - 97/90, Rec. Culegere I-3795), Curtea

a decis că printre datele pe care autoritățile fiscale trebuie să le analizeze pentru a decide dacă un contribuabil a dobândit bunuri pentru activitățile sale economice figurează și natura bunului respectiv.

Din ansamblul textelor normative de nivelul Directivelor în materie de TVA și din jurisprudența CEJ, contestatorul arată că se desprinde cu claritate că ceea ce conduce la atribuirea calității de contribuabil este caracterul repetat, și nu ocazional al înstrăinării de imobile. La fel de insistent ca Fiscul român, care se străduiește să considere drept contribuabili cât mai multe persoane fizice pentru a colecta TVA, autoritățile fiscale din statele membre au insistat să nu se atribuie calitatea de contribuabil celor care au recurs la CEJ, deoarece aceștia solicită rambursarea TVA plătite la achiziții; în acest sens, statele membre argumentau că uneori chiar mai multe operațiuni efectuate de către aceeași persoană pot avea caracter ocazional.

DI. Ristea Marin arată că, concluzia ce se desprinde din analiza la nivel comunitar este ca legiuitorul român nu a dorit să includă în legislația internă și activitățile cu caracter ocazional, iar caracterul ocazional sau „profesional” rămâne o chestiune de fapt care trebuie probată de la caz la caz.

Contestatorul susține că una dintre soluțiile pentru a legaliza impozitarea asupra operațiunilor de cumpărare, construire și vânzare a unor locuințe/imobile de către persoane fizice este că legiuitorul ar fi trebuit să facă trimitere la comercianți, dar nu în sens tehnic, ci în sensul folosit de către Codul comercial, care definește comercianții persoane fizice prin efectuarea, în mod independent, pe cont propriu, a unor fapte de comerț obiective în mod repetat, cu titlu profesional (de profesiune obișnuită).

O astfel de trimitere ar conduce la asimilarea acestor dezvoltatori imobiliari cu comercianții, ori aceștia îndeplinesc condițiile de a fi caracterizați drept comercianți prin:

- repetabilitatea înstrăinărilor de bunuri;
- sumele însemnate pe care le obțin și care reprezintă o parte consistentă - chiar dacă nu cea mai importantă - a veniturilor lor;
- caracterul profesional al activității, ce derivă din repetabilitate și din ponderea veniturilor.

În alte situații în care legiuitorul fiscal a dorit să impoziteze activitățile unor persoane a procedat în concordanță cu dispozițiile Codului comercial, incluzând în sfera persoanelor impozabile pe cele care au efectuat în mod repetat fapte de comerț obiective. Astfel, prin O.M.E.F. nr.2.333/2007, au fost calificate ca activități independente de natura comercială, deci cuprinse la art. 46 din Codul fiscal, tranzacțiile constând din închirierea a mai mult de 5 spații.

De asemenea, contestatorul arată că, în prezentarea comerciantului persoană fizică, ca criteriile utilizate de dreptul comercial corespund în mult mai mare măsură situației de fapt analizate (vânzării repetate de locuințe/imobile, deci acte care nu au caracter ocazional) decât criteriul de continuitate al veniturilor în care autoritatea fiscală se străduie să „înghesuie” în prezent aceste operațiuni. Conform doctrinei de autoritate, pentru a deveni comerciant, o persoană fizică trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- a) să îndeplinească acte de comerț obiective, dintre cele enumerate de art. 3 din Codul comercial;
- b) să înfăptuiască aceste acte în nume propriu;
- c) să le înfăptuiască cu titlu profesional, cu titlu de profesiune obișnuită.

În ce privește această ultimă condiție, principalele trasături ce permit identificarea exercitării unor activități cu titlu profesional sunt următoarele: să fie îndeplinite în mod repetat, cu o anumită frecvență (repetabilitate), respectiv ele să procure persoanei fizice o parte consistentă a veniturilor acesteia, chiar dacă nu

totalitatea acestor venituri.

Contestatorul arată că doctrina dreptului comercial s-a dezvoltat în decursul a peste un secol, și este în continua dezvoltare sub impactul noilor realități economice, putând oferi soluții pentru orice situație nouă nereglementată expres, într-o economie în care apar în permanență noi forme și tipuri de operațiuni, de contracte.

Totodată, arată că jurisprudența franceză consacră aceeași concepție, și anume a dependenței regimului de TVA de calificarea dată persoanei care efectuează operațiunile în nume propriu: comerciant sau necomerciant.

Astfel, dacă titularul tranzacției (persoana care face în patrimoniul său operațiunile) poate fi calificat, în lumina dispozițiilor Codului comercial ca fiind comerciant, atunci operațiunile respective vor fi purtătoare de TVA, în baza dispozițiilor art.9 alin. (2) din Directiva nr.112/2006/CE (fostul art. 4 alin. (2) din Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CE)) sau actualul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Contestatorul arată că acest regim (de plătitor de TVA) nu se referă doar la comercianți, ci și la particulari, de îndată ce operațiunile sunt repetate și nu intra în cadrul administrării normale a unui patrimoniu familial. Pentru calificarea ca și contribuabili a dezvoltatorilor imobiliari persoane fizice, din perspectiva TVA, textul Codului fiscal, care reprezintă traducerea literală, dar nu fidelă a textului art.9 din Directiva nr.112/2006/CE nu este suficient, deoarece legiuitorul roman nu a optat pentru taxarea activităților ocazionale renunțând sau omițând a valorifica facilitatea ce i-a fost acordată prin art.12 paragraf 1 din Directiva nr.112/2006/CE.

Caracterizarea activității de construire și vânzare de locuințe ca fiind activitate economică nu se poate face nici pe baza actualului text al art.127 alin. (2) din Codul fiscal, nici în abstract, ci numai de la caz la caz, în funcție de situația concretă a fiecărei spete; în aceasta direcție, sugerată de către hotărârile pertinente ale CEJ, este recomandat a se face apel la dreptul comercial, la doctrina și jurisprudența dezvoltate de către acesta.

În concluzie, contestatorul susține că încadrarea "de plano" a acestor activități la art.127 alin. (2) teza a 2-a nu este justificată, soluția corectă constând în identificarea activității economice ca făcând parte din cea a producătorilor ori comercianților „lato sensu”, deci a caracterului lor de profesiune, de acte cu caracter permanent etc, în baza regulilor elaborate în tradiția dreptului comercial. Dacă aceasta soluție la îndemână nu este adaptată, va trebui fie să aștepte constituirea unei jurisprudențe constante asupra „caracterului ocazional”, fie completarea Codului fiscal cu un text ce prevede expres neimpozitarea operațiunilor ocazionale, prin transpunerea în dreptul intern a opțiunii din art. 12 paragraf 1 din Directiva nr. 112/2006/CE.

În cazul în care nu se va proceda la această modificare, instanțele analizând caracterul „ocazional”, se vor vedea nevoite să facă apel tot la jurisprudența dreptului comercial, consolidată timp de peste un secol în România.

Cu privire la argumentarea referitoare la caracterul necomercial al activității desfășurate în intervalul 2006-2010, contestatorul indică faptul că varianta de impozitare aleasă de legiuitor pentru veniturile obținute cu ocazia vânzării de construcții noi o reprezintă "impozitul pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniu personal" reglementat de dispozițiile art. 77 indice 1-77 indice 3 din Codul fiscal, desprinzându-se cel puțin două concluzii relevante:

-pe de o parte, întrucât bunurile făceau parte, potrivit legii, din patrimoniul personal este evident ca aceste bunuri nu puteau face parte, în același timp, din patrimoniul unei afaceri care să genereze "venituri cu caracter de continuitate";

- pe de alta parte, din moment ce se achită acest impozit pentru veniturile din

transferul proprietăților imobiliare, este evident faptul că aceleași venituri nu mai puteau fi calificate, în același timp, drept venituri comerciale în sensul art. 46 Cod fiscal. Mai exact, dacă o persoană fizică ar obține venituri cu caracter de continuitate, acestea ar trebui înscrise expres de către legiuitor în categoria "veniturilor comerciale", o subdiviziune a "veniturilor din activități independente" reglementată de art. 46 și urm. Codul fiscal. Aceasta calificare ar exclude aplicarea impozitului pe transferul proprietăților imobiliare, impozitarea urmând a se face la nivelul venitului net al contribuabilului, cu o cota de 16%.

La soluționare contestației în procedură administrativ-jurisdicțională, contestatorul solicită luarea în considerare soluțiile Curții de Apel Cluj în dosarul nr. x/2011, respectiv dosarul nr. x/2011, precum și Decizia nr. x/2011 a ÎCCJ din dosarul x/2/2010 în care Curtea are o interpretare aliniată la jurisprudența CJUE cu privire la situația de fapt a tranziției de la taxa de timbru la fiscalizarea tranzacțiilor imobiliare din patrimoniul personal, confirmând irevocabil Sentința nr.x/2010 a Curții de Apel București. Prin această decizie, controalele fiscale, pentru perioada dinaintea de 01.01.2010, sunt considerate nule.

Prin urmare, contestatorul susține că la nivelul perioadei vizate 2007-2012, legea nu era previzibilă și nu poate fi imputat faptul că nu s-a înregistrat și colectat TVA, întrucât nu a înstrăinat terenuri construibile ca să fie obligat la plata sumelor din Decizia de impunere.

În concluzie, dl.x, pentru motivele invocate și având în vedere că nu avea calitatea de subiect fiscal în ceea ce privește obligația de plata de TVA în cuantum total de x lei, din care x lei reprezentând TVA, x lei reprezentând majorări de întârziere, x lei și x lei reprezentând penalități de întârziere de 15%, solicită admiterea contestației, în sensul anularii Deciziei de impunere nr. x/2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. x/2013.

Totodată, solicită comunicarea numărului persoanelor care au solicitat înregistrarea și care s-au înregistrat în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. 1 (7)/art. 153¹ alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale în anii 2007 și 2008.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/29.01.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/29.01.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **x lei** reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

Urmare a adresei emise de către ANAF - Direcția generală legislație și proceduri fiscale sub nr.x/08.09.2009, înregistrată la D.G.F.P. x cu nr. x/09.09.2009 și la SAF-AIF cu nr.x10.09.2009 și a adresei ANAF nr. x/02.10.2009, înregistrată la D.G.F.P. xcu nr. x/02.10.2009 și la SAF-AIF cu nr. x/02.10.2009, organele de inspecție fiscală au solicitat și au primit de la A.F.P. Timișoara, lista nominală a beneficiarului de venit x, conform Declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de către notarii publici în perioada 01.01.2007- 30.06.2012.

Prin adresele nr.x/14.08.2012, nr.x/30.08.2012 și nr.x/02.10.2012, pentru identificarea materiei impozabile ori taxabile din punct de vedere al TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de x, organul fiscal a solicitat Biroului de Cadastru și

Publicitate Imobiliară Mangalia transmiterea documentației cadastrale de parcelare, documentele întocmite prin actele de alipire și dezmembrare, extrasele de carte funciara a loturilor parcelate rezultate, care au făcut obiectul tranzacțiilor pe perioada verificată. Imobilele intrate în patrimoniul personal al persoanei fizice x, au fost înregistrate în Cartea funciara, pe loturi parcelate, fiind identificate prin număr cadastral distinct pentru fiecare parcelă, în urma operațiunii de parcelare.

Prin adresele către BCPI Mangalia s-a solicitat și primit documente care atestă aprobarea autorităților competente de încuvintare a operațiunilor de parcelare prevăzută de art.30 din HG nr. 252/1996, a propunerilor cuprinse în documentațiile prezentate și susținute de avizele tehnice emise în prealabil de către solicitant, respectiv de persoana fizică x proprietar al imobilelor intabulate.

Din documentele prezentate și verificate, respectiv din contractele de vânzare cumpărare, din cele solicitate și primite de la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Mangalia, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică x a efectuat tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, imobile dobândite prin cumpărare, alipire, dezmembrare, lotizare, operațiuni confirmate de notarii publici în contractele de vânzare cumpărare autentificate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în multe contracte, se prevede acordul vânzătorului x pentru realizarea lucrărilor de apa-canal și introducerea rețelei de electricitate, menționandu-se dreptul de folosință cu titlu de servitute a cailor de acces.

Urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că acțiunile întreprinse de persoana fizică x, respectiv de cumpărare de terenuri, alipire și parcelare în mai mult de 4 loturi alăturate converg vânzarea de loturi construibile, așa cum sunt definite de art.30 alin.(3) din H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism. Totodată, au constatat că o serie de contracte de vânzare-cumpărare autentificate de birourile notariale prin care x vinde bunuri din patrimoniul personal, stabilesc situația imobilelor tranzacționate: au fost dobândite prin cumpărare, ulterior alipire și dezmembrare, vânzătorul x își dă acordul de folosire gratuită a terenului învecinat proprietatea lui, pentru lucrările de apa-canal, introducerea rețelei electrice și drept de servitute de trecere cu piciorul sau mijloc auto.

Față de cele constatate și consemnate, organele de inspecție fiscală au considerat că, toate contractele care prevăd operațiuni de felul celor mai sus prezentate, respectiv terenuri provenite ca urmare a operațiuni de parcelare, sunt tranzacții cu imobile construibile, fapt pentru care veniturile obținute sunt supuse taxării din punct de vedere a TVA, în condițiile prevăzute de Codul fiscal. Persoana fizică Ristea Marin nu a prezentat certificate de urbanism din care să rezulte contrariul celor prevăzute de art. 30 din H.G. nr.525/1996, respectiv că terenurile vândute care anterior au făcut obiectul operațiunii de parcelare sunt neconstruibile, iar parcelarea a avut alt scop decât cel prevăzut de lege. H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul de urbanism prevede cu claritate că autorizarea executării parcelarilor este permisă numai dacă fiecare lot rezultat îndeplinește condițiile prevăzute de lege astfel încât fiecare lot să fie lot construibil.

Prima tranzacție efectuată în perioada verificată a fost în data de 16.01.2007, în valoare de x lei, a doua tranzacție este efectuată la data de 19.01.2007 în valoare de x lei, rezultând caracterul de continuitate al activității desfășurate, iar în luna februarie 2007 persoana fizică a realizat o cifră de afaceri cumulată de x lei.

Din verificarea primelor 5 (cinci) contracte de vânzare de bunuri imobile din patrimoniul personal, întocmite și autentificate la birourile notariale, în lunile ianuarie - februarie 2007, organele de inspecție au stabilit că în urma tranzacției din cel de-al cincilea contract cu nr.x/23.02.2007, prin însumarea veniturilor dobândite, rezultă o

cifra de afaceri de x lei, superioară plafonului de scutire de x lei echivalent a 35.000 euro, la paritatea euro/leu la data aderării României la UE, 01.01.2007.

Aceste contracte de vânzare-cumpărare, cu tranzacții reprezentând vânzări de bunuri din patrimoniul personal, respectiv imobile constând din terenuri aflate în extravilan ce au fost dobândite prin cumpărare, ulterior alipire și dezmembrare în loturi parcelate, operațiuni ce sunt consemnate și autentificate, reprezintă vânzări de imobile (terenuri) care în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea 571/2003 nu sunt scutite de TVA. Cu toate acestea vânzările realizate în aceasta perioadă nu se impozitează întrucât persoana fizică putea aplica regimul special de scutire TVA prevăzut la art.52 din Legea 571/2003, fiind operațiuni impozabile realizate de o întreprindere mică prevăzute de art.126 alin.9) lit e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ,cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 23.02.2007 persoana fizică x a depășit plafonul de scutire la TVA, realizând o cifra de afaceri de x lei, din operațiuni provenite din activitatea principală, data depășirii conform art.152 alin.6) din Legea 571/2003 considerandu-se data de 01.03.2007, având obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.03.2007 și să aplice regimul normal de taxare începând cu data de 01.04.2007.

Întrucât, dl. x nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, organul fiscal, prin adresa nr.12386/20.12.2012 a procedat la înregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art.153 alin. (8) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal "în cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.", fiindu-i atribuit CIF RO x.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.04.2007-30.06.2012, după depășirea plafonului de scutire a TVA, dl. x a realizat un număr de 84 tranzacții imobiliare, operațiuni taxabile și operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere respectiv, vânzare de imobile constând din loturi/parcele formate în urma alipirii și dezmembrării terenurilor cumpărate, conform contractelor autentificate și prezentate, pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv vânzări de terenuri neconstruibile situate în extravilan care nu au fost supuse operațiunilor de parcelare prevăzute de art.30 din H.G. nr. 525/1996 privind Regulamentul de urbanism.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate în perioada 01.04.2007-30.06.2012 de dl. x, reprezintă activitate economică, constând în exploatarea bunurilor corporale având caracter de continuitate, desfășurată cu scopul obținerii de venituri, operațiuni prevăzute de art.127 alin. (1) și alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că prin însăși conținutul contractelor de vânzare, prin care dl.x declară că a dobândit terenurile prin cumpărare, alipire, dezmembrare, lotizare/parcelare, acțiuni ce denotă clar activitatea economică și intenția valorificării terenurilor dobândite.

Organele de inspecție fiscală precizează că terenurile au fost parcelate în mai mult de 4 loturi alăturate și respectiv mai mult de 12 loturi alăturate, fiecare lot îndeplinește condițiile prevăzute la art.30 alin.(3) din H.G. nr. 525/1996, respectiv front la strada de minimum 8 m pentru clădiri înșiruite și de minimum 12 m pentru clădiri izolate sau cuplate, b) suprafața minima a parcelei de 150 mp pentru clădiri înșiruite și, respectiv, de minimum 200 mp pentru clădiri amplasate izolat sau cuplate;c) adâncime mai mare sau cel puțin egală cu lățimea parcelei. Fiecare lot fiind constuibil conform art.30 alin.3) din HG nr.525/1996. Conform aceluiași articol autorizarea parcelării este permisă numai dacă fiecare lot rezultat îndeplinește condițiile pentru a fi

lot constructibil.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează faptul că persoana fizică x nu a prezentat nici un document din care să rezulte că operațiunea de parcelare a avut alt scop decât cel prevăzut în H.G. nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism.

Pentru perioada 01.01.2007-30.06.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aferentă valorii livrării de imobile constând din terenuri constructibile, taxabile pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2), lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru TVA colectată suplimentar aferentă anilor 2007-2012, în sumă totală de x lei, conform prevederilor O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120 și art.120¹ organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei dobânzi în sumă de x lei și penalități în cota de 15% în sumă de x lei, pentru debitul de x lei ce înregistrează întârzieri la plata mai mari de 90 de zile de la data de 01.07.2010. Majorările de întârziere și dobânzile au fost calculate de la data scadentă în funcție de perioada fiscală aferentă fiecărui an și până la data de 25.01.2013.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007–2012, persoana fizică x datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, din verificarea informațiilor transmise de A.F.P. x a beneficiarilor de venit, conform Declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de notarii publici, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică x e efectuat tranzacții cu bunuri imobiliare.

Urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007-30.06.2012 persoana fizică x a realizat un număr de 89 tranzacții imobiliare constând în transferul prin vânzare a dreptului de proprietate al bunurilor imobiliare reprezentând terenuri constructibile, parcelate rezultate în urma operațiunilor de dezmembrare, alipire și lotizare cu asigurarea căilor de acces și acordul introducerii utilităților (apă, canal, curent electric), respectiv terenuri neconstructibile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică x au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de terenuri), motiv pentru care persoana fizică x dobândește calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea

adăugată în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea s-a constatat că acesta a depășit plafonul de scutire TVA în luna februarie 2007, având obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA începând cu data de 01.04.2007.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că persoana fizică x este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de acesta în perioada 2007-2012, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care au stabilit în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de de x lei, calculată prin aplicarea cotei standard de 19%, respectiv 24 % asupra valorii totale a tranzacțiilor în sumă de x lei, ce nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la scadență a diferenței de TVA în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în conformitate prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 25.01.2013.

Organele de inspecție fiscală precizează că terenurile au fost parcelate în mai mult de 12 loturi alăturate, iar fiecare lot îndeplinește condițiile prevăzute la art. 30 alin.(3) din HG nr.525/1996, respectiv: a) front la strada de minimum 8 m pentru clădiri înșiruite și de minimum 12 m pentru clădiri izolate sau cuplate; b) suprafața minima a parcelei de 150 mp pentru clădiri înșiruite și, respectiv, de minimum 200 mp pentru clădiri amplasate izolat sau cuplate;c) adâncime mai mare sau cel puțin egală cu lățimea parcelei. Fiecare lot fiind constuibil conform art.30 alin.(3) din H.G. nr. 525/1996. Conform aceluiași articol autorizarea parcelarii este permisă numai dacă fiecare lot rezultat îndeplinește condițiile pentru a fi lot construibil.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează faptul că persoana fizică x nu a prezentat nici un document din care să rezulte că operațiunea de parcelare a avut alt scop decât cel prevăzut în H.G. nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.126

“(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);”

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

“18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în 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.*”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „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.”

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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.[...]"

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.153

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

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

Art.152

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(2) În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Începând cu 01.01.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este scutită de taxa pe valoarea adăugată:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Astfel, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul săși exercite dreptul de deducere, total sau parțial, a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de 01.01.2008, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”;

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul de lege enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartidă obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de

19%, respectiv 24% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările.

Potrivit Deciziei nr.2 a Comisiei Centrale Fiscale privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

“În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină** în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.x/29.01.2013, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2007-30.06.2011, persoana fizică x a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri.

Astfel, se reține că tranzacțiile efectuate au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), persoana fizică x a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de terenuri), precum și faptul că cea mai mare parte din aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, astfel că acesta avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile, respectiv după data de 23.02.2007.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic tranzacții imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de bunuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007–2012 de către persoana fizică x, respectiv efectuarea a nu mai puțin de 89 tranzacții constând în vânzarea de terenuri, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică x, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate

drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Astfel, se reține că persoana fizică x, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent până la data de 10.03.2007, data depășirii plafonului de scutire de 119.000 lei, fiind în luna februarie 2007.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică x are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2007, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate constau în vânzarea de terenuri, rezultă că operațiunile efectuate de contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se, totodată, obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 119.000 lei de taxă pe valoarea adăugată.

În consecință, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că baza impozabilă totală pentru perioada 01.01.2007– 30.06.2012 a fost de c lei, reprezentând contravaloarea livrărilor imobiliare, taxa pe valoarea adăugată datorată este în sumă de c lei, fiind calculată prin aplicarea cotei standard de 19%, respectiv 24 % la baza impozabilă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice c taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de c lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri construibile, efectuate în perioada 2007-2012, pentru care, conform contractelor de vânzare –cumpărare, a încasat suma de c lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică x împotriva Deciziei de impunere nr.x/29.01.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/29.01.2013, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei.

Invocarea de către contestator a faptului că abia din 01.01.2010 au fost prevăzute condițiile pentru impozitarea cu TVA a persoanelor fizice ce desfășoară tranzacții cu bunuri imobile nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, noțiunile de persoane impozabile, caracter de continuitate și activitate economică.

Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.

Având în vedere că urmare tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 2007–2012, persoana fizică x a transferat prin vânzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constând în vânzarea de terenuri pentru care au fost autentificate 89 contracte de vânzare –cumpărare, rezultă faptul că aceste operațiuni nu pot fi considerate ocazionale, având astfel caracter de continuitate.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia tranzacțiile efectuate au fost tranzacții civile, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece actele juridice în urma cărora se transferă dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt încheiate în baza Codului Civil, însa veniturile obținute din tranzacțiile încheiate se impozitează conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) și titlului **VI Taxa pe valoarea adaugata** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia terenurile nu pot fi incluse în categoria „terenuri construibile”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece persoana fizică x nu a prezentat organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale documente ce pot justifica încadrarea bunului imobil în altă categorie și nici în susținerea contestației.

Totodată, prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prin urmare, se reține că persoana fizică x are sarcina de a-și dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal, ori la contestația formulată nu a anexat nici un document justificativ care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia nu există nici un text de lege care să-i permită organului de inspecție fiscală înscrieri în afara perioadei de inspecție fiscală, așa cum rezultă din conținutul Procesului verbal nr.7566/2009, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât controlul inopinat este o procedura de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului.

Procesul verbal întocmit în baza controlului inopinat nu constituie act administrativ fiscal, așa cum este el definit la art. 41 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde este prevăzut că „actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale”.

În urma încheierii procesului verbal nu s-au stabilit obligații fiscale și nu s-a emis o decizie de impunere. Pentru determinarea valorii TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de către contestatar a fost efectuată în baza avizului de inspecție fiscală nr.x/13.09.2012 inspecția fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.x/29.01.2013, care reprezintă titlu de creanță.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul persoanei fizice x, că „s-au stabilit obligații mai însemnate din moment ce inspectorii au optat pentru aplicarea cotei standard asupra bazei impozabile” întrucât, atâta timp cât în contractele de vânzare-cumpărare nu este prevăzut în mod expres faptul că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice x potrivit căreia vânzarea de terenuri și de locuințe proprietate personală nu poate fi încadrată la producție, comerț

și prestări de servicii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui teren este supusă legii fiscale, astfel că tranzacțiile efectuate de o persoană impozabilă având ca obiect livrări de bunuri imobile trebuie analizate din punct de vedere fiscal.

Astfel, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.1 alin.(3) din același act normativ: “ **(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.**”

În ceea ce privește solicitarea contestatorului de comunicare a numărului persoanelor care au solicitat înregistrarea și care s-au înregistrat în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.153 alin.(1)/art.153¹alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în anul 2007, aceasta nu intră în competența organelor de soluționare a contestațiilor.

2. Referitor la suma de x lei reprezentând majorări de întârziere, suma de x lei reprezentând dobânzi de întârziere și suma de x lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă persoana fizică x datorează aceste accesoriile în condițiile în care s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA în sumă de x lei, iar pe de altă parte, contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere contestate.

În fapt, pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei neachitată la scadență, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit cifrei de afaceri realizată în anul anterior perioada fiscală la TVA pentru perioada 2007-2011 este:

- pentru anul 2007 perioada fiscală este trimestrul calendaristic, conform art. 156¹ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- pentru anul 2008 perioada fiscală este luna calendaristică, cifra de afaceri realizată în anul 2007 din operațiuni taxabile a fost superioară valorii de 100.000 euro, respectiv 126.926 euro; (cifra de afaceri în lei x lei, respectiv 126.926 euro la curs valutar 31.12.2007, 3,6102 lei/euro)

- pentru anul 2009 perioada fiscală este luna calendaristica, cifra de afaceri realizată în anul 2008 a fost superioară valorii de 100.000 euro, respectiv 211.078 euro; (cifra de afaceri în lei x lei, respectiv x curs valutar 31.12.2008 x lei/euro)

- pentru anul 2010 perioada fiscală este luna calendaristica, cifra de afaceri realizată în anul 2009 a fost superioară valorii de 100.000 euro, respectiv 135.755 euro; (cifra de afaceri în lei =574.000 lei, curs valutar 31.12.2009 4,2282 lei/euro)

- pentru anul 2011 perioada fiscală este trimestrul calendaristic, cifra de afaceri realizată în anul 2010 din operațiuni taxabile și /sau scutite cu drept de deducere este de 0 lei.

Prin contestația formulată persoana fizică x precizează că organele de inspecție fiscală au aplicat penalități de 15% prevăzute de norme juridice în vigoare în 2011 la situații juridice petrecute în perioada 2007-2011.

În drept, sunt incidente prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Art.120

Majorări de întârziere

(1) 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.

Începând cu data de 1 iulie 2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu "dobânzi" și "penalități" de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Potrivit prevederile legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale se datorează majorări de întârziere începând cu ziua următoare scadenței obligației datorate și până la data stingerii acesteia. Totodată, se reține faptul că plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei a fost stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.x/29.01.2013, prin aceeași decizie de impunere organele de inspecție fiscală au calculat până la data de 25.01.2013 majorări/dobânzi și penalități de întârziere în cotă de 15% aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei ce înregistrează întârzieri la plată mai mari de 90 de zile de la data de 01.07.2010.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora contestatorul datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. , se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică x împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/29.01.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x29.01.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. x
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice x

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

P.DIRECTOR GENERAL,

