R O M Â N I A

CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

Dosar nr. 824/117/2011

ÎNCHEIERE

Şedința publică din data de 28 februarie 2014
Completul constituit din:
PREŞEDINTE: MIRELA BUDIU
JUDECĂTOR: MONICA-ILEANA IUGA
JUDECĂTOR: SIMONA AL HAJJAR
GREFIER: EVA-TUNDE VINCZE

S-au luat spre examinare recursurile formulate de recurenții SALOMIE RADU FLORIN şi OLTEAN NICOLAE VASILE în dosarele nr. 824/117/2011 şi 894/117/2011 ale Curții de Apel Cluj, conexate la termenul de judecată din 21.02.2014, privind şi pe intimata DIRECȚIA GENERALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ având ca obiect contestație act administrativ şi fiscal.

Dezbaterea pe fond asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene a avut loc în şedința publică din 14 februarie 2014, mersul dezbaterilor şi concluziile părților fiind consemnate în încheierea de şedință de la acea dată, pronunțarea fiind amânată pentru data de 21 februarie 2014 şi ulterior pentru termenul de azi.

CURTEA

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene,
Din examinarea actelor şi lucrărilor cauzei, a reținut următoarele:

1.Circumstanțele cauzei. Cadrul procesual

Prin cererea înregistrată la Tribunalul Cluj - Secția mixtă, de contencios administrativ şi fiscal, de conflicte de muncă şi de asigurări sociale, la data de 31.01.2011, sub nr. 824/117/2011, reclamantul SALOMIE RADU FLORIN a chemat în judecată pârâta Direcția Generala a Finanțelor Publice a jud. Cluj, solicitând a se dispune anularea în parte a deciziei de soluționare a contestației cu nr. 123/2010, emisă de aceasta la data de 27.07.2010, cu consecința anulării în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata TVA stabilite de inspecția fiscala pentru persoane fizice care desfăşoară activități independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. 8.030/09.04.2010, a raportului de inspecție fiscala încheiat la data de 09.04.2010, ce a stat la baza emiterii acesteia şi restituirea sumei totale de 38.805 lei, achitată în baza actelor atacate, din care:

-32.939 lei - taxa pe valoarea adăugată şi

- 5.866 lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, s-a solicitat obligarea pârâtei la plata dobânzii fiscale de la data de 27.06.2010 şi până la data restituirii efective, şi a dobânzii prevăzute de OG 9/2000 pentru perioada 02.03.2010-26.06.2010, cu cheltuieli de judecată.

Prin cererea înregistrată la Tribunalul Cluj - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal la data de 2 februarie 2011, sub nr.

894/117/2011, reclamantul OLTEAN NICOLAE VASILE a chemat în judecată pârâta Direcția Generala a Finanțelor Publice a jud. Cluj, solicitând a se dispune anularea în parte a deciziei de soluționare a contestației cu nr. 127/2010, emisă de aceasta la data de 28.07.2010, cu consecința anulării în parte a Deciziei de impunere nr. 7.547/09.04.2010 şi a Raportului de inspecție fiscala care a stat la baza emiterii acesteia, încheiat la data de 09.04.2010 de către organele de inspecție fiscala din cadrul Activității de Inspecție Fiscala Cluj- Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Fizice 2 şi restituirea integrala a sumei de 27.688 lei, achitata cu O.P. nr. 1/01.03.2010, din care:

- 23.721 lei - taxa pe valoarea adăugata
- 3.967 lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, s-a solicitat obligarea pârâtei la plata dobânzii fiscale de la data de 27.06.2010 şi până la data restituirii efective, şi a dobânzii prevăzute de OG 9/2000 pentru perioada 01.03.2010-26.06.2010, cu cheltuieli de judecată.

După parcurgerea primei etape procesuale, la fond, cele două acțiuni au fost respinse, reclamanții înțelegând să declare recurs. Cele două căi de atac au fost repartizate spre soluționare unor completuri diferite, însă instanța a făcut aplicarea prev. art. 164 C.pr.civ. de la 1865, dispunând conexarea recursului înregistrat sub nr. 894/117/2011, la cel înregistrat sub nr. 824/117/2011, conform celor consemnate în încheierea şedinței publice din 14.02.2014.

2. Situația de fapt

Rapoartele de inspecție fiscala in baza cărora au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare care fac obiectul celor două cauze s-au întocmit in urma efectuării unor inspecții fiscale ce au avut ca obiectiv verificarea modului de înregistrare in evidenta fiscala si contabila a activității desfăşurate de către cei doi reclamanți, precum si a modului de determinare, declarare si virare a obligațiilor datorate bugetului de stat pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009.

In urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscala a constatat ca petenții Oltean Nicolae Vasile şi Salomie Radu Florin, împreună cu numiții Bondor Daniel Ioan, Salomie Bianca Andreea, Oltean Dorinel, Oltean Valeria si Oltean Gabriela au efectuat, începând cu anul 2007, activități economice cu caracter de continuitate prin angajarea unor costuri pentru construirea a patru imobile cu cate 33 de apartamente, situate în Floreşti, jud. Cluj.

Aceste operațiuni au fost întreprinse în baza acordului de asociere încheiat în formă scrisă între persoanele fizice anterior individualizate, la data de 20.06.2007, fără ca acesta să fi fost înregistrat din punct de vedere fiscal.

Conform acordului de asociere, următoarele persoane fizice se asociază pentru realizarea în comun a locuințelor colective C1, C2, C3, C4, conform autorizațiilor de construire nr. 226-229 eliberate la 14.06.2007 de către Consiliul local Floreşti:

-Oltean Dorinel, domiciliat in localitatea Cluj-Napoca,
-Bondor Daniel Ioan, domiciliat in Cluj-Napoca,
-Salomie Radu Florin, domiciliat in Cluj-Napoca,
-Salomie Bianca Andreia, domiciliata in Cluj-Napoca,
-Oltean Nicolae Vasile, domiciliat in localitatea Floresti,
-Oltean Valeria, domiciliata in localitatea Floresti,
-Oltean Gabriela Florina, domiciliata in Cluj-Napoca.

În cadrul acordului de asociere, părțile nu au desemnat un asociat administrator. Au fost însă prevăzute expres cote de participare la realizarea

investiției şi la rezultatele activității, pentru fiecare asociat, dar organul de inspecție fiscală a constatat că prevederile lui nu au fost respectate, în ceea ce priveşte cota de participare la beneficii a asociaților, conform contractelor de vânzare cumpărare încheiate rezultând următoarele cote procentuale de repartizare a veniturilor realizate:

-Oltean Dorinel, cu un procent de 7%,

-Bondor Daniel Ioan, cu un procent de 52,55%,

-Salomie Radu Florin, cu un procent de 9,72%,

-Salomie Bianca Andreia, cu un procent de 9,72 %,

-Oltean Nicolae Vasile, cu un procent de 7%,

-Oltean Valeria, cu un procent de 7%,

-Oltean Gabriela Florina, cu un procent de 7%, acestea fiind cele care au fost luate în considerare pentru calculul sumelor impuse în sarcina petenților prin cele două decizii de impunere atacate.

După finalizarea lucrărilor de construire si luarea in folosința au fost înstrăinate către terțe persoane, un număr de 122 apartamente din cele 132 construite, în valoare totala de 10.902.275 lei. Astfel, în anul 2008 au fost vândute un număr de 98 apartamente, iar in anul 2009, un număr de 24 apartamente, rămânând in stoc in data de 01.01.2010, un număr de 10 apartamente.

Pe lingă apartamentele din imobilele de mai sus, s-au înstrăinat, în cursul anilor 2008, 2009, şi un număr de 23 de parcări.

Aceste operațiuni juridice au fost încheiate de reclamanți fără a fi înregistrați în scopuri de TVA.

Tranzacțiile (apartamente + locuri de parcare) din anul 2008 au fost efectuate în cursul lunilor august si septembrie, ele fiind în sumă 9.562.291 lei.

Tranzacțiile (apartamente+ locuri de parcare) din anul 2009 au fost în sumă totală de 2.365.396 lei, fiind corespunzător calculate cotele de 9,72 %, pentru Salomie Radu Florin, adică 229.917 lei, respectiv de 7%, pentru reclamantul Oltean Nicolae Vasile, adică 165.578 lei.

Având in vedere amploarea tranzacțiilor efectuate in perioada supusă verificării de către cele două persoane fizice, organul de inspecție fiscala a constatat ca activitatea desfăşurata de acestea constând în exploatarea bunurilor corporale, reprezintă operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Prin urmare, având in vedere operațiunile economice efectuate de către contribuabili, precum şi derularea lor in timp, s-a reținut că aceştia aveau obligația să solicite organului fiscal înregistrarea ca plătitori de TVA începând cu data de 01.10.2008, cifra de afaceri de 35000 euro fiind depăşită in luna august 2008, obligație pe care nu au adus-o la îndeplinire, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea în sarcina contribuabililor a obligațiilor fiscale care fac obiectul cauzelor.

Conform celor consemnate în notele explicative întocmite în cursul inspecțiilor fiscale, sumele reprezentând contravaloarea imobilelor au fost achitate de către cumpărători „în ziua semnării contractelor".

Totodată, din evidența fiscală şi din contractele de vânzare-cumpărare prezentate, a rezultat faptul că după această dată, 01.10.2008, in cursul anului 2008 nu au mai avut loc tranzacții, următoarele fiind derulate în cursul anului 2009.

Ca atare, la calculul TVA de plată au fost luate în considerare numai tranzacțiile din cursul anului 2009, precum şi cotele procentuale rezultate din actele de înstrăinare. A fost aplicat procedeul sutei mărite, iar pentru plata cu întârziere a TVA s-au calculat majorări de întârziere până la data de 01.03.2010.

Totodată, pentru un număr de 4 tranzacții s-a aplicat cota redusă de 5%, iar pentru toate celelalte, cota standard de 19%, livrările fiind efectuate in toate cazurile către persoane fizice.

3. Situația de drept

Atât în etapa administrativă, cât şi în cea judiciară a litigiului de față au fost supuse contestării:

A. Aspecte procedurale legate de nulitatea inspecției fiscale ca urmare depăşirii termenului legal, de trei luni, pentru efectuarea inspecției fiscale.

B. I. Chestiuni de fond, axate, în principal, în jurul ideii conform căreia nu se poate reține existenta unei "activități economice" si a unei "persoane impozabile" in sensul dispozițiilor referitoare la TVA, la nivelul anilor 2008-2009.

În acest sens, s-a relevat că:

a. potrivit rapoartelor de inspecție fiscala, inspectorii fiscali au făcut aplicarea unor texte legale in vigoare din anul 2010 la situații fiscale din perioada 2008-2009, fără a avea in vedere principiul neretroactivității legii,

b. practic, organele de inspecție fiscala au considerat ca exista o "activitate economica" si o "persoana impozabila" in sensul Directivei 2006/112/CE si a jurisprudenței relevante a Curții de Justiție Europene, in perioada 2008-2009, teză care nu poate fi acceptată,

c. legislația fiscală romană relevantă în materie de TVA nu respecta principiul securității juridice in perioada 2008-2009, întrucât contribuabilului nu i se oferă nici cea mai mică idee asupra a ceea ce înseamnă "obținerea de venituri cu caracter de continuitate". Textul art. 127 din Codul fiscal nu este un text cert, neechivoc, previzibil, din lectura căruia contribuabilii să cunoască exact consecințele financiare ale comportamentului lor si întinderea obligațiilor fiscale in materie de TVA care le revin,

d. un element care susține ideea că persoanele fizice care au livrat construcții si terenuri in perioada 2008-2009 nu desfăşurau "activități economice" in sensul art. 127 din Codul fiscal îl reprezintă varianta aleasă de legiuitor pentru impozitarea unor astfel de venituri, respectiv potrivit prevederilor art. 77 ind. 1-3 din Codul fiscal,

e. pentru perioada 2008-2009, în opinia petenților, persoanele fizice care au livrat terenuri si construcții nu aveau obligația de a se înregistra ca plătitori de TVA, întrucât legislația si jurisprudența comunitară care ar fi putut constitui repere ale noțiunilor de "activități economice" si "persoane impozabile" nu era accesibilă si previzibilă, iar legislația națională nu conținea nici un fel de explicații utile în acest sens,

f. consecințele juridice ale acestei stări de fapt si de drept sunt acelea ca persoanele fizice în cauză nu aveau obligația înregistrării ca persoane impozabile si nici obligația de a colecta si varsă la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor.

B. II. Totodată, în cadrul aspectelor de fond, a fost invocată aplicarea greşita a dispozițiilor Codului fiscal privind cota redusă de TVA de 5%, precum şi

B. III. Aplicarea greşita a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

Cu referire la această chestiune, s-a indicat că:

a. organul de inspecție fiscală a refuzat să facă aplicarea dispozițiilor art. 145 si următoarele din Codul fiscal, referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, fără a se avea in vedere ca acesta putea fi exercitat după data de 01.10.2008 (data stabilită de către organul fiscal ca fiind data înregistrării in scopuri de TVA),

b. potrivit jurisprudenței Curții de Justiție Europene, dreptul de deducere TVA poate fi exercitat chiar si pentru cheltuieli efectuate anterior începerii activității economice si destinate desfăşurării de operațiuni taxabile.

Problemele de drept pentru lămurirea cărora instanța a decis să adreseze întrebarea preliminară sunt legate, în esență, de aspectele puse în discuție la pct. B.I şi B.III, poziția intimatei-pârâte fiind în sensul în care nu poate fi vorba despre încălcarea principiului securității juridice, textele legale aplicabile şi, în special, cele ale art. 127 Cod fiscal, transpunând în mod corespunzător prevederile Directivei 2006/112/CE, ele fiind pe deplin accesibile.

Totodată, s-a punctat că modificările legislative intervenite în cuprinsul Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, de care înțeleg să se prevaleze reclamanții, nu sunt de substanță, menite să schimbe radical filozofia art. 127 Cod fiscal, ci ele explicitează, chiar prin indicarea unor situații concrete, modul în care acest text ar trebui să fie interpretat şi pus în aplicare încă de la data intrării lui în vigoare.

Pe de altă parte, deşi nu se neagă împrejurarea că tranzacțiile în litigiu au fost supuse impozitării, în acord cu prev. art. 77 indice 1 Cod fiscal, se acreditează ideea conform căreia obiectul discuțiilor în prezentele dosare trebuie limitat la constatările din cele două rapoarte de inspecție fiscală întocmite şi care se referă strict la chestiunea TVA, petenții făcând referire la sume percepute în temeiul unor texte legale diferite de cele aplicabile în cauză.

În ceea ce priveşte dreptul de deducere, se relevă că acesta nu a fost recunoscut de către organele de inspecție fiscală pe considerentul că cei doi reclamanți nu au fost înregistrați fiscal în scopuri de TVA, pentru a putea beneficia de această facilitate.

În plus față de aceste susțineri, Curtea ia act şi de faptul că în ambele dosare s-a dispus administrarea probei constând în expertiza contabilă, opinia experților fiind în sensul în care dreptul de deducere nu poate fi negat, el impunându-se a fi recunoscut, cel puțin în privința reclamantului Salomie Radu Florin, care deține înscrisuri ce întrunesc condițiile pentru a fi calificate drept documente justificative în acest sens. Din această perspectivă, în ceea ce-l priveşte pe reclamantul Oltean Nicolae Vasile, s-a indicat că acesta nu deține astfel de documente, dreptul de deducere neputând fi recunoscut.

În privința modului concret de exercitare a acestui drept, expertul numit în cadrul dosarului nr. 824/117/2011 a indicat că, pentru perioada 2007-2008 reclamantul Salomie are dreptul ca, pentru fiecare perioadă fiscală, să scadă din valoarea totală a taxei colectate valoarea totală a taxei deductibile.

Pentru perioada ulterioară anului 2009, dreptul de deducere poate fi exercitat doar prin primul decont de TVA după controlul fiscal si după înregistrarea reclamantului ca plătitor de TVA.

Pentru a se pronunța astfel, expertul a avut în vedere prevederile HG nr. 1618/2008, pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 865/22.12.2008. Conform actului normativ citat, prevederile pct. 62 alin. 2 din Normele de aplicare au fost modificate în sensul că persoana impozabilă va fi obligată la <u>plata taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze</u> dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data la care a fost înregistrată.

4. Hotărârile Tribunalului Cluj

Prin sentințele civile nr. 11625/9.07.2013, respectiv nr. 11624/9.07.2013, Tribunalul Cluj a respins ca neîntemeiate acțiunile formulate de reclamanții Salomie Radu Florin şi Oltean Nicolae Vasile.

Prima instanță, în raport natura şi multitudinea operațiunilor efectuate de către reclamanți în perioada supusă controlului fiscal, a constatat că aceştia au devenit, în fapt, persoane impozabile în scop de TVA, fiind evident că aceştia s-au asociat în vederea desfăşurării unei activități economice. Aceasta întrucât imobilele au fost construite pentru a fi vândute ulterior, neavând astfel relevanță numărul efectiv al tranzacțiilor derulate într-un an calendaristic.

S-a apreciat, totodată, că textul art. 127 Cod fiscal poate şi trebuie avut în vedere în economia cauzei, iar în ceea ce priveşte dreptul de deducere, prima instanță a indicat, în privința reclamantului Salomie Radu, că el nu poate fi analizat în mod direct şi pentru prima oară, de către instanța de judecată. Pentru recunoaşterea acestuia, trebuie urmată procedura legală, reclamantul având posibilitatea atacării unui eventual refuz nejustificat.

În ceea ce-l priveşte pe reclamantul Oltean Nicolae, prima instanță a arătat că, neexistând documente justificative, dreptul de deducere nu poate fi acordat.

5. Recursurile declarate de reclamanții Salomie Radu Florin şi Oltean Nicolae Vasile. Procedura derulată în recurs.

Împotriva sentințelor pronunțate de Tribunalul Cluj, au formulat recursuri reclamanții Salomie Radu Florin şi Oltean Nicolae Vasile, acestea fiind înregistrate la data de 29 iulie 2013, pe rolul Curții de Apel Cluj-Secția a II-a civilă, de contencios administrativ şi fiscal. La termenul de judecată din 14.02.2014, Curtea a dispus conexarea celor două căi de atac.

În cererile de recurs, cei doi reclamanți au reiterat, între altele, criticile conform cărora nu se poate reține existenta unei "activități economice" si a unei "persoane impozabile" in sensul dispozițiilor referitoare la TVA, la nivelul anilor 2008-2009, legislația relevantă în materie de TVA nerespectând principiul securității juridice, cu atât mai mult cu cât şi practica administrativă din perioada relevantă era în sensul în care operațiunile similare celor desfăşurate de cei doi recurenți erau încadrate fiscal în categoria celor care vizează patrimoniul personal.

Totodată, s-au reiterat aspectele privitoare la aplicarea greşită a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

Pe lângă argumentele anterior expuse, recurenții au mai invocat Deciziile Curții Europene de Justiție în cauzele C-155/94, Welcome Trust, C-32/03, Fini H, respectiv C-180/10 şi C-181/10, Slaby şi Kuc, precum şi concluziile expuse de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza Serkov c. Ucraina, relevând că existența unei legislații imprevizibile în materie fiscală a fost sancționată din perspectiva necesității recunoaşterii dreptului la respectul proprietății.

Pe parcursul soluționării recursurilor, cei doi recurenți au formulat o cerere de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare în legătură cu valențele principiului securității juridice şi a încrederii legitime şi cu interpretarea dispozițiilor art.9 alin.(l) paragraful al doilea, art. 167, 168 şi 213 din Directiva Consiliului 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA (Directiva), enunțând următoarele întrebări:

1). Este compatibilă cu principiul securității raporturilor juridice situația în care prevederile Directivei a 6-a (Directiva 77/388/CEE), deşi nu au fost

niciodată traduse în limba română şi nu au fost publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în limba română, sunt valorificate în dreptul fiscal român în defavoarea contribuabililor ? De asemenea, în condițiile în care jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene (hotărârile pronunțate în afacerile C-186/89, C-306/94 şi C-77/01), cu privire la noțiunea de "activitate economică" şi "operațiuni cu caracter de continuitate, menționată în normele metodologice de aplicare a Codului fiscal român după data de 1.01.2010, nu este publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în limba română nici în prezent, este respectat principiul securității juridice, în special sub aspectul accesibilității şi previzibilității reglementării ?

2). Raportat la definiția noțiunii de "activitate economică" folosită de către cele două directive europene, se poate considera că activitatea de construire şi vânzare a 122 de apartamente poate fi apreciată ca fiind o activitate economică, cu consecința generării unei persoane impozabile din punct de vedere al T.V.A. ?

3). În condițiile în care România nu a activat niciodată opțiunea prevăzută de către art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE, se poate aprecia ca pentru vânzările de bunuri imobile din patrimoniul personal, persoanele fizice să fie supuse la obligația de a colecta T. V.A. ?

4). Este compatibilă cu principiul încrederii legitime, comportamentul Statului român de a solicita plata impozitului pe cifra de afaceri, în situația în care anterior a perceput un impozit care califica veniturile pentru care se solicită şi plata impozitului pe cifra de afaceri ca fiind aferente patrimoniului personal?

5). In condițiile în care se constată că reclamanții au desfăşurat o activitate economică şi aveau obligația de a colecta TVA cu ocazia vânzărilor efectuate, momentul de la care trebuie recunoscut dreptul de deducere al TVA corelativ este momentul la care a început activitatea economică (identificat de fisc) sau momentul la care, ulterior controlului fiscal, fiscul dispune înregistrarea din oficiu a contribuabilului ca şi plătitor de TVA?

În situația în care există un litigiu cu privire la calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al T.V.A. în care se stabileşte că respectiva persoană trebuia să colecteze T.V.A., normele europene se opun acordării dreptului de deducere în cadrul litigiului ca expresie a principiului neutralității, sub controlul instanței de judecată?

Deliberând asupra acestei solicitări, Curtea a ajuns la concluzia că pentru justa soluționare a recursurilor este necesar să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la chestiunile de principiu conținute în cadrul întrebării nr. 1, parțial, şi nr. 4 şi 5, procedând însă la reformularea lor, de o manieră care să țină cont de specificul cauzei şi să ofere posibilitatea unor dezlegări pertinente şi utile în cauză.

În privința aspectelor care nu au fost cuprinse în întrebările reformulate adresate de Curte, instanța consideră că este în măsură să răspundă prin prisma unor principii generale de drept incidente şi a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie (de exemplu hotărârea pronunțată în cauza 161/06, Skoma-Lux sro, C-180/10 şi C-181/10, Slaby şi Kuc). Argumentația Curții urmează a se regăsi în decizia pe care o va pronunța cu privire la cele două recursuri ale reclamanților.

5.Dispoziții legale şi jurisprudență relevante

I. Dispoziții interne

1. Legea nr. 573/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările şi completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referinţă - Codul fiscal.

Capitolul VIII^1- Venituri din transferul proprietăţilor imobiliare din patrimoniul personal, ce face parte din Titlul III-Impozitul pe venit

Art. 77^1-Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

"(1) La transferul dreptului de proprietate şi al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel şi a terenurilor aferente acestora, precum şi asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

a) pentru construcțiile de orice fel cu terenurile aferente acestora, precum şi pentru terenurile de orice fel fără construcții, dobândite într-un termen de pana la 3 ani inclusiv:

- 3% pana la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
- peste 200.000 lei, 6.000 lei + 2% calculate la valoarea ce depăşeşte 200.000 lei inclusiv;

b) pentru imobilele descrise la lit. a), dobândite la o data mai mare de 3 ani:

- 2% pana la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
- peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depăşeşte 200.000 lei inclusiv.

(2) Impozitul prevăzut la alin. (1) nu se datorează în următoarele cazuri:

a) la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor şi construcțiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;

b) la dobândirea dreptului de proprietate cu titlul de donație între rude şi afini pana la gradul al III-lea inclusiv, precum şi între soți.

(3) Pentru transmisiunea dreptului de proprietate şi a dezmembramintelor acestuia cu titlul de moştenire nu se datorează impozitul prevăzut la alin. (1), dacă succesiunea este dezbatuta şi finalizată în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii. În cazul nefinalizarii procedurii succesorale în termenul prevăzut mai sus, moştenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesorale.

(4) Impozitul prevăzut la alin. (1) şi (3) se calculează la valoarea declarata de părți în actul prin care se transfera dreptul de proprietate sau dezmembramintele sale. În cazul în care valoarea declarata este inferioară valorii orientative stabilite prin expertiza întocmită de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la aceasta valoare.

(5) Camerele notarilor publici vor actualiza, o data pe an, expertizele privind valoarea de circulație a bunurilor imobile care vor fi comunicate la direcțiile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

(6) Impozitul prevăzut la alin. (1) şi (3) se va calcula şi se va incasa de notarul public înainte de autentificarea actului sau, după caz, întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii. Impozitul calculat şi încasat se virează pana la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut...".

Art. 77^3- Obligațiile declarative ale notarilor publici cu privire la transferul proprietăților imobiliare

"Notarii publici au obligația sa depună semestrial la organul fiscal teritorial o declarație informativa privind transferurile de proprietăți imobiliare, cuprinzând următoarele elemente pentru fiecare tranzacție:

a) părțile contractante;

b) valoarea înscrisă în documentul de transfer;

c) impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;

d) taxele notariale aferente transferului.”

Titlul VI-TVA

Art. 125 - Definiția taxei pe valoarea adăugată

„Taxa pe valoarea adăugata este un impozit indirect datorat la bugetul statului şi care este colectat conform prevederilor prezentului titlu".

Art. 125 indice 1 - Semnificația unor termeni şi expresii „(1) În sensul prezentului titlu, termenii şi expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoana desfăşoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfăşurate de aceasta;

6. bunuri reprezintă bunuri corporale mobile şi imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific şi altele de această natură se consideră bunuri corporale mobile;

8. codul de înregistrare în scopuri de TVA reprezintă codul prevăzut la art. 154 alin. (1), atribuit de către autoritățile competente din România persoanelor care au obligația să se înregistreze conform art. 153 sau 153/1, sau un cod de înregistrare similar, atribuit de autoritățile competente dintr-un alt stat membru;

10. decont de taxa reprezintă decontul care se întocmeşte şi se depune conform art. 156^2;

12. factura reprezintă documentul prevăzut la art. 155;

13. importator reprezintă persoana pe numele căreia sunt declarate bunurile, în momentul în care taxa la import devine exigibilă, conform art. 136;

14. întreprindere mica reprezintă o persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire prevăzut la art. 152 sau, după caz, un regim de scutire echivalent, în conformitate cu prevederile legale ale statului membru în care persoana este stabilită, conform art. 24 şi 24 (a) ale Directivei a 6-a;

15. livrare intracomunitara are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (9);

16. livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4);

17. perioada fiscală este perioada prevăzută la art. 156^1;

18. persoana impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) şi reprezintă persoana fizica, grupul de persoane, instituția publica, persoana juridică, precum şi orice entitate capabilă sa desfăşoare o activitate economică;

19. persoana juridică neimpozabila reprezintă persoana, alta decât persoana fizica, care nu este persoana impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

20. persoana neimpozabila reprezintă persoana care nu îndeplineşte condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoana impozabilă;

21. persoana reprezintă o persoana impozabilă sau o persoana juridică neimpozabila sau o persoana neimpozabila;

22. plafon pentru achiziții intracomunitare reprezintă plafonul stabilit conform art.126 alin. (4) lit. b);

27. taxa înseamnă taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă conform prezentului titlu;

28. taxa colectata reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri şi/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum şi taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150-151^1;

29. taxa deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoana impozabilă pentru achizițiile efectuate;

30. taxa de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2)-(4);

31. taxa dedusă reprezintă taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă;

Art. 126 - Operațiuni impozabile

„(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 şi 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. 127alin. (2);"

Art. 127 - Persoane impozabile şi activitatea economică

(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoana care desfăşoară, de o maniera independenta şi 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 şi 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.

(10) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile romane nu dau naştere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică şi sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

Prin Ordonanță de Urgență nr. 109 din 7 octombrie 2009, privind modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2010, textul art. 127 a fost completat, prin introducerea, după alineatul (2), a unui nou, alineatul (2^1), cu următorul cuprins:

"(2^1) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme."

Art. 128 - Livrarea de bunuri

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar"

Art. 134 - Faptul generator şi exigibilitatea - definiții

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art 157 alin. (1). Această dată determină şi momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei".

Art. 141 - Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

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

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structura fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu pana la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupari ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformarii;
4. o construcție noua cuprinde şi orice construcție transformata astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;.."

Prin Ordonanță de Urgență nr. 106/2007, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2008, textul art. 141 alin. 2 lit. f, partea introductivă, a fost modificat, în sensul că:

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

Prin Ordonanță de Urgență nr. 109/2009, intrată în vigoare la data de 1 ianuarie 2010, textul art. 141 alin. 2 lit. f, partea introductivă, a fost modificat, în sensul că:

"f) livrarea de construcții/părți de construcții şi a terenurilor pe care sunt construite, precum şi 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:".

Art. 145- Sfera de aplicare a dreptului de deducere

"(1) Dreptul de deducere ia naştere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabilă are dreptul sa deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile...;

(4) În condițiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoana impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

Art. 146- Condiții de exercitare a dreptului de deducere

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie sa îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);..."

Art. 147^1- Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

“ (1) Orice persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioada fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeaşi perioada, a luat naştere şi poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile şi formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă îşi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții şi formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naştere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naştere.

(4) Dreptul de deducere se exercita chiar dacă nu exista o taxa colectata sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectata pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) şi (2).”

Art. 152-Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderării şi se rotunjeste la următoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita 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).

(2) Cifra de afaceri care serveşte drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri şi a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfăşurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând şi operațiunile scutite cu drept de deducere şi pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) şi f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125 1 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(6) Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire şi a carei cifra de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depăşirii plafonului. Data atingerii sau depăşirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depăşit. Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabilească obligații privind taxa de plata şi accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.

(8) Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 şi 146;

b) nu are voie sa menționeze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligată sa menționeze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplica scutirea.”

Art. 153 - Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România şi realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile şi/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depăşeşte plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) - 35.000 Euro - cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

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

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) în cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), şi nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu."

Art. 156. - Evidenta operatiunilor

" (1) Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifica drept persoane inregistrate in scopuri de TVA, conform prezentului titlu, in scopul desfasurarii oricarei operatiuni, trebuie sa tina evidente pentru orice operatiune reglementata de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile si persoanele juridice neimpozabile trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor achizitiilor intracomunitare.

(4) Evidentele prevazute la alin. (1)-(3) trebuie intocmite si pastrate astfel incat sa cuprinda informatiile, documentele si conturile, inclusiv registrul nontransferurilor si registrul bunurilor primite din alt stat membru, in conformitate cu prevederile din norme.

(5) In cazul asociatiilor in participatiune care nu constituie o persoana impozabila, drepturile si obligatiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului incheiat intre parti."

2.) HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal/ publicată în Monitorul Oficial al României Partea I, nr.112 din 6 februarie 2004, cu modificările şi completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 1 ianuarie 2007

Pct. 151 indice 2 -151 indice 7 emise în aplicarea prev. art. 77 indice 1 Cod fiscal

Pct. 151[2] ”Definirea unor termeni:

a)prin contribuabil, în sensul art. 77[1] din Codul fiscal, se înțelege persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului.

În cazul transferului dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii, contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzătorul, credirentierul, transmițătorul în cazul contractului de întreținere, al actului de dare în plată, al contractului de tranzacție etc., cu excepția transferului prin donație.

În contractele de schimb imobiliar calitatea de contribuabil o au toți copermutanții, coschimbaşii, cu excepția schimbului unui bun imobil, proprietate imobiliară, cu un bun mobil, situație în care calitatea de contribuabil o are numai proprietarul bunului imobil.

În cazul transferului dreptului de proprietate prin donație, calitatea de contribuabil revine donatarului.

Contribuabil este şi persoana fizică din patrimoniul căreia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrăminte ale acestuia cu titlu de aport la capitalul social.

În cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauză de moarte, prin succesiune legală sau testamentară, calitatea de contribuabil revine moştenitorilor legali sau testamentari, precum şi legatarilor cu titlu particular;

b)prin construcții de orice fel se înțelege:

- construcții cu destinația de locuință;
- construcții cu destinația de spații comerciale;
- construcții industriale, hale de producție, sedii administrative, platforme industriale, garaje, parcări;
- orice construcție sau amenajare subterană ori supraterană cu caracter permanent, pentru a cărei edificare este necesară autorizația de construcție în condițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

c)prin terenul aferent construcțiilor se înțelege terenuri-curți, construcții şi anexele acestora, conform titlului de proprietate, identificat printr-un identificator unic - numărul cadastral - sau care constituie un singur corp funciar;

d)prin terenuri de orice fel, fără construcții, se înțelege terenurile situate în intravilan sau extravilan, indiferent de categoria de folosință, cum ar fi: curți, grădini, arabil, păşune, fâneață, forestier, vii, livezi şi altele asemenea pe care nu sunt amplasate construcții şi nu pot fi încadrate în categoria terenurilor aferente construcțiilor în înțelesul lit. c);

e)prin transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia se înțelege înstrăinarea, prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare-cumpărare, donație, rentă viageră, întreținere, schimb, dare în plată, tranzacție, aport la capitalul social, inclusiv în cazul când transferul se realizează în baza unei hotărâri judecătoreşti şi altele asemenea;

e[1])nu constituie transfer impozabil constatarea prin hotărâre judecătorească definitivă şi irevocabilă a dobândirii dreptului de proprietate ca efect al uzucapiunii.

f)data de la care începe să curgă termenul este data dobândirii, iar calculul termenului se face în condițiile dreptului comun.

Termenul în raport cu care se calculează data dobândirii este:

- pentru construcțiile noi şi terenul aferent acestora, termenul curge de la data încheierii procesului-verbal de recepție finală, în condițiile prevăzute de lege;

- pentru construcțiile neterminate şi terenul aferent acestora, termenul se calculează de la data dobândirii dreptului de proprietate sau dezmembrămintelor sale asupra terenului;

g)data dobândirii se consideră:

- pentru imobilele dobândite prin reconstituirea sau constituirea dreptului de proprietate în baza legilor fondului funciar(...), data dobândirii este considerată data validării, prin hotărârea comisiei judeţene de aplicare a legilor de mai sus, a propunerilor făcute de comisiile locale de aplicare a acestor legi. Numărul şi data hotărârii sunt înscrise în adeverinţele eliberate de comisiile locale fiecărui solicitant îndreptăţit la restituire ori constituire;
- pentru imobilele atribuite, restituite, retrocedate etc. în baza legilor: Legea nr. 18/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Legea nr. 112/1995 pentru reglementarea situaţiei juridice a unor imobile cu destinaţia de locuinţe, trecute în proprietatea statului, cu modificările ulterioare, Legea nr. 10/2001 privind regimul juridic al unor imobile preluate în mod abuziv în perioada 6 martie 1945 - 22 decembrie 1989, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Legea nr. 247/2005, cu modificările şi completările ulterioare, data dobândirii este considerată data emiterii actului administrativ, respectiv ordinul prefectului, dispoziţia de restituire sau orice alt act administrativ în materie;
- în cazul în care foştii proprietari sau moştenitorii acestora au dobândit dreptul de proprietate prin hotărâre judecătorească, data dobândirii este considerată data rămânerii definitive şi irevocabile a hotărârii judecătoreşti;
- pentru imobilele dobândite cu titlu de uzucapiune, constatat prin hotărâre judecătorească definitivă şi irevocabilă, data dobândirii este considerată data la care a început să curgă termenul de uzucapiune;
- în cazul înstrăinării unor imobile rezultate din dezmembrarea, respectiv dezlipirea unui imobil, data dobândirii acestor imobile este data dobândirii imobilului iniţial care a fost supus dezlipirii, respectiv dezmembrării;
- în cazul înstrăinării terenurilor alipite şi ulterior dezmembrate, respectiv dezlipite, data dobândirii este considerată data la care a fost dobândit imobilul cu suprafaţa cea mai mare din operaţia de alipire;
- în cazul înstrăinării unor imobile rezultate din alipirea unora dobândite la date diferite, impozitul se va calcula în funcţie de data dobândirii parcelei cu suprafaţa cea mai mare;
- în cazul în care parcelele alipite au suprafeţele egale, data dobândirii este considerată data la care a fost dobândită ultima parcelă;
- în cazul schimbului, data dobândirii imobilelor care fac obiectul schimbului va fi data la care fiecare copermutant, respectiv coschimbaş, a dobândit proprietatea."

Pct. 151[3]."Nu se datorează impozit la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor şi construcţiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale: Legea nr. 18/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, Legea nr. 1/2000, cu modificările şi completările ulterioare, Legea nr. 112/1995, cu modificările ulterioare, Legea nr. 10/2001, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi orice alte acte normative cu caracter reparatoriu.

Este exceptată de la plata impozitului transmiterea dreptului de proprietate prin donaţie între rude ori afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum şi între soţi. Dovada calităţii de soţ, rudă sau afin se face cu acte de stare civilă.

Înstrăinarea ulterioară a proprietăţilor imobiliare dobândite în condiţiile prevăzute la paragrafele 1 şi 2 va fi supusă impozitării, cu excepţia transmiterii

dreptului de proprietate prin donație între rude ori afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum şi între soți....
În cazul partajului judiciar sau voluntar nu se datorează impozit."

Pct. 151^4."În cazul procedurii succesorale se aplică următoarele reguli:

a)finalizarea procedurii succesorale are loc la data întocmirii încheierii de finalizare a succesiunii;

b)impozitul datorat va fi achitat de către contribuabil la data întocmirii încheierii finale de către notarul public;

c)în situația în care succesiunea legală sau testamentară este dezbătută şi finalizată prin întocmirea încheierii de finalizare a succesiunii în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii, nu se datorează impozit. Nu se datorează impozit nici în situația în care, după finalizarea succesiunii, se solicită certificat de moştenitor suplimentar şi se întocmeşte încheierea finală suplimentară înainte de expirarea termenului de 2 ani;

d)în cazul finalizării succesiunii prin întocmirea încheierii finale după expirarea termenului de 2 ani, moştenitorii datorează impozitul de 1% prevăzut în art. 77^1 alin. (3) din Codul fiscal;

e)în cazul în care succesiunea a fost finalizată prin întocmirea încheierii de finalizare înainte de expirarea termenului de 2 ani şi se solicită certificat de moştenitor suplimentar după expirarea termenului de 2 ani, calculat de la data decesului autorului succesiunii, moştenitorii datorează impozit în condițiile art. 77^1 alin. (3) din Codul fiscal numai pentru proprietățile imobiliare ce se vor declara şi menționa în încheierea finală suplimentară;

f)în cazul succesiunilor vacante şi a partajului succesoral nu se datorează impozit;

g)impozitul se calculează şi se încasează la valoarea proprietăților imobiliare cuprinse în masa succesorală.
Masa succesorală, din punct de vedere fiscal şi în condițiile art. 77^1 alin. (1) şi (3) din Codul fiscal, cuprinde numai activul net imobiliar. În scop fiscal, prin activul net imobiliar se înțelege valoarea proprietăților imobiliare după deducerea pasivului succesoral corespunzător acestora. În pasivul succesiunii se includ obligațiile certe şi lichide dovedite prin acte autentice şi/sau executorii, precum şi cheltuielile de înmormântare până la concurența sumei de 1.000 lei, care nu trebuie dovedite cu înscrisuri.

h)în cazul în care procedura succesorală se finalizează prin hotărâre judecătorească, se aplică dispozițiile pct. 151^7 paragraful 6 din prezentele norme metodologice."

Pct. 151^5."La transmiterea dreptului de proprietate, impozitul prevăzut la art. 77^1 alin. (1) şi (3) din Codul fiscal se calculează la valoarea declarată de părți. În cazul în care valoarea declarată de părți este mai mică decât valoarea orientativă stabilită prin expertizele întocmite de camerele notarilor publici, impozitul se va calcula la această din urmă valoare....

La constituirea sau transmiterea dezmembrămintelor dreptului de proprietate, impozitul se determină la valoarea declarată de părți, dar nu mai puțin de 20% din valoarea orientativă stabilită prin expertiza întocmită de camera notarilor publici. Aceeaşi valoare se va stabili şi la stingerea pe cale convențională sau prin consimțământul titularului a acestor dezmembrăminte.

La transmiterea nudei proprietăți, impozitul se determină la valoarea declarată de părți, dar nu mai puțin de 80% din valoarea orientativă stabilită prin expertizele camerei notarilor publici.

Pentru construcțiile neterminate, la înstrăinarea acestora, valoarea se va stabili pe baza unui raport de expertiză, care va cuprinde valoarea construcției neterminate la care se adaugă valoarea terenului aferent declarată de părți, dar nu mai puțin decât valoarea stabilită pentru teren prin expertizele camerei notarilor publici. Raportul de expertiză va fi întocmit pe cheltuiala contribuabilului de un expert autorizat în condițiile legii.
La schimb imobiliar, impozitul se calculează la valoarea fiecăreia din proprietățile imobiliare transmise....".

Pct.151[7]."Impozitul se va calcula şi se va încasa de către notarul public, pe chitanță sau bon fiscal, anterior autentificării actului sau semnării încheierii de finalizare a procedurii succesorale.

Impozitul poate fi plătit de către contribuabil fie în numerar, la sediul biroului notarului public, fie prin virament bancar, într-un cont al biroului notarial. În cazul plății impozitului prin virament bancar, dovada achitării se face cu ordinul de plată.

Documentul de plată a impozitului de către contribuabil se va menționa în încheierea de autentificare, respectiv în încheierea de finalizare a procedurii succesorale şi în certificatul de moştenitor.

Modelul chitanțelor ce vor fi utilizate de către notarii publici la încasarea impozitului se va stabili şi se va tipări de Uniunea Națională a Notarilor Publici din România.

În îndeplinirea obligației ce le revine, registratorii de carte funciară vor verifica dacă în cuprinsul actului notarial sunt menționate documentele de plată a impozitului, prevăzute la paragrafele 1-3....

În cazul transferurilor prin alte modalități decât procedura notarială sau judecătorească, contribuabilul are sarcina declarării venitului la organul fiscal competent, în termen de 10 de zile, inclusiv, de la data transferului, în vederea stabilirii impozitului, în condițiile legii."

TITLUL VI: Taxa pe valoarea adaugata

Pct. 2 emis în aplicarea prev. art. 126 Cod fiscal

"(1)În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a)- d) nu este îndeplinită.

(2)În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri şi/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune şi contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a)condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri şi/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b)condiția existenței unei legături între operațiune şi contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv la forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț."

Pct. 3 emis în aplicarea prev. art. 127 Cod fiscal

"(1)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 desfăşurată 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 desfăşurarea 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 şi 149 din Codul fiscal.

(2)Nu sunt considerate activități economice:

a)acordarea de bunuri şi/sau servicii în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial;

b)livrarea următoarelor obiecte de cult religios: vase liturgice, icoane metalice sau litografiate, crucile, crucifixele, cruciulițele şi medalioanele cu imagini religioase specifice cultului, obiectele de colportaj religios, calendarele religioase, produsele necesare exercitării activității de cult religios precum tămâia, lumânările, dar cu excepția celor decorative şi a celor pentru nunți şi botezuri."

Pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art. 127 din Legea nr. 571/2003 a fost modificat de pct. 4 al lit. E a art. I din Hotărârea de Guvern nr. 1.620 din 29 decembrie 2009, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 31 decembrie 2009, intrată în vigoare la data de 1.01.2010. Conform alin. (1) al art. II din HG nr. 1.620/2009, prevederile art. I lit. E, se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2010.

Pct. 3.

"(1) În sensul art. 127 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 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 MineiroSA(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 şi, 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 persoana fizică, precum şi bunurile de orice natură moştenite legal 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, şi activitatea respectivă este desfăşurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de

exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri şi/sau să facă investiţii pregătitoare iniţierii activităţii economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând şi livrarea bunului sau părţilor din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziţiei de terenuri şi/sau de construcţii 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 tranzacţie în cursul unui an calendaristic. Totuşi, dacă persoana fizică derulează deja construcţia unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută şi continuă, orice alte tranzacţii efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deşi prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiaşi an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcţii şi terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activităţii economice, cât şi la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 1: O persoană fizică, care nu a mai realizat tranzacţii cu bunuri imobile în anii precedenţi, a livrat în cursul anului 2010 două terenuri care nu sunt construibile. Deşi persoana fizică a devenit persoană impozabilă pentru aceste livrări, totuşi livrările respective fiind scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizică nu are obligaţia înregistrării în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal. Dacă aceeaşi persoană fizică livrează în cursul anului 2010 o construcţie nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, va avea obligaţia să se înregistreze în scopuri de taxă dacă livrarea respectivă cumulată cu livrările anterioare depăşeşte plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 2: O persoană fizică (familie) vinde în cursul anului 2010 un teren construibil sau o construcţie nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Deşi în principiu operaţiunea nu ar fi scutită de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, indiferent de valoarea livrării, dacă persoana fizică nu realizează şi alte operaţiuni pentru care ar deveni persoană impozabilă în cursul anului 2010, această operaţiune este considerată ocazională şi persoana fizică nu ar avea obligaţia înregistrării în scopuri de taxă. Dacă în acelaşi an, aceeaşi persoană fizică livrează un teren construibil sau o construcţie nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, respectiva persoană va deveni persoană impozabilă şi va avea obligaţia să se înregistreze în scopuri de taxă înainte de efectuarea celei de-a doua livrări, dacă prima livrare a depăşit plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Dacă a doua livrare ar fi scutită conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, fiind o construcţie care nu este nouă sau un teren care nu este construibil, persoana fizică ar avea obligaţia să se înregistreze în scopuri de taxă conform art. 153 înainte de realizarea celei de-a doua livrări dacă prima livrare depăşeşte plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 3: O persoană fizică realizează în cursul anului 2010 două livrări care ar fi scutite conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Dacă nu mai realizează nicio operaţiune în anul 2010, iar în anul 2011 va livra o construcţie nouă sau un teren construibil în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, va avea obligaţia să se înregistreze în scopuri de taxă în anul 2011 numai dacă va depăşi plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 4: O persoană fizică a început în cursul anului 2009 construcţia unui bun imobil cu intenţia de a vinde această construcţie. În cursul anului 2009

nu a încasat avansuri şi în principiu nu are obligaţia să solicite înregistrarea în scopuri de taxă. Dacă în anul 2010, înainte să înceapă să încaseze avansuri sau înainte să facă livrări ale unor părţi ale bunului imobil sau livrarea respectivului imobil în integralitatea sa, livrează un teren construibil sau o construcţie nouă în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizică ar avea obligaţia să se înregistreze în scopuri de taxă atunci când depăşeşte plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Această livrare nu este considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcţiei, respectiv din anul 2009.
În cazul exemplelor prezentate au fost avute în vedere numai persoanele fizice care nu sunt considerate persoane impozabile pentru alte activităţi economice desfăşurate şi faptul că orice livrare de locuinţe personale, de case de vacanţă sau de alte bunuri prevăzute la alin. (2) nu este luată în considerare pentru stabilirea caracterului de continuitate al activităţii nefiind considerată operaţiune în sfera de aplicare a taxei.

(6) În cazul în care bunurile imobile sunt deţinute în coproprietate de o familie, dacă există obligaţia înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soţi va fi desemnat să îndeplinească această obligaţie.

(7) Transferul în patrimoniul afacerii al bunurilor sau serviciilor achiziţionate sau dobândite de persoanele fizice şi care au fost folosite în scopuri personale, în vederea utilizării pentru desfăşurarea de activităţi economice, nu este o operaţiune 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 şi 149 din Codul fiscal."

Pct. 5. "Evidenţa operaţiunilor derulate de asocierile prevăzute la art. 127 alin. (10) din Codul fiscal se realizează potrivit prevederilor pct. 79 alin. (4)."

Pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a art. 127 din Legea nr. 571/2003 a fost modificat urmare a intrării în vigoare a HG nr. 1.620 din 29 decembrie 2009, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 927 din 31 decembrie 2009, el având următorul conţinut:

Pct. 5. "Obligaţiile şi drepturile din punct de vedere al taxei pentru operaţiunile derulate de asocierile prevăzute la art. 127 alin. (10) din Codul fiscal sunt prevăzute la pct. 79^{1}".

Pct. 37 emis în aplicarea prev. art. 141 Cod fiscal

"(1) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcţia şi terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcţia urmează regimul construcţiei, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcţiei aşa cum rezultă din raportul de expertiză;

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

c) dacă terenul şi construcţia au valori egale, aşa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcţie de bunul imobil cu suprafaţa cea mai mare. Se va avea în vedere suprafaţa construită desfăşurată a construcţiei.

(2) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcţii care nu a suferit transformări de natura celor menţionate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f)

din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia bunul este înregistrat în evidențele contabile drept activ corporal fix.

(3) Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) 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. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia cu valoarea transformării respective este majorată valoarea activului corporal fix.

(4) O construcție care nu a fost ocupată în sensul prevăzut la alin. (2) va fi considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, chiar dacă livrarea intervine înainte de această dată.

(5) Excepția prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor care devin impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile."

Pct. 45 emis în aplicarea prev. art. 145 Cod fiscal

"(1)În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfăşoare o activitate economică, cu condiția să nu se depăşească perioada prevăzută la art. 147^1 alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri şi/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

(4)Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) şi (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a)bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b)persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c)să nu depăşească perioada prevăzută la art. 147^1 alin. (2) din Codul fiscal.

Pct. 45 al Normelor metodologive a fost modificat prin HG nr. 1579/2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 894 din 28-dec-2007, intrată în vigoare la 28.12.2007, în sensul că:

Pct. 45 "(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfăşoare o activitate economică, cu condiția să nu se depăşească perioada prevăzută la art. 147^1 alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri şi/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156^2 din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să deţină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziţionate.

c) să nu depăşească perioada prevăzută la art. 147^1 alin. (2) din Codul fiscal."

Acelaşi text a fost modificat ulterior prin adoptarea HG nr. 1620/2009, intrată în vigoare la data de 1.01.2010, după cum urmează:

Pct. 45. "(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achiziţiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenţionează să desfăşoare o activitate economică, cu condiţia să nu se depăşească perioada prevăzută la art. 147^1 alin. (2) din Codul fiscal. Intenţia persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri şi/sau să facă investiţii pregătitoare necesare iniţierii acestei activităţi economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156^2 din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepţie, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147^2 din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condiţiile şi formalităţile prevăzute la art. 145-147^1 din Codul fiscal. Prin excepţie de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conţină menţiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operaţiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

(3) În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal, şi care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, taxa pentru achiziţii efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 61 alin. (6)-(8) şi pct. 62 alin. (4)-(6)."

Pct. 46 emis în aplicarea prev. art. 146 Cod fiscal

„(1)Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conţină cel puţin informaţiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepţia facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menţiona că înlocuieşte factura iniţială.

Acest text a fost modificat prin HG nr. 1618/2008, publicată în Monitorul Oficial nr. 865 din 22-dec-2008, intrată în vigoare la 22.12.2008, după cum urmează:

Pct. 46. "(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condiţiile stabilite la pct. 73, care să conţină cel puţin informaţiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepţia facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menţiona că înlocuieşte factura iniţială."

Pct. 48 emis în aplicarea prev. art. 147 indice 1 Cod fiscal

"În aplicarea art. 147^1 alin. (3), din Codul fiscal, persoana impozabilă va solicita deducerea prin scrisoare recomandată, însoțită de facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, în original, la organele fiscale competente, care vor răspunde la cerere în termen de treizeci de zile lucrătoare de la data scrisorii recomandate. Persoana impozabilă îşi va exercita dreptul de deducere în decontul prevăzut la art. 156^2 din Codul fiscal, aferent perioadei fiscale în care respectiva persoană a primit autorizarea de deducere a taxei de la autoritatea fiscală competentă.

Acest text a fost modificat urmare a adoptării HG nr. 1620/2009, în sensul că:

Pct. 48 "(1) Prevederile art. 147^1 alin. (2) şi (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile şi ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147^1 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naştere."

Pct. 61, emis în aplicarea prev. art. 152 alin. 1-3 Cod fiscal:

"(1)Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării şi este valabil pentru persoanele impozabile care au luat ființă în cursul anului 2007 sau care au fost înființate anterior aderării şi au depăşit plafonul în cursul anului 2007. Pentru anii următori, cursul de schimb valutar utilizat pentru calculul plafonului prevăzut la art. 152 alin. (1), este cursul comunicat de Banca Națională a României la începutul fiecărui an calendaristic.

Pct. 62, emis în aplicarea prev. art. 152 alin. 4-6 Cod fiscal:

"(1)Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri şi a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum şi evidența bunurilor şi serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

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

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

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă *ar fi datorat-o* dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care

persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data la care a fost înregistrată.

Alin. 2 al pct. 62 a fost modificat prin HG nr. 1618/2008, publicată în Monitorul Oficial nr. 865 din 22-dec-2008, după cum urmează:

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

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

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă *ar fi trebuit să o colecteze* dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data la care a fost înregistrată."

Pct. 62 al normelor metodologice a fost apoi modificat, urmare a intrării în vigoare a HG nr. 1620/2009, după cum urmează:

"(1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri şi a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum şi evidența bunurilor şi a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depăşit plafonul de scutire şi nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care

persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege şi data la care a fost înregistrată.

(3) După determinarea taxei de plată conform alin. (2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.

(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc şi serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri şi servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data la care a fost înregistrată.

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile şi formalitățile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."

Pct. 66, emis în aplicarea prev. art. 153 Cod fiscal:

"(2)În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice."

Pct. 79, emis în aplicarea prev. art. 156 Cod fiscal:

"79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe şi documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta şi legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite şi legate de activitatea sa economică;...

(2) Jurnalele pentru vânzări şi pentru cumpărări, registrele, evidențele şi alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri şi/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;

2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;

3. livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii taxabile şi cărora li se aplică cote diferite de taxă;

4. prestările de servicii efectuate conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal către beneficiari persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite prestări de servicii intracomunitare, pentru care locul este în afara României.

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achiziţiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidenţiată distinct pentru:

1. achiziţii intracomunitare de bunuri;

2. achiziţii de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condiţiile art. 150 alin. (3)-(6) din Codul fiscal;

3. achiziţii de bunuri, inclusiv provenite din import, şi de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;

4. achiziţii de servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condiţiile art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite achiziţii intracomunitare de servicii.

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă şi taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic şi al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidenţiind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 147 alin. (3) din Codul fiscal;

2. taxa nededusă conform art. 147 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art. 147 alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Documentele prevăzute la alin. (2) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanţelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să îşi stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată şi taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conţină informaţiile minimale stabilite la alin. (2) şi să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art. 156^2 din Codul fiscal.

Prin HG nr. 1579/2007, pct. 79 din normele metodologice a fost completat, după cum urmează:

“(4) În cazul asocierilor în participaţiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participaţiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile şi obligaţiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului care contabilizează veniturile şi cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părţi. Prin drepturi şi obligaţii legale se înţelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziţii conform prevederilor art. 145-147^1 din Codul fiscal, obligaţia de a emite facturi către beneficiar şi de a colecta taxa în cazul operaţiunilor taxabile. Aceste prevederi se aplică numai în situaţia în care asociatul care contabilizează veniturile şi cheltuielile efectuează achiziţiile asocierii pe numele său şi emite facturi în nume propriu către terţi pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii obţinute de asociere, urmând ca veniturile şi cheltuielile să fie atribuite fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere. Dacă membrii asociaţi acţionează în nume propriu faţă de terţi şi faţă de ceilalţi membri asociaţi, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal şi tranzacţiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal."

Apoi, prin HG nr. 1629/2009, a fost introdus pct. 79 indice 1, conform căruia:

Pct. 79^1. "(1) În cazul asocierilor în participațiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participațiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, denumite în continuare asocieri, drepturile şi obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată prevăzute de titlul VI al Codului fiscal revin asociatului desemnat în acest scop potrivit contractului încheiat între părți, care contabilizează veniturile şi cheltuielile, denumit în continuare asociatul administrator. Prin drepturi şi obligații legale se înțelege, printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achiziții conform prevederilor art. 145-147^1 din Codul fiscal, obligația de a emite facturi către beneficiar şi de a colecta taxa în cazul operațiunilor taxabile, dreptul/obligația de ajustare a taxei conform art 148, 149 sau 161 din Codul fiscal.(...)

(8) În cazul în care scopul asocierii este acela de a atinge obiective comune, dar membrii asociați acționează în nume propriu față de terți, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal şi tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI din Codul fiscal. În această situație nu se aplică prevederile alin. (1)-(7)."

3.) Codul de procedură fiscală, OG nr. 92/2003, forma în vigoare la 1 ianuarie 2007

Art. 113, devenit, în urma renumerotării, art. 117

"Restituiri de sume

(1) Se restituie, la cerere, debitorului urmatoarele sume:

a) cele platite fara existenta unui titlu de creanta;

b) cele platite in plus fata de obligatia fiscala;

c) cele platite ca urmare a unei erori de calcul;

d) cele platite ca urmare a aplicarii eronate a prevederilor legale;

e) cele de rambursat de la bugetul de stat;

f) cele stabilite prin hotarari ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;

g) cele ramase dupa efectuarea distribuirii prevazute la art. 167;

h) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din retinerile prin poprire, dupa caz, in temeiul hotararii judecatoresti prin care se dispune desfiintarea executarii silite.

(9) Procedura de restituire si de rambursare a sumelor de la buget, inclusiv modalitatea de acordare a dobanzilor prevazute la art. 120, se aproba prin ordin al ministrului finanțelor publice."

CAP. III

Dobanzi şi penalități de întârziere

ART. 115, devenit, în urma renumerotării, art. 119

"Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

(2) Nu se datoreaza majorari de intarziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligatii fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silita, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum si sumele reprezentand echivalentul in lei al bunurilor si sumelor confiscate care nu sunt gasite la locul faptei.

(3) Dobanzile si penalitatile de intarziere se fac venit la bugetul caruia ii apartine creanta principala.

(4) Dobanzile si penalitatile de intarziere se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al ministrului finantelor publice, cu exceptia situatiei prevazute la art. 138 alin. (6).”

ART. 116, devenit, în urma renumerotării, art. 120

“Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(1^1) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(1^2) In situatia in care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative in raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de intarziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

(5) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

ART. 132, devenit, în urma renumerotării, art. 135

“Prescriptia dreptului de a cere compensarea sau restituirea

Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creantelor fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care a luat nastere dreptul la compensare sau restituire.”

II. Dreptul Uniunii Europene

1.) Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al TVA, publicată în Jurnalul Oficial L 347 din 11 decembrie 2006

Articolul 9

(1) „Persoană impozabilă" înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfăşoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere şi agricole şi activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată „activitate economică". Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

Articolul 12

(1) Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legata de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf şi, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri şi a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări;

(b) livrarea de terenuri construibile.

(2) în sensul alineatului (1) litera (a), „clădire" înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri şi pot stabili definiția noțiunii de „teren pe care se află o clădire".

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției şi data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări şi data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depăşească cinci ani şi, respectiv, doi ani.

(3)In sensul alineatului (1) litera (b), „teren construibil" înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre."

Articolul 167

„Dreptul de deducere ia naştere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă."

Articolul 168

„În măsura în care bunurile şi serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;"

Articolul 178

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce priveşte livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are
obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220 - 236 şi cu articolele 238, 239 şi 240;

(b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce priveşte operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

Articolul 179

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeaşi perioadă, dreptul de deducere a apărut şi este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-şi exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării."

Articolul 213

„(1) Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă. Statele membre permit și pot solicita ca declaraţia să se facă prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.

(2) Fără a aduce atingere alineatului (1) primul paragraf, orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă ce efectuează achiziții intracomunitare de bunuri ce nu sunt supuse TVA în temeiul articolului 3 alineatul (1) are obligația de a declara că efectuează aceste achiziții, în cazul în care condițiile pentru a nu le supune taxei, stabilite de dispoziția respectivă, nu mai sunt îndeplinite."

2.)Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene

1. Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C161/06, Skoma-Lux sro

2. Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexate C-180/10 şi C-181/10 Slaby şi Kuc

3. Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-107/10, Enel Maritza Iztok 3 AD

4. concluziile expuse de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza Serkov c. Ucraina

6. Motivele care au determinat instanța de recurs să formuleze întrebarea preliminară

Curtea a ajuns la concluzia că este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene aceste întrebări preliminare, referitoare la interpretarea şi valențele ce pot fi acordate principiului securității juridice, principiului protecției încrederii legitime, precum şi celorlalte principii generale aplicabile în materie de TVA, în cazul specific al reconsiderării statutului vânzătorului de persoană impozabilă în scopuri de TVA, în circumstanțe specifice ca cele anterior descrise, prin raportare şi la liniile directoare stabilite anterior în jurisprudența CJUE cu referire la corecta aplicare a prev. art. 9 alin. 1 din Directiva TVA.

În acest context, în prezenta cauză nu există indicii furnizate de autoritatea fiscală sau de părțile implicate cu privire la mijloacele mobilizate, motiv pentru care criteriile avute în vedere de CJUE în cauza Slaby şi Kuc nu au putut fi aplicate. Din dosare nu rezultă decât încheierea contractului de asociere, ca element inedit față de starea de fapt pe baza căreia s-a pronunțat anterior Curtea în cauza sus menționată, iar instanța nu are la dispoziție decât criteriile privind numărul şi valoarea tranzacțiilor, perioada pe care ele au fost derulate, despre care s-a spus că sunt nerelevante.

Pe de altă parte, în cauzele de față instanța este menită să tranşeze o situație în care particularul invocă faptul că administrația are obligația de a-şi defini în mod clar exigențele şi de a-şi respecta angajamentele luate, practica administrativă creată fiind de natură să-l inducă în eroare cu privire la obligațiile ce îi revin, din punct de vedere al înregistrării în scopuri de TVA şi de plată a taxei.

În acest context, instanța remarcă că principiul securității juridice a fost consacrat pe cale jurisprudențială la nivel european, iar pentru materia fiscală prezintă o importanță deosebită o constatare a Curții de Justiție Europene: asigurarea securității juridice trebuie observată cu mai mare strictețe în cazul regulilor susceptibile să producă consecințe financiare, astfel încât cei vizați de aceste reguli să cunoască precis întinderea obligațiilor impuse de asemenea reguli.

Astfel, potrivit principiului comunitar al certitudinii juridice si conform jurisprudenței constante a CEDO, o solutie dispusa printr-o lege sau prin alt act normativ trebuie implementată cu o claritate şi o coerență rezonabilă pentru a evita pe cât posibil insecuritatea juridică şi incertitudinea pentru subiecții de drept la care se referă măsurile de aplicare a acestei soluții.

Acest principiu presupune ca cetățenii să fie în măsură, fără ca acest lucru să reclame din partea lor eforturi insurmontabile, să decidă ce este permis şi ce este interzis prin dreptul aplicabil. Pentru a se ajunge la acest rezultat, normele adoptate trebuie să fie clare şi inteligibile şi să nu fie supuse, în timp, la schimbări prea frecvente şi, mai ales, imprevizibile.

Pe de altă parte, legea aplicabilă trebuie să fie previzibilă. Contribuabilul are în mod indubitabil dreptul de a fi informat în avans asupra consecințelor actelor pe care le efectuează, într-o manieră care să-i permită să se comporte în

deplină cunoştinţă de cauză. Cu alte cuvinte, el trebuie să cunoască legislația de aşa manieră încât să poată acționa preventiv.

În concluzie, principiul securității juridice presupune ca dreptul să fie previzibil şi ca soluțiile juridice să rămână relativ stabile. Conform unei teze unanim acceptate, incertitudinea - fie ea legislativă, administrativă sau provenind din practicile aplicate de autorități - este un factor important ce trebuie luat in considerare pentru a aprecia conduita culpabilă a statului - prin organele sale abilitate - în luarea unei măsuri, mai ales în materie fiscală.

Aşadar, instanța a fost pusă în situația de a se pronunța asupra întinderii efectelor produse de o situație specifică în care statul, prin organele sale, a reacționat cu întârziere față de o situație generalizată la nivelul țării, cu ignorarea obligațiilor ce îi revin în materia TVA.

Or, aşa cum a indicat Curtea de Justiție a Uniunii Europene, printre altele în hotărârea pronunțată în cauza C-107/10, Enel Maritsa, funcționarea normală a sistemului comun al TVA presupune perceperea exactă a taxei, fiecare stat membru având obligaţia să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său, iar în această privinţă, statele membre sunt obligate să verifice declaraţiile persoanelor impozabile, conturile acestora și celelalte documente pertinente, precum și să calculeze și să colecteze taxele datorate.

În acest context, de remarcat este că organul fiscal a fost încunoştințat, semestrial, urmare a obligațiilor declarative stabilite în sarcina notarilor publici, despre amploarea tranzacțiilor derulate de către cei doi recurenți, dar, cu toate acestea, controlul fiscal a fost declanşat după trecerea unui interval de cca 2 ani, dacă ne raportăm la perioada 2008, când au fost derulate majoritatea tranzacțiilor, refuzându-se dreptul de deducere şi fiind calculate, retroactiv, accesorii.

De altfel, la dosarul cauzei a fost depus un răspuns al DGFP Cluj, din conținutul căruia rezultă că, anterior datei de 1.01.2009, nu au fost înregistrate în scopuri de TVA persoane fizice care au desfăşurat tranzacții imobiliare, pe parcursul anului 2009 fiind efectuate 5 astfel de înregistrări.

Or, având în vedere că perioada de vârf a tranzacțiilor imobiliare în România s-a situat în intervalul 2006-2007, în cursul anului 2008 făcându-se deja simțite efectele crizei economice mondiale, este greu de crezut că, în contextul în care organele fiscale ar fi dat semnale coerente în sensul în care aceste tranzacții sunt taxabile, în acord cu interpretarea conform căreia nu au intervenit modificări de substanță în legislația primară ulterioară anului 2007, nicio astfel de persoană nu ar încercat să-şi reglementeze situația fiscală.

Ca atare, particularul s-a încrezut în coerența liniei de conduită a puterii publice, încredere produsă de anumite acte sau comportamente ale autorității publice, instanța considerând pertinent a sublinia şi faptul că aceasta nu a procedat la restituirea impozitului pe venit, perceput în acord cu prev. art. 77 indice 1 Cod fiscal, din oficiu, cu prilejul stabilirii TVA sau ulterior.

Pe de altă parte, se impune a puncta împrejurarea că, la nivel național, nu a fost identificată jurisprudență pertinentă în materia unei eventuale restituiri a impozitului perceput în acord cu prev. art. 77 indice 1 Cod fiscal, contribuabilii aflându-se într-o situație incertă cu referire la restituire, generată de caracterul definitiv al impunerii şi de iminența prescrierii dreptului la restituirea taxei nedatorate. În plus, nu există un alt remediu recunoscut în dreptul intern pentru recuperarea taxei achitate inițial.

După cum a indicat Curtea de Justiție a Uniunii Europene, încrederea legitimă este câştigată atunci cand destinatarul unui act se poate încrede în

aparenta legalității sale, iar o dată câştigată, ea nu ar trebui sa dispară, cel puțin când un interes de ordin public nu primeaza în fața interesului beneficiarului în menținerea unei situații pe care o putea considera stabilă.

Apoi, efectele produse de toată această situație nu par să fi fost avute de legiuitorul național, la momentul transpunerii Directivei TVA, nici cu referire la dreptul de deducere.

Or, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat constant în sensul că, din moment ce administrația fiscală dispunea de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce priveşte dreptul de deducere, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.

În plus, în cauza C-385/09, Nidera, Curtea a statuat că, chiar dacă potrivit legislației naționale, poate fi impusă în sarcina contribuabilului obligația de a declara când începe, îşi modifică sau îşi încetează activitățile, o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre ca, în cazul neformulării unei asemenea declarații, să priveze persoana respectivă de exercitarea acestui drept.

Totodată, Curtea a valorificat pe deplin principiul neutralitatii TVA, iar raportat la circumstanțele din litigiul principal, instanța are dificultăți în a stabili întinderea efectelor produse de cele statuate în cauzele C-62/93, BP Soupergaz, C-368/06, Cedilac, conform cărora dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor, cu atât mai mult cu cât organul fiscal refuză să recunoască acest drept şi procedează la calculul accesoriilor.

Curtea de apel soluționează cauza de față în ultimă instanță.

La data pronunțării prezentei încheieri, pe rolul instanțelor specializate de contencios administrativ şi fiscal din România se află, în diverse stadii ale procedurii, numeroase cauze pentru a căror dezlegare răspunsul la întrebarea preliminară este decisiv. În plus, acte de impunere cu conținut similar au fost emise pentru fiecare dintre membrii asocierii, patru dintre dosare fiind soluționate irevocabil, în sensul respingerii acțiunilor intentate de către persoanele fizice, iar într-unul dintre ele s-a dispus de către instanța de recurs casarea sentinței fondului şi trimiterea cauzei spre rejudecare.

Văzând şi dispozițiile art. 244 alin.(l) pct.l Cod procedură civilă,

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE:

În temeiul disp. art. 276 din TFUE, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1.O persoană fizică care încheie un contract de asociere cu alte persoane fizice, asociere fără personalitate juridică ce nu a fost declarată şi înregistrată din punct de vedere fiscal, în vederea realizării unui bun viitor (construcție), asupra unui teren ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți, poate fi considerată, raportat la circumstanțele din litigiul principal, persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul art.9 alin.1 din Directiva TVA dacă, inițial, livrările construcțiilor edificate asupra terenului ce face parte din patrimoniul personal al unora dintre cocontractanți au fost tratate de autoritățile fiscale din punctul de vedere al regimului fiscal ca fiind vânzări care se înscriu în cadrul administrării patrimoniului privat al acestor persoane?

2. Dacă, raportat la circumstanțele din litigiu principal, principiul securității juridice, principiul protecției încrederii legitime, precum şi celelalte principii generale aplicabile în materie de TVA, astfel cum se desprind din Directiva 2006/112, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală, după ce inițial a perceput de la persoana fizică impozitul asupra veniturilor din transferul proprietăților aferente patrimoniul personal, fără o modificare legislativă de substanță a dreptului primar, pe baza aceloraşi elemente de fapt, după o perioadă de doi ani, îşi reconsideră poziția şi califică aceleaşi operațiuni ca fiind activități economice supuse TVA, calculând retroactiv accesorii?

3. Dacă prev. art. 167, 168 şi 213 din Directiva privind TVA, analizate în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în circumstanțele din litigiul principal, autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor şi serviciilor utilizate în scopul operațiunilor taxabile numai pentru motivul că nu a fost înregistrat fiscal ca plătitor de TVA, la momentul la care i-au fost prestate respectivele servicii?

4. Dacă, raportat la circumstanțele din litigiul principal, prev. art. 179 din Directivă pot fi interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabileşte în sarcina persoanei impozabile care aplică regimul special de scutire şi care a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA obligația de plată a taxei pe care ar fi trebuit să o colecteze fără a fi îndrituită să scadă valoarea taxei deductibile pentru fiecare perioadă fiscală, dreptul de deducere urmând a fi exercitat ulterior prin decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cu eventuale consecințe asupra calculului accesoriilor?

Suspendă judecata recursurilor până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Irevocabilă.

Pronunțată în şedința publică din 28.02.2014.

PREŞEDINTE	JUDECĂTOR	JUDECĂTOR
MIRELA BUDIU	MONICA-ILEANA IUGA	SIMONA AL HAJJAR

GREFIER
EVA TUNDE VINCZE

Red.M.B./dact.L.C.C.
2 ex./25.03.2014