

CONSIDERAȚII TEORETICE SI PRACTICE PRIVIND REGIMUL FISCAL AL TRANZACȚIILOR IMOBILIARE PERFECTATE DE PERSOANE FIZICE DIN PERSPECTIVA TVA

Diana PĂTRAȘCU-DUMA

Title: THEORETICAL AND PRACTICAL CONSIDERATIONS REGARDING THE TAX REGIME OF REAL ESTATE TRANSACTIONS PERFECTED BY INDIVIDUALS FROM THE VAT PERSPECTIVE

Abstract: The activity carried out by the natural person, with continuity character, consisting in the sale of real estate in the period 2006-2011 represents an economic activity in the sense of the provisions of art. 127 para. (2) of the Old Fiscal Code, activity that determines that this person becomes a taxable person from the point of view of VAT payment within the meaning of the provisions of art. 127 para. (2) of the Fiscal Code having the obligation to collect VAT in accordance with the provisions of art. 134 of the law no. 571/2003 - the form in force during 2010 and for the period prior to 2010.

Compared to the tax norms that included the natural person in the sphere of taxable taxpayers in relation to real estate operations, the large number of land transactions carried out by a person, through the natural perception created regarding the continuity of these activities in order to obtain income, is a basis sufficient to impose on that person the obligation to pay VAT, calculated retroactively for transactions carried out in the period 2006-2010, after the period in which he exceeded the VAT exemption ceiling.

According to the ruling given by the CJEU in Judgments C-249/12 and C-250/12 Tulica and Plavoșin, in the event that the price of a good was set by the parties without any mention of VAT, and the supplier of that good is a person obliged to payment of the VAT related to that operation, the agreed price must be considered as already including VAT, in case the supplier (seller) does not have the possibility to recover from the debtor (buyer) the tax requested by the tax administration.

Being liable retroactively to the payment of VAT as a taxable person, in order to comply with CJEU case law judgment in C-183/14, the taxable person must be granted the legal right to deduct whether or not he has registered for VAT purposes, and whether or not the due tax return has been filed.

Keywords: real estate transaction, Romanian legislation, tax return, VAT.

Încadrarea persoanei fizice în sfera contribuabililor impozabili prin raportare la operațiunile imobiliare desfășurate - noțiunea de „persoana impozabila” și de „activitate economica”; stabilirea obligației de plată retroactivă a TVA; recalcularea TVA potrivit regulii sutei mărite.

Legislație relevantă

- art. 3 lit. b), art. 127 alin. (1) și (2), art. 128 alin. (1) și (2), art. 145 alin. (3), art. 152 alin 1 și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Vechiul Cod fiscal
- Normele de aplicare a Vechiului Cod fiscal adoptate prin HG nr. 44/2004
- art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Noul Cod fiscal
- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016

Pastila

Activitatea desfășurată de persoana fizică, cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile în perioada 2006-2011 reprezintă o activitate economică în sensul dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Vechiul Cod fiscal, activitate care determina ca aceasta persoana să devină persoană impozabilă din punct de vedere al plății TVA în sensul dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal având obligația de colectare a TVA în acord cu dispozițiile art. 134 din legea nr. 571/2003 -forma în vigoare în cursul anului 2010 și pentru perioada anterioară anului 2010.

Față de normele fiscale ce încadrau persoana fizică în sfera contribuabililor impozabili prin raportare la operațiunile imobiliare, numărul mare de tranzacții cu terenuri derulate de o persoană, prin percepția firească creată în privința caracterului de continuitate al acestor activități în scopul obținerii de venituri, constituie un temei suficient pentru atragerea în sarcina respectivei persoane a obligației de plată a TVA, calculată retroactiv pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2006-2010, ulterior perioadei în care acesta a depășit plafonul de scutire de TVA.

Conform dezlegării date de CJUE în Hotărârea C-249/12 și C-250/12 Tulică și Plavoșin, în ipoteza în care prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul aceluși bun este persoană obligată la plata TVA aferentă acelei operațiuni,

prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja TVA, în cazul în care furnizorul (vânzătorul) nu are posibilitatea de a recupera de la debitor (cumpărător) taxa solicitată de administrația fiscală.

Fiind obligat cu efect retroactiv la plata TVA având calitatea de persoană impozabilă, în vederea respectării jurisprudenței CJUE hotărârea pronunțată în C-183/14, persoanei impozabile trebuie să i se recunoască dreptul legal de deducere indiferent dacă s-a înregistrat sau nu în scopuri de TVA și indiferent dacă a fost sau nu depus decontul taxei datorate.

În cadrul acestui articol mi-am propus să expun careva aspecte teoretice și practice în legătura cu încadrarea persoanei fizice în sfera contribuabililor impozabili, prin raportare la operațiunile imobiliare desfășurate, stabilirea obligației de plată retroactivă a TVA, recalcularea TVA potrivit regulii sutei mărite, analizând totodată noțiunile de „persoana impozabilă” și de „activitate economică”.

Activitatea desfășurată de persoana fizică, cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile în perioada 2006-2011 reprezintă o activitate economică, în sensul dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Vechiul Cod fiscal¹, activitate care determină ca această persoană să devină persoană impozabilă, din punct de vedere al plății TVA, având obligația de colectare a TVA, în acord cu dispozițiile art. 134 din același act normativ.

Apreciem utilă prezentarea evoluției legislației fiscale cu privire la posibilitatea legală a organelor de control de a obliga persoanele fizice la plata TVA pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2002-2010.

Astfel, în perioada iunie 2002 (data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxarea valorii adăugate) -31.12.2006, orice operațiuni de livrare a bunurilor imobiliare efectuate de către persoane impozabile, erau operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. În aceste condiții persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze în scopuri de TVA și să plătească TVA.

Începând cu data de 01.01.2007 Codul fiscal a suferit o serie de modificări în ceea ce privește regimul juridic al acestor operațiuni, livrarea de construcții și terenuri fiind scutită de la plata TVA, excepție făcând

¹ Legea nr.571/2003 publicată în M.Of. 927/23 dec. 2003.

livrarea de construcții noi și de terenuri construibile (art. 141, alin. (2) lit. f) din Codul fiscal).

Legiuitorul a definit în art. 127 alin.(1) și (2) Cod fiscal „persoana impozabila” ca fiind orice persoana care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. În ceea ce privește activitățile economice, acestea cuprind printre altele și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Astfel, persoanele fizice realizează activitate economică, în sensul TVA, în cazul construirii de bunuri imobile, în vederea vânzării, precum și în cazul achiziției de terenuri și/sau construcții în scopul vânzării. Livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate numai dacă persoana fizică realizează mai mult de o tranzacție în cursul unui an calendaristic.

În prezent legislația actuală privind operațiunile imobiliare realizate de persoanele fizice se regăsește în art. 269 din Legea nr. 227/2015² precum și în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016.

Potrivit art. 269 alin 1 -3 din Codul fiscal „(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 liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. (3) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile se prevăd prin normele metodologice”.

Potrivit dispozițiilor de la pct. 4. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal din 06.01.2016 aprobate prin HG nr.1/2016³ „(1) În sensul art. 269 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie

² Publicată în M.Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

³ Text publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 22 din 13 ianuarie 2016, în vigoare de la 13 ianuarie 2016.

neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). (2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri, care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de către persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate. (3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 269 alin. (2) din Codul fiscal. (4) În cazul construirii de bunuri imobile de către o persoană fizică, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția acesteia trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil. (5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Dacă persoana fizică realizează o singură livrare într-un an aceasta este considerată ocazională și nu este considerată o livrare impozabilă. Dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu se impozitează, dar este luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui

bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu mai au caracter ocazional. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. În situația în care persoana fizică nu se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dar începe activitatea economică, se consideră că aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici conform art. 310 din Codul fiscal, obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA intervenind la termenul prevăzut la art. 310 din Codul fiscal”.

Astfel fiind, dacă persoana fizică realizează o singură livrare într-un an aceasta este considerată ocazională și nu este considerată o livrare impozabilă. Dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu se impozitează, dar este luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu mai au caracter ocazional. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. În situația în care persoana fizică nu se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dar începe activitatea economică, se consideră că aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici conform art. 310 din Codul fiscal, obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA intervenind la termenul prevăzut la art. 310 din Codul fiscal.

În normele metodologice de aplicare a Codului fiscal sunt menționate careva exemple relevante, care vor fi expuse în continuare.

Exemplul nr. 1: O persoană fizică, care nu a mai realizat tranzacții cu bunuri imobile în anii precedenți, a livrat în cursul anului 2015 două terenuri care nu sunt construibile. Aceste terenuri au fost achiziționate în cursul anului 2012, în vederea revânzării și nu pentru a fi utilizate în scopuri personale. Deși persoana fizică a devenit persoană impozabilă pentru aceste livrări, totuși livrările respective fiind scutite de taxă

conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizică nu are obligația înregistrării în scopuri de taxă conform art. 316 din Codul fiscal. Dacă aceeași persoană fizică ar fi livrat în cursul anului 2015 o construcție nouă în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, ar fi avut obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă dacă valoarea livrării respective cumulată cu valoarea livrărilor anterioare ar fi depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, cel mai târziu în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, respectiv de la data de 1 a lunii următoare celei în care plafonul a fost depășit, conform prevederilor art. 310 alin. (6) din Codul fiscal.

La exemplul nr. 2 de la pct.4 alin.(5) din Norme se subliniază data de la care o persoană fizică ar avea obligația înregistrării în scopuri de TVA:

O persoană fizică vinde în luna ianuarie 2016 un teren construibil sau o construcție nouă în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Deși în principiu operațiunea nu ar fi scutită de taxă conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, indiferent de valoarea livrării, dacă persoana fizică nu realizează și alte operațiuni pentru care ar deveni persoană impozabilă în cursul anului 2016, această operațiune este considerată ocazională și persoana fizică nu datorează TVA pentru respectiva livrare. Dacă în același an, în luna martie, aceeași persoană fizică livrează un teren sau o construcție, indiferent dacă livrarea este taxabilă sau scutită conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, respectiva persoană va deveni persoană impozabilă după cea de-a doua tranzacție. Dacă a doua tranzacție este taxabilă și valoarea cumulată a acesteia cu cea a primei livrări depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, persoana fizică are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, cel târziu în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, respectiv de la data de 1 a lunii următoare celei în care plafonul a fost depășit, conform art. 310 alin. (6) din Codul fiscal. Dacă a doua tranzacție este scutită, persoana fizică nu are obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA. Dacă în același an, după a doua operațiune care a fost scutită, intervine a treia operațiune în luna septembrie, care este taxabilă (de exemplu, livrarea unui teren construibil), iar valoarea cumulată a celor trei operațiuni depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA intervine la termenul prevăzut la art. 310 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 3: O persoană fizică realizează în cursul anului 2015 cinci livrări care ar fi scutite conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Deși în anul 2015 persoana fizică a devenit în principiu persoană impozabilă, nu a avut obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA deoarece a realizat numai operațiuni scutite. Dacă în anul 2016, în luna februarie, persoana fizică va livra o construcție nouă sau un teren construibil în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, chiar dacă este prima tranzacție din acest an, aceasta nu mai este considerată ocazională, deoarece persoana fizică devenise deja persoană impozabilă în anul precedent și va avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă până pe 10 martie 2016, dacă valoarea livrării respective va depăși plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 4: O persoană fizică a început în cursul anului 2015 construcția unui bun imobil cu intenția de a vinde această construcție, devenind astfel persoană impozabilă. În cursul anului 2015 nu a încasat avansuri și în principiu nu are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă. Dacă în anul 2016, înainte să înceapă să încaseze avansuri sau înainte să facă livrări ale unor părți ale bunului imobil sau livrarea respectivului imobil în integralitatea sa, livrează un teren construibil sau o altă construcție nouă în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizică ar avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă cel mai târziu până pe data de 10 a lunii următoare celei în care depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. Această livrare nu este considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcției, respectiv din anul 2015.

Exemplul nr. 5: În luna martie 2015 o persoană fizică vinde o casă pe care a utilizat-o în scop de locuință, operațiunea fiind neimpozabilă. În luna aprilie vinde o casă pe care a moștenit-o, nici această operațiune nefiind impozabilă. În luna mai, aceeași persoană fizică cumpără o construcție nouă pe care o vinde în luna iulie. Nici după această vânzare persoana fizică nu devine persoană impozabilă, deoarece această tranzacție, fiind prima vânzare a unui bun care nu a fost utilizat în scopuri personale, este considerată ocazională. Dacă persoana fizică va mai livra de exemplu un teren construibil în luna august, aceasta este considerată a doua tranzacție în sfera TVA, iar persoana fizică va deveni persoană impozabilă și va avea obligația să solicite înregistrarea cel mai târziu până pe data de 10 septembrie, dacă livrarea din luna iulie cumulată cu cea din

luna august depășesc plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal. Primele două vânzări din lunile martie și aprilie nu sunt luate în calculul plafonului de scutire deoarece nu sunt în sfera de aplicare a TVA.

Exemplul nr. 6: O familie deține un teren situat într-o zonă construibilă pe care l-a utilizat pentru cultivarea de produse agricole. În luna ianuarie 2016 familia respectivă împarte în loturi terenul în vederea vânzării. Pentru a analiza dacă terenul a fost utilizat în scop personal sau pentru activități economice trebuie să se constate dacă produsele cultivate erau folosite numai pentru consumul familiei sau și pentru comercializare. În situația în care cantitatea de produse obținute nu justifică numai consumul în scop personal, se consideră că terenul a fost utilizat în scopul unei activități economice și livrarea lui intră în sfera de aplicare a TVA consecință, dacă livrarea primului lot are loc în luna februarie nu se consideră o operațiune ocazională și dacă depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, familia respectivă ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, prin unul dintre soți. Înregistrarea în scopuri de TVA trebuie solicitată cel mai târziu în termenul prevăzut la art. 310 alin. (6) din Codul fiscal.

Exemplul nr. 7: În cursul anului 2015 o persoană fizică începe să construiască un bun imobil. Încasează avansuri care depășesc plafonul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal în luna decembrie 2015. Fiind avansuri încasate pentru livrarea de părți de construcție noi, operațiunile sunt taxabile, dar persoana respectivă poate aplica regimul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal până la depășirea plafonului. Astfel, persoana respectivă va avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA cel mai târziu până pe data de 10 ianuarie 2016. Dacă livrarea unor apartamente din construcția respectivă are loc în luna martie 2016, avansurile încasate în regim de scutire în anul 2015 vor trebui să fie regularizate la data livrării prin aplicarea cotei de TVA corespunzătoare.

Noțiunea de „persoana impozabilă” și de „activitate economică”

După cum rezulta din art. 127 alin. (2) din Vechiul Cod fiscal, o persoană fizică devine persoană impozabilă doar dacă desfășoară activității economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Aceste prevederi au fost preluate și în art. 269 alin 1 -3 din Noul Cod fiscal .

Conform Codului fiscal „activitatea economică” are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2), potrivit căruia „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 în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Definiția data de legiuitorul român noțiunii de „persoană impozabilă”, conform art. 269 Noul cod fiscal, corespunde normelor europene privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, ideea centrală a definirii unei persoane impozabile fiind aceea a desfășurării unor activități economice în manieră independentă, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la definirea operațiunii impozabile în materie de TVA, CJUE a reținut în jurisprudența sa că în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA noțiunea de „persoană impozabilă” este definită în raport cu cea de „activitate economică”.

Astfel, existența unei astfel de activități este cea care justifică o calificare drept persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C 32/03, Rec., p. I 1599, punctul 19).

Definiția noțiunii „activitate economică” de la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA cuprinde orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și, în special, operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Potrivit unei jurisprudențe constante a CJUE, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, unica retribuție a acestor operațiuni fiind constituită de un eventual profit obținut la vânzarea bunului respectiv. Astfel, operațiuni similare nu pot constitui, în principiu, prin ele însele, activități economice în sensul directivei amintite (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C 77/01, Rec., p. I 4295, punctul 58, și Hotărârea din 21 octombrie 2004, BBL, C 8/03, Rec., p. I 10157, punctul 39).

În Hotărârea pronunțată în cauzele conexe C-180/11 și C-181/10 Jaroslaw Slabz și Emilian Kuc, s-a decis că, în măsura în care se realizează, pe lângă operațiunile simple de alipire sau dezmembrare a

terenurilor, care potrivit celor constatate de instanța europeană s-ar putea înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al acelei persoane, și operațiuni de scoatere din circuitul agricol, transformare a imobilelor din terenuri agricole extravilane în terenuri intravilane destinate construirii, în vederea obținerii și elaborării PUZ-ului, persoana fizică a utilizat mijloace asemănătoare celor utilizate de un comerciant sau un prestator de servicii în sensul art. 9 alin.1, al doilea paragraf din Directiva TVA.

Într-o cauză instanța de judecată a reținut ca „este de necontestat faptul că recurentul-reclamant a încheiat în perioada 01.01.2006-30.09.2011 un număr de 144 contracte de vânzare - cumpărare prin care a înstrăinat imobilele. Această operațiune a avut caracter de continuitate, reclamantul dobândind persoană impozabilă în scop de TVA în cauză fiind aplicabile dispozițiile pct. 3(5) din Normele de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal "în cazul achiziției de terenuri și/sau construcții de către o persoană fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic"⁴.

Punctul 2 alin. (1) al art. 127 explicat prin Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 arată că ”nu are caracter de continuitate, 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.” În interpretarea „per a contrario” a acestei prevederi legale se reține că, exceptând situația realizării de venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri folosite în scopuri personale, are caracter continuu activitatea de exploatare a bunurilor corporale care exced categoriei expres arătate în text.

Norma națională, astfel cum este prevăzută la punctul 2, alin. (1) al art. 127 din HG nr. 44/2004, a suscitat în perioada 2006-2010 o practică administrativă în sensul neimpozitării tranzacțiilor efectuate de persoane fizice, în lipsa unor prevederi clare care să determine în ce condiții se îndeplinește cerința „caracterului de continuitate” al activității de exploatare a bunurilor corporale, altfel spus, inexistența criteriilor referitoare la numărul de tranzacții efectuate de o persoană fizică în decursul unui an pentru a fi considerate în scopul obținerii de venituri

⁴ ICCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 1205/20.03.2018.

constante, ori în referire la volumul tranzacțiilor derulate la un moment dat, a căror valoare ar putea atrage înregistrarea operațiunii ca impozabilă.

Cu privire la statutul fiscal al persoanei fizice ca fiind sau nu persoană impozabilă, în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a reținut că, dacă această persoană ia măsuri active în vederea comercializării bunurilor respective, prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, comerciant sau prestator de servicii, în sensul art.9 alin.(1) din Directiva TVA - atunci această persoană trebuie considerată ca exercitând o activitate economică și, în consecință, este persoană impozabilă (Hotărârea din data de 15 septembrie 2011, pronunțată în cauzele conexe C-180/10 și C-181/10).

Apreciem ca numărul de tranzacții imobiliare efectuate de persoana în cauză nu constituie în sine un criteriu suficient pentru calificarea activității ca fiind una de natură economică, însă trebuie coroborat cu circumstanțele speței care se analizează (cum ar fi, de exemplu, ipoteza în care au fost solicitate PUZ -uri, s-au întocmit de firme abilitate procese verbale de trasare - parcelare PUZ, s-au eliberat certificate de urbanism în baza avizelor favorabile etc.)

Toate aceste circumstanțe pot să conducă la concluzia că tranzacțiile efectuate au fost încheiate pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate, iar în acest context persoana fizică vânzătoare a dobândit calitatea de persoană impozabilă .

Desfășurând operațiuni repetitive, persoana fizică impozabilă avea, la rândul său, obligația, dedusă din principiul bunei credințe în raporturile fiscale, să depună diligențe rezonabile pentru clarificarea statutului său.

Persoanele fizice, indiferent de valoarea livrărilor, nu intră în sfera de aplicare a TVA: la vânzarea locuințelor utilizate în scop personal, a altor bunuri utilizate în scop personal (exemplu autovehicule, case de vacanță, etc); la vânzarea de bunuri moștenite; la vânzarea de bunuri pe care le-au obținut ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate. Vânzările menționate mai sus, care nu sunt în sfera TVA, nu vor fi luate în considerare nici la calculul cifrei de afaceri pentru mici întreprinderi și nici drept tranzacții care ar putea conduce la tratarea persoanei fizice drept persoană impozabilă.

O altă regulă care se desprinde din codul fiscal este aceea conform căreia în cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu

caracter de continuitate dacă persoana fizică efectuează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic, cu precizarea ca aceasta soluție este incidenta numai persoanelor fizice care nu au devenit deja persoane impozabile pentru alte activități economice desfășurate (cum ar fi, de exemplu, închiriere de imobile). Dacă persoana fizică realizează o singură livrare într-un an, aceasta este considerată ocazională și nu este considerată o livrare impozabilă. Dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu se impozitează, dar este luată în considerare la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 310 din Noul Cod fiscal.

Într-o decizie a ICCJ –secția de contencios administrativ și fiscal⁵ s-au reținut următoarele aspecte relevante în legătura cu problema dezbătută „Vidul legislativ în definirea caracterului de continuitate al activității desfășurate de o persoană fizică în sfera tranzacțiilor sale imobiliare a fost acoperit doar prin apariția OUG nr. 109/2009, intrată în vigoare la 01.01.2010, prin introducerea alin.(21) la art. 127, cu următorul conținut: „situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.” La pct. 3 alin.(5) al articolului 127 Cod fiscal, din cuprinsul Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004 (forma în vigoare după modificările aduse Codului fiscal prin OUG nr. 109/2009) se prevede că „în cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic.” Instanța de control judiciar, observând în întregul său hotărârea CJUE pronunțată la data de 15.09.2011 în cauzele reunite Slaby/Kuc (C 180/10 și C 181/10), reține ca fiind relevante în cauză paragrafele 42-44, în care se arată că: „42 În ipoteza în care instanța de trimitere constată că Republica Polonă nu a făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) din Directiva TVA, ar trebui să se examineze dacă operațiunea din acțiunea principală este impozabilă, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. 43 Potrivit acestei dispoziții, noțiunea de persoană impozabilă este definită în raport cu cea de activitate economică. Astfel, existența unei astfel de activități este cea care justifică o calificare drept persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C

⁵ Decizia nr. 1301 din 20 aprilie 2016.

32/03, Rec., p. I 1599, punctul 19). 44 În această privință, trebuie amintit că definiția noțiunii „activitate economică” de la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA cuprinde orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii și, în special, operațiunile care presupun exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.” Cum România nu a activat opțiunea prevăzută de art. 4 alin.(3) din Directiva a 6-a privind TVA (în prezent art. 12 alin.(1) din Directiva 112/2006/CEE), revine organului fiscal și, implicit, instanțelor naționale, **rolul de a defini persoana impozabilă în raport de activitatea economică desfășurată de acea persoană.** În legătură cu stabilirea caracterului de persoană impozabilă pentru persoanele fizice care au realizat tranzacții ce au fost ulterior încadrate de organul fiscal ca fiind operațiuni impozabile, este relevantă jurisprudența recentă a CJUE care a statuat, în cauza C-183/14, că dispozițiile legale naționale referitoare la definiția persoanei impozabile, astfel cum s-a reglementat prin prevederile codului fiscal și prin normele sale metodologice, au un caracter neechivoc, care permite persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile în mod clar și precis (Hotărârea Salomie și Oltean/DGFP Cluj, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 32 și 33). Situația juridică examinată în cauza C-183/14, referitoare la tranzacții imobiliare încheiate în perioada 2008-2009 de către persoane fizice care, desfășurând o activitate economică cu caracter de continuitate, au depășit plafonul de scutire TVA, este pe deplin aplicabilă și litigiului pendinte, date fiind prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice adoptate prin HG nr. 44/2004, referitoare la definiția persoanelor impozabile, nemodificate în perioada 2004-2009. În pofida reținerii caracterului „regretabil” al practicii administrației fiscale de a nu aplica legislația primară în vederea înregistrării în sfera plătitorilor de TVA a persoanelor fizice care desfășurau activitate economică în sensul prevederilor art. 126 și art. 127 Cod fiscal, nefiind adoptate norme care să permită stabilirea caracterului de continuitate în funcție de criterii obiective, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că o astfel de practică nu poate fi „a priori”, de natură a conferi contribuabililor vizați percepția neaplicării TVA-ului pentru operațiuni care au caracterul unor activități economice în scopul obținerii de venituri constante. Se reține din circumstanțele cauzei că, astfel cum erau edictate normele fiscale ce încadrau persoana fizică în sfera contribuabililor impozabili prin raportare

la operațiunile imobiliare, numărul mare de tranzacții cu terenuri și apartamente derulate de recurenții reclamanți creează percepția firească a caracterului de continuitate al acestor activități, în scopul obținerii de venituri, ceea ce depășește simpla intenție de valorificare a unor bunuri folosite în scopuri personale. În aceste condiții, instanța de control judiciar conchide că cele 98 de tranzacții imobiliare efectuate de persoanele fizice AA și AB în perioada 2006-2010 excede unor simple operațiuni de valorificare a unor bunuri folosite în scopuri personale, ele fiind, prin modul de derulare, natura și cantitatea lor, în sfera unor activități economice corect încadrate de organul fiscal ca fiind operațiuni impozabile generatoare de taxă pe valoarea adăugată. Prin urmare, fiind stabilită calitatea de persoană impozabilă pentru recurenții reclamanți, aceștia au fost în mod legal obligați să plătească TVA-ul calculat retroactiv pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2006-2010, de la data de 01.06.2006, ulterior perioadei în care acesta a depășit plafonul de scutire de TVA de 200 000 lei (2 miliarde lei vechi)”.

Nu suntem de acord cu practica unor organe fiscale de a aprecia ca persoanele ar trebui să solicite înregistrarea încă înainte de a realiza livrări, întrucât este evidentă în opinia lor intenția de a desfășura activități economice, obligându-le la taxare de la prima operațiune, nerespectând prevederile legale care acordă oricărei persoane, care dobândește statutul de persoană impozabilă, dreptul de a aplica prevederile art. 310 C. fisc. care scutesc de TVA tranzacțiile realizate până la înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile ca urmare a depășirii plafonului de scutire, astfel cum rezultă și din prevederile pct. 4 alin. (5) din normele de aplicare ale art. 269 C. fiscal.

Conform art. 292 alin 2 lit. f) din Noul cod fiscal, „Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. 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 utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare”.

Așadar, art. 292 alin. (2) lit. f) C. fisc. prevede că livrarea terenurilor construibile nu este scutită, fiind taxabilă, iar livrarea terenurilor care nu sunt construibile este scutită de TVA.

Calificarea unui teren drept „teren construibil” rezulta din certificatul de urbanism, în acord cu pct. 55 alin 6 din Normele metodologice de aplicare a art. 292 alin 2 lit. f) din Noul cod fiscal, aprobate prin HG nr.1 /2016.

Potrivit acestei norme, dată în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, „calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. În situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține și titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal”.

În cuprinsul certificatului de urbanism la rubrica stabilită pentru regimul tehnic al imobilului se menționează dacă este sau nu permisă realizarea de construcții pe terenul în cauză. În ipoteza în care este menționat că este permisă realizarea de construcții, terenul este construibil. Prin urmare, prezentarea certificatului de urbanism la momentul vânzării este obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA sau taxarea, după caz.

În cazul terenurilor arabile, fânețele, livezile, ș.a., care se afla amplasate în intravilanul localităților, acestea se încadrează în categoria terenurilor construibile dacă planurile urbanistice nu interzic construirea, iar destinația agricolă a unui teren nu afectează dreptul de construire al proprietarului pe acel teren.

În conformitate cu Anexa nr. 2 la Legea nr. 350/2001 prin teritoriu intravilan se înțelege „totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări de regulă intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localități suburbane componente)”.

Așadar, în situația în care este vorba despre un teren intravilan, însă arabil, dar în cazul căruia certificatul de urbanism nu interzice construirea, nu există niciun impediment în calea noului proprietar, de a solicita autorității locale să elibereze autorizația de construire, după parcurgerea etapelor prevăzute în Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții. Aceasta interpretare decurge și din împrejurarea că schimbarea destinației, așa cum rezultă din art. 31 ind 1 al Legii nr. 350/2001, nu mai este condiționată pentru terenurile intravilane de scoaterea din circuitul agricol.

Potrivit dispozițiilor art. 23 din Legea nr. 50/1991, „(1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii. (2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții temeinic fundamentate pe bază de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii. (3) Terenurile destinate construirii, evidențiate în intravilan, se scot din circuitul agricol, definitiv, prin autorizația de construire. În cazul în care proprietarul terenului dorește să scoată din circuitul agricol doar o parte din terenul deținut, pentru îndeplinirea acestei proceduri, autorizația de construire va fi însoțită de documentația tehnică cadastrală”.

Din analiza dispozițiilor legale enunțate, rezulta că planul urbanistic general ar putea afecta dreptul de construire al proprietarului pe un teren arabil intravilan. În cazul în care nu există nicio interdicție expresă de schimbare a destinației, înseamnă că destinația în viitor a terenului va fi dată de proprietar, deși nu există niciodată certitudinea că proprietarul va îndeplini toate condițiile legale pentru a construi, chiar

dacă terenul are la momentul vânzării caracteristicile unui teren construibil. Prin urmare, dacă în planurile urbanistice nu exista menționata nici o interdicție cu privire la construire, împrejurarea ca terenul intravilan are destinație agricolă nu afectează dreptul de construire al proprietarului pe acel teren, și în concluzie se apreciază ca este vorba despre o livrare a unui teren construibil.

În cazul în care, conform mențiunilor din certificatul de urbanism, un teren nu se afla într-o zonă construibilă, se apreciază ca livrarea acestuia este scutită de TVA, context în care nici persoanele fizice care desfășoară operațiuni de livrare cu terenuri neconstruibile nu au obligația de a se înregistra în scopuri de TVA sau, în ipoteza în care persoana este deja înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Noul Cod fiscal, indiferent de forma de organizare, va aplica scutirea de TVA cu privire la livrările vizând imobile neconstruibile.

S-a decis într-o hotărâre judecătorească⁶ că „Documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o categorie de folosință este certificatul de urbanism, însă dacă tranzacția a avut loc anterior intrării în vigoare a modificării operate prin H.G. nr. 1618/2008, când, în vederea încheierii contractelor, nu au fost solicitate certificate de urbanism, categoria de folosință și destinația terenurilor se stabilește prin raportare la mențiunile înscrise în cuprinsul contractelor autentice de vânzare - cumpărare și în baza relațiilor comunicate de unitățile administrativ - teritoriale pe raza cărora se aflau terenurile. Calificarea unui teren ca și construibil sau având altă destinație se face la momentul vânzării. Terenurile care sunt parțial afectate de drum propus și parțial de zona de protecție a stației de epurare nu îndeplinesc condiția de a fi construibile, iar vânzarea lor nu putea fi calificată drept o operațiune taxabilă”.

Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 292 alin. (2) lit. f) Cod fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 310 C. fisc.

Dacă livrarea unui teren construibil este realizată de o persoană impozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal către orice persoană, impozabilă sau nu, stabilită sau nu în România, care nu este înregistrată conform art. 316, se va aplica cota de 19%. În ipoteza în care livrarea unui teren construibil este realizată de o persoană

⁶ ICCJ, secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 2774/16.05. 2019.

impozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 Cod fiscal către orice persoană impozabilă care este înregistrată conform art. 316, se va aplica obligatoriu taxarea inversă prevăzută la art. 331 Cod fiscal.

Pentru livrarea terenurilor construibile, fiind taxabile prin efectul legii, nu se depun notificări la organele fiscale.

Pornind de la împrejurarea ca imobilele sunt formate și din terenuri și construcții, pentru a stabili regimul de impozitare din punct de vedere al TVA, apreciem a fi relevante și prevederile pct.55 alin. (1) din Norme, date în aplicarea art.292 alin.(2) litera f) din Codul fiscal, potrivit cărora, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;

b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;

c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

Prevederile alin. (1) nu se aplică în situația în care se livrează un teren pe care se află o construcție a cărei demolare a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având în ansamblu ca obiect livrarea unui teren, iar nu livrarea construcției existente și a terenului pe care se află aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV împotriva Staatssecretaris van Financien.

Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții sau al unei părți din construcție care nu a suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție. Prin proces-verbal de recepție definitivă se

înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia construcția sau partea din construcție este înregistrată în evidențele contabile drept activ corporal fix.

Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal. Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză sau a unei părți a construcției. Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții sau a unei părți din construcție, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia este majorată valoarea construcției sau a unei părți din construcție cu valoarea transformării respective.

Dacă livrarea unei construcții intervine înainte de data primei ocupări, astfel cum este definită prima ocupare, se consideră că are loc livrarea unei construcții noi.

Subliniem ca în acord cu dezlegarea data de CJUE în Hotărârea C-249/12 și C-250/12 Tulică și Plavoșin⁷, în ipoteza în care prețul unui bun imobil a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul aceluși bun este persoană obligată la plata TVA aferentă acelei operațiuni, prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja TVA, în cazul în care furnizorul (vânzătorul) nu are posibilitatea de a recupera de la debitor (cumpărător) taxa solicitată de administrația fiscală⁸.

În ceea ce privește problema de drept privind deductibilitatea achizițiilor efectuate de persoana impozabilă în amonte, reamintim ca în conformitate cu dreptul unional interpretat într-o jurisprudență bogată a CJUE (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârea Gabalfrisa și alții, C 110/98-C 147/98, EU:C:2000:145, punctul 43, precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie, C 590/13, EU:C:2014:2429, punctele 30 și 31),

⁷ Cu privire la aplicabilitatea directă a jurisprudenței C.J.U.E. în practica instanțelor naționale, apreciem ca se impune să reamintim dispozițiile art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015, conform cărora, în domeniul TVA și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența C.J.U.E.

⁸ ICCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 1386/28.03. 2018.

principiul fundamental al neutralității TVA impune ca dreptul de deducere a taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte să fie acordat dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile⁹.

De asemenea, prin hotărârea din 09.08.2015, pronunțată în Cauza C-183/14 Salomie și Oltean, CJUE a statuat cu titlu obligatoriu pentru toate autoritățile române ce au competențe în materie fiscală, inclusiv pentru instanțele judecătorești, că Directiva 2006/112CE a Consiliului din 28.11.2000 privind sistemul comun al TVA se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii, utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebui să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de TVA atunci când a efectuat aceste operațiuni și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de TVA și nu a fost deus decontul taxei datorate.

Așadar, dreptul de deducere este condiționat de îndeplinirea cerințelor de fond de către persoanele impozabile (respectiv, deținerea facturilor fiscale și efectuarea cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile)¹⁰.

Așadar, interpretarea organelor fiscale în sensul ca dreptul de deducere a TVA nu poate fi acordat decât în cazul înregistrării persoanei în scopuri de T.V.A., și ca deducerea se face printr-o procedură specială, este contrară soluției adoptate de C.J.U.E. în cauza Salomie și Oltean, C - 183/14, în care s-a reținut că principiul fundamental al neutralității T.V.A. impune ca deducerea taxei din amonte să fie acordată dacă cerințele din fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de

⁹ Pentru o aplicare similară a jurisprudenței europene, a se vedea : ICCJ, secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 1531/18.05.2016 (www.legalis.ro); ICCJ, secția de contencios administrativ și fiscal, Decizia civilă nr. 5995/21.02.2017 (www.legalis.ro); Curtea de Apel Cluj, secția a III-a contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 536/15.04.3019 (Buletinul Curților de Apel nr. 6-7/2019; Curtea de Apel Oradea, secția a II civilă, de contencios administrativ și fiscal, Decizia nr. 397/03.05.2014 (www.rolii.ro))

¹⁰ Condițiile de fond le regăsim reglementate în art. 297 din Noul Cod fiscal și sunt: deducerea să fie exercitată de o persoană impozabilă, achizițiile să fie realizate de la o altă persoană impozabilă și să fie destinate în aval operațiunilor sale cu drept de deducere. În cazul neîndeplinirii condițiilor de fond nu este posibilă deducerea TVA.

destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de îndeplinirea unor cerințe de fond, desprinse din interpretarea jurisprudenței CJUE relevante în materie (Hotărârea din 21 martie 2000, pronunțată în cauzele conexe C-110/98 și C-147/98, Gabalfrisa și alții, par. 43; Hotărârea pronunțată la data de 28.02.2018 în cauza C-672/16, în procedura Imofloresmira – Investimentos Imobiliarios SA împotriva Autoridade Tributaria e Aduaneira, Hotărârea din 8 mai 2008 pronunțată în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07, Ecotrade, par. 39; Hotărârea din 9 iulie 2015 pronunțată în cauza C-183/14, Salomie și Oltean, par. 58), după cum urmează: - persoana care invocă acest drept să fie o persoană impozabilă, în sensul prevederilor din domeniul TVA (art. 127 din Legea nr. 571/2003); - bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile; - bunurile sau serviciile achiziționate de persoana impozabilă să fie furnizate de o altă persoană impozabilă. Așadar, este necesar ca achiziția bunului care a fost utilizat pentru realizarea operațiunilor supuse regimului de plată a taxei pe valoarea adăugată să se realizeze, la rândul său, de la o persoană impozabilă, astfel funcționând principiul neutralității taxei, TVA fiind neutru între persoanele impozabile, urmând a fi suportat de către consumatorul fiscal.

BIBLIOGRAFIE

ICCJ, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, Decizia nr. 1205/20.03.2018
Legea nr. 571/2003
www.legalis.ro
www.rolii.ro

Note despre autor

Dr. Diana PĂTRAȘCU-DUMA – doctor în drept, lector universitar la
Universitatea Tibiscus din Timișoara
Email: d.patrascu-duma@tibiscus.ro