

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

D E C I Z I A nr.2547

Dosar nr. 6957/2/2010

Ședința publică de la 30 mai 2014

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de X împotriva Sentinței nr.X din 14 februarie 2011 a Curții de Apel București - Secția a VIII - a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurenta - reclamantă X, prin avocat X și intimata pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei, învederând că recursul este declarat și motivat cu respectarea termenului prevăzut de lege și legal timbrat.

Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul asupra cererii de recurs.

Recurenta - reclamantă, prin apărător, solicită admiterea recursului, casarea sentinței recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare, făcând referire atât la practica Curții de Justiție a Uniunii Europene, cât și la cea a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Intimata - pârâtă, prin consilier juridic, solicită respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate ca fiind legală și temeinică.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Circumstanțele cauzei

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București- Secția a VIII- a contencios administrativ și fiscal, reclamanta X, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, a solicitat anularea Deciziei nr.112 din 09 aprilie 2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, a Deciziei de impunere nr. X din 02 octombrie 2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X din 01 octombrie 2009 emise de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală și, pe cale de consecință, constatarea ca nedatorat a debitului în sumă totală de X lei (respectiv TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere de X lei) stabilit prin decizia de impunere contestată.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că organul fiscal a considerat că a derulat începând cu data de 28 septembrie 2007 o activitate continuă de cumpărare de terenuri în scopul vânzării acestora pentru obținere de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Reclamanta a susținut că nu s-a înregistrat voluntar în scop de TVA, iar organele Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu au drept de control asupra persoanelor care nu au calitatea de contribuabil, respectiv nu au fost înregistrate fiscal sau asupra persoanelor care nu figurează pentru perioada supusa controlului ca fiind înregistrate fiscal, indiferent dacă înregistrarea fiscală se face ca urmare a declarației depuse de către contribuabili sau ca urmare a declarării din oficiu de către organele teritoriale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Pe fondul cauzei, reclamanta a apreciat că organul de inspecție fiscală nu putea extinde, exclusiv în temeiul Titlului VI din Codul Fiscal, prezumția relativă de comercialitate (activitate economică în sensul art. 127 pct. 2 din Codul fiscal) asupra actelor civile încheiate de o persoană fizică nedeclarată comerciant, întrucât situația în speță nu se încadrează în ipoteza legală: vânzarea de terenuri nu reprezintă o activitate "de exploatare" - bunurile corporale în speță sunt "consumate" prin vânzare, și nicidecum "exploatate" prin culegerea de fructe și produse în „scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Reclamanta a susținut că prima teză a art. 127 alin.(2) din Codul fiscal nu îi este aplicabilă, întrucât în lipsa asumării voluntare a unui statut de comercialitate subiectivă în sensul art. 4 din Cod comercial, organul fiscal nu îi putea califica, cu de la sine putere, statutul juridic și nu putea institui pe cale administrativă, prezumția de comercialitate asupra unor acte juridice civile încheiate de aceasta.

De asemenea, reclamanta a considerat că nici cea de-a doua teză a articolului 127 alin.(2) din Codul fiscal nu îi este aplicabilă, încheierea unor contracte de vânzare cumpărare neputând fi considerată activitate de exploatare a bunurilor imobile și nicidecum nu poate fi considerată o activitate "cu continuitate”.

Astfel, operațiunile de vânzare-cumpărare pot avea cel mult caracter "repetitiv", dar Codul fiscal nu face referire la acest termen, iar modificările recente aduse normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, ce par a sancționa în scop de TVA cu titlu de "activități cu caracter de continuitate" vânzările de terenuri și/sau construcții de către persoane fizice, „dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic” nu se aplică retroactiv unor tranzacții anterioare datei de 31 decembrie 2009.

Reclamanta a apreciat că nu orice activitate aducătoare de profit reprezintă o activitate economică aducătoare de venituri, caracterul de continuitate al acestora din urmă (spre deosebire de profituri, oricât de repetitive ar fi) fiind strâns legat tocmai de

noțiunea de exploatare a bunului. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a indicat cu claritate că atunci când cauza juridică a tranzacției este obținerea unui profit din vânzarea însuși a bunului, este exclusă semnificația "exploatării" bunului, și implicit, incidența TVA asupra tranzacției avute în vedere.

Reclamanta a mai invocat faptul că în situația în care s-ar considera că persoanele care au vândut imobile sunt contribuabili prin raportare la prevederile art. 127 Cod fiscal, aceste persoane au fost, până la data de 01 ianuarie 2008, scutite de la plata TVA, în conformitate cu prevederile art. 141 Cod Fiscal.

De asemenea, organul fiscal nu a ținut cont nici de faptul că toți cumpărătorii persoane juridice înregistrate în scop de TVA ar fi avut drept de deducere în aceeași măsură în care reclamanta ar fi avut obligația de a colecta TVA, ceea ce înseamnă că statul nu a avut nici un prejudiciu din neînregistrarea sa în scop de TVA.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii ca nefondată, arătând că organele de inspecție fiscală, în mod corect au apreciat că activitatea reclamantei, respectiv tranzacționarea a X terenuri, are caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, încă din anul 2007 când a încheiat un număr de 44 contracte de vânzare – cumpărare.

2. Hotărârea Curții de Apel

Prin sentința civilă nr.X din 14 februarie 2011, Curtea de Apel București - Secția a VIII - a contencios administrativ și fiscal, a respins, ca neîntemeiată, acțiunea formulată de reclamanta X, în contradictoriu cu pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a avut în vedere faptul că potrivit Codului fiscal 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 X euro.

De asemenea, conform Normelor metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, 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 TVA, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Instanța de fond a considerat că prin operațiunile efectuate în perioada 2007- 2008 de către reclamantă, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de X terenuri, aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt definite aceste concepte la articolele din legea fiscală încă din anul 2007, când a încheiat un număr de X contracte de vânzare-cumpărare terenuri.

Pentru a ajunge la această concluzie, instanța de fond a avut în vedere faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale ca și dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/ sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.

Persoana fizică devine persoană impozabilă chiar și pentru vânzările de bunuri imobile scutite conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, dacă realizează o singură operațiune taxabilă constând în vânzarea de clădiri noi sau terenuri construibile; aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, deoarece conform art.152 din Codul fiscal în calculul plafonului de scutire pentru întreprinderile mici se includ și operațiunile imobiliare scutite.

În speță, reclamanta a depășit plafonul de scutire în luna septembrie 2007, când a fost realizată tranzacția terenului în suprafață de 10.000 mp pentru prețul de X euro, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial sub nr.X/28.09.2007, având astfel obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, obligație care nu a fost îndeplinită de către aceasta.

Prin urmare, în anul 2008, când a vândut, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/21.02.2008, suprafața de X mp, teren construibil în intravilanul orașului X, jud. X, operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reclamanta avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei tranzacții.

Instanța de fond a apreciat că din modul în care au fost realizate aceste vânzări-cumpărări rezultă cert că nu au avut un caracter ocazional, fiind vorba despre 134 de astfel de operațiuni, dintre care prima a determinat depășirea plafonului de X euro(aceea din septembrie 2007), iar o alta din februarie 2008 a vizat vânzarea-cumpărarea unui teren construibil situat în X județul X, împrejurări care au determinat aplicarea în privința reclamantei a dispozițiilor art.126, 127, art. 141 alin. 2 lit.f), art. 152 și art. 153 alin.1 lit.b) din Codul fiscal, în forma în vigoare la data efectuării acestor tranzacții de către reclamantă, astfel cum aceste texte au fost menționate în actul de control fiscal și ulterior în decizia de soluționare a contestației.

Prin urmare, instanța a reținut că, în fapt, reclamanta a cumpărat imobile-terenuri, cu intenția de a le revinde și a obține

venituri cu caracter de continuitate, nefiind relevant faptul că ar obține numai aceste venituri ori acestea ar suplimenta alte venituri ale sale, fiind încheiate mai multe contracte de vânzare-cumpărare succesive, împrejurare care concretizează intenția reclamantei de a obține astfel de venituri prin revinderea terenurilor, momentul în care avea potrivit dispozițiilor legale obligația de a se înregistra în scop de TVA fiind acela în care a depășit, în septembrie 2007, plafonul de X Euro, chiar dacă potrivit art.141 din Codul fiscal, pentru această operațiune reclamanta ar fi fost scutită de plata TVA întrucât a avut ca obiect un teren agricol, iar nu construibil.

În acest context, instanța a reținut că modul în care pârâta a procedat la calificarea situației de fapt și de drept în privința reclamantei este corespunzător dispozițiilor legale amintite, fiind irelevante considerațiile pur teoretice ale reclamantei privind dobândirea de către o persoană a calității de comerciant potrivit Codului Comercial, important fiind din perspectiva stabilirii calității de persoană impozabilă în scop de TVA, exclusiv caracterul operațiunilor, numărul acestora, obiectul, modul și durata în care reclamanta a înțeles să utilizeze în scop personal terenurile astfel achiziționate în mod succesiv și ulterior revândute unor terți.

În ceea ce privește susținerile reclamantei privind introducerea începând cu 01 ianuarie 2010 a alin.2² la art.127 din Codul fiscal, potrivit căruia caracterul de activitate economică urmează a fi explicat prin norme, iar ulterior prin noile norme s-ar fi prevăzut în concret cum poate fi apreciat acest caracter în scopul obligativității înregistrării pentru TVA, instanța de fond a considerat că nu sunt fondate, având în vedere că din interpretarea logică, sistematică și istorică a dispozițiilor Codului fiscal și a normele de aplicare a acestuia în materie de TVA rezultă în mod clar intenția legiuitorului de a supune TVA inclusiv persoanele fizice care desfășoară astfel de operațiuni economice cu caracter de continuitate în scopul obținerii unor venituri.

De asemenea, dispozițiile menționate de către reclamantă aplicabile începând cu data de 01 ianuarie 2010 nu au fost indicate în raportul de inspecție fiscală și actele atacate în prezenta cauză, ci

pârâta a înțeles să facă aplicarea exclusiv a prevederilor în vigoare în forma de la data efectuării acestor operațiuni, neavând astfel un caracter retroactiv în privința controlului efectuat asupra activității desfășurate.

Instanța de fond a mai apreciat că, în conformitate cu dispozițiile art.137 din Codul fiscal, baza de impozitare a fost stabilită în mod corect de către pârâtă, asupra valorii prețului arătat de către părți în contractul de vânzare-cumpărare încheiat pentru terenul construibil pentru care reclamanta datora TVA.

Referitor la ignorarea de către pârâtă a incidenței scutirii speciale până la 31 decembrie 2007, instanța de fond a constatat că, potrivit art.141 alin.(2) lit. f din Codul fiscal, 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 să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Împrejurarea că începând cu anul 2008 această din urmă sintagmă care condiționează neaplicarea regimului de scutire a fost înlăturată din conținutul acestui text de lege nu este relevantă având în vedere că această scutire viza numai persoana impozabilă înregistrată în scop de TVA, condiție care în cazul reclamantei nu era îndeplinită la data efectuării acestor operațiuni și nici la data efectuării controlului fiscal, impunându-se în plus interpretarea potrivit căreia astfel de operațiuni nu sunt scutite de TVA indiferent de faptul că persoana în cauză ar fi solicitat sau nu exercitarea dreptului de deducere.

3. Recursul declarat de către X

Împotriva sentinței curții de apel a formulat recurs reclamanta X, invocând dispozițiile art. 304 pct.7, 9 și art.304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta combate hotărârea sub următoarele aspecte:

3.1. *fiscul nu avea prerogativa legală de a o impune și de a o urmări prin act de impunere, ea fiind o persoană fizică neînregistrată voluntar în scop de TVA; statutul său subiectiv civil trebuia în prealabil „alterat” prin aplicarea prezumției de comercialitate de către un judecător civil, în condiții de contradictorialitate, cu garanții de proces echitabil; în această privință instanța nu a formulat nici un considerent;*

3.2. *operațiunile juridice examinate, nu puteau fi încadrate în conceptul de „activitate economică”;*

3.3. *baza impozabilă a TVA a fost nelegal stabilită; curtea de apel a achiesat la linia de raționament a organelor fiscale fără a motiva corespunzător; a fost încălcată jurisprudența CJUE, respectiv decizia pronunțată în cauza Elida Gibbs Ltd, C-317/94, § 26;*

3.4. *s-a înlăturat beneficiul scutirii speciale întemeiate pe art.141(2) lit.f¹ din Codul fiscal cu o motivare contradictorie; câtă vreme nu era înregistrată în scop de TVA și nu și-a exercitat dreptul de deducere în perioada respectivă, ar fi trebuit să i se aplice scutirea pentru tranzacții anterioare datei de 31.12.2007.*

4. Întrebarea preliminară

La solicitarea recurente, prin încheierea pronunțată la data de 15 martie 2012, Înalta Curte a sesizat în temeiul art.267 din TFUE Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarea întrebare preliminară:

„În cazul reconsiderării statutului vânzătorului de persoană impozabilă în scopuri de TVA, contrapartida (prețul) livrării bunului imobil fiind stabilită de părți, fără nicio mențiune cu privire la TVA, art.73 și 78 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că baza de impozitare o reprezintă :

a) contrapartida (prețul) livrării bunului stabilită de părți diminuată cu cota de T.V.A.; sau

b) contrapartida (prețul) livrării bunului convenită de părți?”

5. Răspunsul Curții de Justiție a Uniunii Europene

Prin Hotărârea pronunțată la data de 7 noiembrie 2013 în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Corina Hrisi Tulică împotriva ANAF și Călin Ion Plavoșin împotriva DGFP Timiș, CJUE a răspuns în sensul că *„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”*

6. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurente, a hotărârii CJUE, cât și sub toate aspectele potrivit art. 304¹ Cod procedură civilă, luând în considerare că intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală nu a formulat întâmpinare, Înalta Curte constată că recursul este fondat în privința motivelor prezentate la pct.3.3 și 3.4. ale acestor considerente.

Controlul judiciar declanșat de reclamanta X are ca obiect verificarea legalității actelor administrativ fiscale indicate la pct.1 prin care s-a stabilit în sarcina sa TVA suplimentară în cuantum de X lei și majorări de întârziere în cuantum de X lei.

Motivele de recurs prezentate la pct.3 al acestei decizii coincid cu motivele de nelegalitate ale contestației administrative și ale acțiunii judiciare, curtea de apel considerând că toate sunt nefondate.

Înalta Curte împărtășește doar parțial dezlegările primei instanțe, respectiv în ceea ce privește legalitatea prerogativei fiscului de a dispune înregistrarea unei persoane fizice ca plătitor de TVA și încadrarea operațiunilor derulate în conceptul de „activitate economică”.

Celelalte două motive de nelegalitate au primit o rezolvare care nu poate fi însușită de Înalta Curte și finalmente au avut aptitudinea de a conduce la soluția casării cu trimitere spre rejudecare.

Referitor la prerogativa fiscoi de a dispune înregistrarea unei persoane fizice în scop de TVA

După cum rezultă din prezentarea situației de fapt, în perioada 2007-2008 recurenta-reclamantă X a încheiat X contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect imobile – terenuri din care X contracte – terenuri agricole extravilane și un contract încheiat la data de 21.02.2008, a avut ca obiect un teren intravilan (X mp în orașul X-jud. X).

Instanța de fond a validat în mod corect punctul de vedere al fiscoi potrivit căruia începând cu data de 28 septembrie 2007, când s-a înstrăinat terenul de X mp către SC X SRL București pentru prețul de X Euro, s-au îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA prevăzute de art. 152 din Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din Normele metodologice aferente, aprobate prin HG nr.44/2004.

Potrivit art. 152 alin.(1) *„Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de X 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)”, iar potrivit alin.(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.”

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din același cod care la alin.(1) lit.b) stabilește că: *„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.”

Categoria fiscală de „persoană impozabilă” este explicitată, la rândul său, prin art.127 alin.(1), respectiv art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, texte legale care au următorul cuprins:

„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”;

„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.”

Coroborând normele citate, Înalta Curte reține că o persoană fizică devine persoană impozabilă în scopuri de TVA în condițiile în care sunt îndeplinite cumulativ premisele enunțate.

Or, câtă vreme – după cum se va dezvolta la punctul următor – tranzacțiile derulate de recurenta-reclamantă intră în sfera prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, însă aceasta nu a înțeles să se înregistreze în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire, devin incidente prevederile art.153 alin.(7) din cod, potrivit cărora *„organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu”*.

Așa fiind, procedeul fiscalului a fost legal, neexistând nicio prevedere legală care să îl oblige la parcurgerea unei proceduri judiciare distincte care să se finalizeze cu modificarea „statutului subiectiv civil”, după cum susține recurenta.

Distinct de precedentul considerent, Înalta Curte reține că decizia organului fiscal de a o înregistra din oficiu pe recurentă în scopuri de TVA, nu este sustrasă controlului judiciar, fiind analizată din perspectiva legalității chiar în cadrul acțiunii judiciare de față, în contextul art.18 alin.(2) din Legea nr. 554/2004, cu respectarea tuturor garanțiilor unui proces echitabil, în sensul art.6§1 din Convenția Europeană.

Referitor la natura activităților desfășurate

În esență, recurenta contestă că vânzarea de terenuri reprezintă activitate economică însă instanța de fond, cu o argumentație convingătoare, însușită de Înalta Curte, a reținut că din modul de derulare a operațiunilor juridice, natura acestora, precum și din volumul impresionant de tranzacții (134) rezultă că sunt îndeplinite condițiile prevăzute în art. 126 alin.(1) și 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal.

Prevederile legale incidente au următorul cuprins;

- *dispozițiile art. 126 alin.(1) din Codul fiscal:*

„în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

- *art. 127 alin.(1) din Codul fiscal:*

„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;"

alin.(2) „...activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberate sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În fine, contrar susținerilor recurente, în jurisprudența sa CJUE nu a exclus de plano nicio tranzacție, indiferent de forma juridică, din sfera conceptului de „exploatare a bunurilor corporale” (ex. C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA; C-306/94 Regie dauphinoise; C-186/89 Van Tiem).

Conchizând la acest punct, Înalta Curte consideră de domeniul evidenței că operațiunile juridice derulate în perioada 2007-2008, justifică prin numărul lor: 134, concluzia că au fost făcute „în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”, fiind pe drept cuvânt considerate de către organele fiscale drept fapte generatoare de TVA.

Referitor la baza de impozitare a TVA

Punctul de vedere exprimat de recurentă în susținerea celui de-al treilea motiv de recurs, respectiv greșita aplicare a dispozițiilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal a fost validat de CJUE, care, răspunzând la întrebarea preliminară adresată de Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că „atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”

Prin urmare, fiscul a procedat incorect atunci când a aplicat cota legală de TVA la întreaga sumă plătită de cumpărător cu titlu de preț al vânzării, impunându-se ca pe calea unei expertize

de specialitate să se refacă aceste calcule astfel încât, conform explicațiilor cuprinse în hotărârea CJUE, principiul neutralității TVA să fie respectat.

Referitor la incidența dispozițiilor art.141 alin.(2) lit.f din Codul fiscal

În cuprinsul ultimului motiv de recurs recurenta critică modul în care a analizat prima instanță incidența scutirii de TVA reglementate de textul invocat, în vigoare până la 1.01.2008.

Prevederea în discuție avea următorul cuprins:

„Următoarele operațiuni sunt, de asemenea scutite de taxă: ...

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 esență, teza recurente, reiterată în recurs, este structurată pe ideea că i se aplica scutirea legală pentru că nu s-a regăsit în situația de excepție, în niciuna dintre cele două ipoteze, respectiv nu s-a înregistrat în scop de TVA și nici nu și-a exercitat vreun drept de deducere.

Prima instanță a apreciat că recurenta nu poate beneficia de scutire însă motivarea este, după cum bine se punctează în calea de atac, contradictorie, judecătorul raportându-se la reglementarea ulterioară datei de 1.01.2008 și numai la situația persoanei impozabile înregistrată în scop de TVA.

La rejudecare, se va verifica dacă recurenta ar putea beneficia de scutirea de care se prevalează analizându-se și cealaltă ipoteză alternativă „ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial (...)” conținută în prevederea legală citată, în vigoare până la data de 1.01.2008.

7. Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru toate considerentele expuse la punctul anterior, în temeiul art. 20 alin.(3) din Legea nr. 554/2004, precum și al art.313

și 314 din Codul de procedură civilă, reținând că se impune efectuarea unei expertize de specialitate, se va casa sentința cu trimiterea cauzei spre rejudecare, la aceeași instanță.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Admite recursul declarat de X împotriva deciziei nr. X din 14 februarie 2011 a Curții de Apel București – Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Casează sentința recurată și trimite cauza spre rejudecare la aceeași instanță.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 30 mai 2014.

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

MAGISTRAT ASISTENT,

X

X