

ROMANIA  
TRIBUNALUL  
- Secția a II-a civilă, de  
contencios administrativ și fiscal -

SENTINȚA CIVILA NR.

DOSAR NR

Ședința publică din data de  
Complet compus din:  
Președinte -  
Grefier -

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra acțiunii formulată în baza legii  
contenciosului administrativ de reclamanții și în  
contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE  
având ca obiect „anulare act administrativ”.

La apelul nominal făcut în ședință publică la pronunțare se constată lipsa părților.  
Procedura îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei după care:

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din de 14 decembrie 2011, în  
sensul celor consemnate prin încheierea de ședință din acea zi care face parte din prezenta, care  
face parte integrantă din prezenta, iar instanța pentru a da posibilitatea părților de a depune  
concluzii scrise, în baza art. 146 Cod procedură civilă a amânat pronunțarea pentru data de  
pentru data de 12 decembrie 2011.

### TRIBUNALUL

Constată că prin cererea formulată la data de 13.01.2011 și înregistrată pe rolul acestei  
instanțe sub nr. de mai sus, reclamanții și au solicitat în  
contradictoriu cu pârâta DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE  
anularea Deciziei de impunere nr. și a Raportului de inspecție fiscală  
nr. , cu cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii se arată că reclamanții au fost subiecții unei inspecții fiscale  
privind Taxa pe Valoare Adăugată (TVA), perioada verificată fiind 2005 - 2009. Inspecția fiscală  
s-a desfășurat în perioada 18.08.2010 - 26.08.2010 și a avut ca obiectiv stabilirea cuantumului  
T.V.A. datorat de subsemnații „soț - soție, ca asociație”, în urma căreia s-a stabilit: -TVA de  
plata aferentă perioadei 30.01.2006-19.09.2009 în suma de lei; -majorări de întârziere  
aferente perioadei 25.07.2007-26.08.2010 în suma de lei.

Suma de plata imputată reprezintă T.V.A. aferent unor tranzacții imobiliare pe care le-  
au efectuat în perioada supusă controlului și care au avut ca obiect înstrăinarea unor imobile  
terenuri, organul de inspecție fiscală apreciind ca operațiunile de vânzare cumpărare efectuate de  
reclamanți în perioada arătată ar fi operațiuni de natura a genera obligația de plata a T.V.A.  
aceștia în calitate de soț-soție, au fost catalogați ca fiind un grup, o asocieră fără personalitate  
juridică care a desfășurat o activitate economică.

Se arată că interpretarea în sensul că reclamanții, soț-soție, au deținut bunurile  
tranzacționate în coproprietate și de aici ar rezulta o formă de asocieră a acestora în scopuri  
comerciale este deplasată și răuvoitoare deoarece nu se poate pune semn de egalitate între  
căsătorie și asocieră/parteneriat pentru realizarea de activități comerciale.

Reclamanții consideră că nu au această obligație fiscală din cel puțin trei considerente: deoarece nu sunt persoane impozabile în sensul art. 127 alin.2 Cod fiscal, neavând calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii.

Pe de altă parte, tranzacțiile imobiliare pe care le-au efectuat nu au avut caracter de continuitate și nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile în înțelesul normelor Codului Fiscal sau a Normelor Metodologice de aplicare a acestuia. Imobilele ce au făcut obiectul tranzacțiilor vizate de organul fiscal au fost achiziționate și urmau a fi utilizate în scop personal respectiv în vederea realizării unei ferme pentru care să beneficieze și de fonduri europene. Înstrăinările s-au datorat imposibilității realizării scopului în care au fost achiziționate și nu au vizat sub nici o formă realizarea unui venit cu caracter de continuitate. Imobilele tranzacționate nu au fost supuse unor investiții, în urma cărora să se realizeze vreun profit taxabil. Impozitul pe venit a fost achitat la fiecare tranzacție, iar pentru acest motiv consideră că din punct de vedere fiscal și-au achitat integral obligațiile.

Pe de altă parte, încercarea de a încadra activitățile de vânzare terenuri, care constituie operațiuni „uno ictu”, în categoria celor ce asigură venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor, așa cum se procedează prin dispozițiile punctului 3 alin. (1) din Normele metodologice, nu poate fi acceptată. Normele metodologice nu pot adăuga la lege și cu atât mai mult nu pot contrazice legea în sine. Cum dispozițiile art. 13 din Codul de procedură fiscală referitoare la interpretarea strictă a normelor fiscale sunt încă în vigoare, această încercare de extindere a textului Tezei a II-a a art. 127 alin. (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) și textul legal (obținerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor) nu există nicio legătură demonstrabilă.

Se mai arată că reclamanții nu au calitatea de comercianți și nici nu au desfășurat o activitate economică care să le atragă calitatea de persoană impozabilă cu toate obligațiile ce decurg din această calitate. Operațiunile lor nu au caracter comercial, ci caracter civil. Dat fiind că vânzarea-cumpărarea de imobile este exclusă de Codul comercial din categoria faptelor de comerț obiective, pentru a fi comercială aceasta ar trebui să fie săvârșită de un comerciant în strânsă legătură sau pentru realizarea obiectului său de activitate, or, în cauză, reclamanții nu dețin calitatea de comerciant. Pentru aceste motive operațiunile vizate nu pot fi încadrate nici în categoria faptelor de comerț subiective. Ca urmare, în opinia reclamanților, tranzacțiile în discuție, nu intra în sfera operațiunilor taxabile.

În probațiune au fost depuse la dosar copii ale înscrisurilor despre care se face vorbire în acțiune.

Prin întâmpinare pârâta a solicitat respingerea acțiunii, deoarece în urma verificărilor informațiilor trimise de notarii publici și a documentelor puse la dispoziție de reclamanți s-a constatat că în perioada ianuarie 2006-septembrie 2008 aceștia au realizat un număr de 28 tranzacții în valoare totală de \_\_\_\_\_ i, având caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca persoane impozabile în scopuri de TVA. S-a reținut că operațiunile realizate de reclamanți reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de TVA și pentru care aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA; având în vedere că bunurile vândute sunt deținute în coproprietate de către cei doi soți, la stabilirea plafonului de scutire tranzacțiile au fost analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică între cei doi reclamanți.

Se mai arată că terenurile tranzacționate sunt situate în intravilan și sunt construibile, încadrându-se în excepțiile prevăzute de art.141 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că tranzacțiile imobiliare realizate de reclamanți, respectiv vânzarea de terenuri în perioada 2005-2006 și vânzarea de terenuri construibile în perioada 2007-2008 se încadrează în sfera de aplicare a TVA fiind operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Se mai susține că majorările de întârziere și penalitățile au fost calculate în mod corect, în funcție de dispozițiile Codului fiscal din perioada controlată.

În drept se invocă dispozițiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În probațiune au fost depuse la dosar înscrisurile care au stat la baza emiterii actelor contestate de reclamantii în cauză.

În probațiune instanța a încuviințat și administrat pentru ambele părți proba cu înscrisuri.

*Analizând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele:*

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP prin Decizia de impunere nr. (f.11-19 vol. I dosar) au stabilit în sarcina reclamantilor obligația de plată TVA în valoare de lei, majorări de întârziere aferente în valoare de lei.

Pentru stabilirea acestor obligații au fost verificate 28 de tranzacții efectuate de reclamantii în perioada ianuarie 2006-septembrie 2008, constând în vânzări de terenuri, și s-a reținut că operațiunile realizate de reclamantii reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoare adăugată și pentru care dl. și d-na, în calitate de soți, aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal.

S-a reținut că la data de 28.02.2007 a fost depășita cifra de afaceri de 119.000 lei reprezentând plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar începând cu data de 01.04.2007 reclamantii aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunea de vânzare a terenurilor în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) coroborat cu prevederile art.127 alin.1 și 2 și art.141 alin.2 lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din cele 28 de tranzacții verificate 2 au reprezentat donații iar din cele 26 de tranzacții cu terenuri, în valoare totală de lei (pozițiile 2 până la 23 și de la 25 la 28 din tabelul existent în raportul de inspecție nr. ) intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar taxa pe valoarea adăugată de plată este de lei.

Împotriva deciziei de impunere reclamantii au formulat contestație administrativă care a fost respinsă prin Decizia nr. 1, atașată la filele 81-94 vol. I dosar, motiv pentru ca s-a formulat prezenta acțiune.

În drept, instanța reține următoarele dispoziții legale, invocate de părți:

- art. 126 al. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit căroră: (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

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

- art. 127 al. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit căroră „(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică

exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

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

Instanța reține că problema persoanelor fizice care trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA se restrânge la un sector foarte limitat și anume acela al vânzărilor de clădiri noi și de terenuri construibile, atunci când aceste bunuri nu au fost utilizate în scopuri personale și în cazul în care operațiunile au caracter de continuitate. Persoanele care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi, care au caracter de continuitate trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 152 din Codul fiscal (când cifra de afaceri anuală, declarată sau realizată, depășește plafonului de 2 miliarde lei) sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art. 153 din Codul fiscal, și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Întrucât persoana fizică devine persoana impozabilă chiar și pentru vânzările de bunuri imobile scutite conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal (operațiunea de livrare a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren) în circumstanțele descrise la lit. b) (dacă este efectuată de o persoană impozabilă), rezultă că este suficient să realizeze o singură operațiune taxabilă constând în vânzarea de clădiri noi sau terenuri construibile, înainte de această operațiune având obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, deoarece conform art. 152 din Codul fiscal în calculul plafonului de scutire pentru micile întreprinderi se includ și operațiunile imobiliare scutite.

În speță, primul motiv de nelegalitate a actelor contestate ce vizează greșita calificare a reclamantilor ca persoane impozabile și a actelor acestora ca fiind o activitate economică, în sensul art. 127 al. 2 Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, întrucât, potrivit susținerii acestora, nu au calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii, nu poate fi reținut de instanță. Aceasta deoarece, pornind de la definițiile date de textele legale descrise mai sus, respectiv art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003, persoană impozabilă este și aceea care exploatează bunuri corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar vânzarea de terenuri cu caracter de continuitate se încadrează în această definiție, fiind lipsit de relevanță faptul că reclamantii nu sunt comercianți în sensul definit de Codul Comercial.

În sprijinul acestei interpretări vin și dispozițiile pct. 3 din HG 44/2004, descrise mai sus, precum și cele ale art. 9 al. 1 par. 2 din Directiva 112/2006 CE în care este calificată exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de bunuri cu caracter de continuitate. Art. 12 din Directiva menționată arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la art. 9 al. 1 par. 2 și, în special, una dintre următoarele operațiuni: a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, b) livrarea de terenuri construibile.

Referitor la faptul că tranzacțiile efectuate nu au avut caracter de continuitate și nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile, instanța reține că poate fi apreciat caracterul de continuitate din multitudinea vânzărilor efectuate de reclamantii, într-o perioadă de timp relativ scurtă –28 de tranzacții efectuate în perioada ianuarie 2006-septembrie 2008. Repetarea aceluiași gen de activitate – vânzarea de imobile – pe care reclamantii au realizat-o, dau acesteia caracter

de continuitate, nu prin efectele fiecăruia din contractele încheiate, care se produc, într-adevăr „uno ictu”, ci prin aceea că veniturile rezultate din aceste contracte au fost obținute într-o anumită perioadă de timp, continuu. Nu poate fi reținută apărarea reclamantilor în sensul că organul fiscal a extins dispozițiile art. 127 al. 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal întrucât acest text prevede clar că reprezintă activitate economică și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și nici nu pot fi înlăturate dispozițiile din Normele metodologice, descrise mai sus, care sunt emise tocmai pentru a lămurii modul în care se pun în aplicare dispozițiile din Codul Fiscal.

Prin vânzarea terenurilor în discuție reclamantii au realizat o de exploatare a bunurilor tocmai și implicit, o activitate economică în sensul dispozițiilor art. 127 al. 2 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal și ale art. 9 și 12 din Directiva 112/2006 CE, iar faptul că vânzările au un caracter civil, nu este de natură să influențeze caracterul economic al activității acestora.

Nu poate fi reținut nici motivul referitor la faptul că reclamantii nu ar fi colectat TVA sau nu ar fi dedus TVA, deoarece textele de lege descrise mai sus nu condiționează obligația de achitare a TVA de colectarea acestei taxe de către reclamantii.

Referitor la greșita calculare a sumei stabilite cu titlu de TVA, în sensul că nu este aplicabilă cota de 19%, ci cota de 15,96%, instanța reține că nici în Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și nici în Normele de aplicare nu se regăsește cota TVA de 15,96%, ci doar cotă de 19% și, prin excepție, cote de 9%, 5%. De asemenea, obligația de plată a TVA stabilită în sarcina reclamantilor nu este condiționată de încasarea acestei taxe de către reclamantii, sau de includerea TVA în prețul de vânzare.

Pentru toate aceste considerente și în temeiul art. 18 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, raportat la art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Cod procedură fiscală, va fi respinsă acțiunea formulată de reclamantii și ca nefondată.

Pentru aceste motive,  
În numele legii,  
**HOTĂRĂȘTE**

Respinge acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamantii și A, cu domiciliul ales în vederea comunicării actelor de procedură la Societatea Civilă de Avocat, „” di B-dul, în contradictoriu cu intimata DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE, cu sediul în B-dul.

Definitivă.

Cu drept de recurs în termen de 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică azi, 21.12.2011.

PREȘEDINTE,

GREFIER,

Red

Dact.

- 5 ex -

D. 1653/2010