

DECIZIE Nr. 636/2018 din 16 octombrie 2018
referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Legea nr.
571/2003 privind Codul fiscal

EMITENT: CURTEA CONSTITUȚIONALĂ
PUBLICATĂ ÎN: MONITORUL OFICIAL NR. 406 din 23 mai 2019

Valer Dorneanu	- președinte
Marian Enache	- judecător
Petre Lăzăroiu	- judecător
Daniel Marius Morar	- judecător
Mona-Maria Pivniceru	- judecător
Simona-Maya Teodoroiu	- judecător
Varga Attila	- judecător
Ionița Cochînțu	- magistrat-asistent

Cu participarea reprezentantului Ministerului Public, procuror Ioan-Sorin-Daniel Chiriazii.

1. Pe rol se află soluționarea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, excepție ridicată de Nicolae Neacșu în Dosarul nr. 868/2/2016 al Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și care formează obiectul Dosarului Curții Constituționale nr. 2.886D/2016.

2. La apelul nominal se prezintă personal autorul excepției de neconstituționalitate. Lipsesc celelalte părți. Procedura de citare este legal îndeplinită.

3. Cauza fiind în stare de judecată, președintele Curții acordă cuvântul părții prezente, care, mai întâi, arată că se prezintă personal să susțină excepția de neconstituționalitate, deoarece sechestrul pus pe bunurile sale conduce la imposibilitatea financiară de a plăti onorariul unui avocat pentru a fi reprezentată. În continuare, solicită admiterea excepției de neconstituționalitate, deoarece din normele criticate nu reiese sfera contribuabililor vizați, iar, în măsura în care Agenția Națională de Administrare Fiscală, care are toate mijloacele și posibilitatea de a stabili aceste aspecte, l-ar fi informat în timp util că face parte din această sferă a contribuabililor, s-ar fi achitat de sarcinile fiscale, având în vedere că niciodată nu a avut intenția să nu se achite de sarcinile fiscale aferente activității pe care a desfășurat-o. Cu toate acestea, după trecerea unei mari perioade de timp (mulți ani), Agenția Națională de Administrare Fiscală a stabilit că acesta trebuia să perceapă, pentru construcțiile livrate, taxe pe care, ulterior, să le transfere statului român.

4. Având cuvântul, reprezentantul Ministerului Public pune concluzii de respingere a excepției de neconstituționalitate ca neîntemeiată. Arată că textul criticat privește activitățile economice impozabile, iar, în opinia autorului excepției, acestea nu s-ar aplica și vânzărilor repetate de imobile, în general cele operate de dezvoltatorii imobiliari, și că s-ar aplica dispozițiile Codului civil, respectiv impozitul aplicat de notar la vânzarea imobilelor, și nu s-ar mai aplica și taxa pe valoarea adăugată. Or, față de acestea, consideră că textul este clar, deoarece activitatea economică este definită ca o exploatare a bunurilor corporale cu caracter de continuitate, așadar trebuie să rezulte acest caracter de continuitate, iar imobilul este un bun corporal.

CURTEA,
având în vedere actele și lucrările dosarului, constată următoarele:

5. Prin Încheierea din 1 noiembrie 2016, pronunțată în Dosarul nr. 868/2/2016, **Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a sesizat Curtea Constituțională cu**

excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

6. Excepția de neconstituționalitate a fost ridicată de Nicolae Neacșu într-o cauză având ca obiect soluționarea unei cereri prin care se solicită anularea unui act administrativ, respectiv o decizie de impunere întemeiată pe dispozițiile art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, în ceea ce privește obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată în domeniul tranzacțiilor imobiliare.

7. **În motivarea excepției de neconstituționalitate** se susține, în esență, că definirea activității economice ca fiind exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate nu este de natură a asigura claritatea și previzibilitatea normei din perspectiva identificării concrete a contribuabilului și a conținutului obligației fiscale, astfel că normele criticate sunt susceptibile de aplicare arbitrară, fiind astfel încălcate prevederile art. 1 alin. (5) și art. 44 alin. (1) din Constituție. În acest context se arată că, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au adus completări [art. 127 alin. (2¹)] prin care s-a clarificat în mod expres situația subiecților fiscali angajați în tranzacții imobiliare, ceea ce confirmă situația neclarității prevederilor criticate, anterior acestor precizări.

8. **Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal** opinează în sensul că excepția de neconstituționalitate este neîntemeiată.

9. Potrivit dispozițiilor art. 30 alin. (1) din Legea nr. 47/1992, încheierea de sesizare a fost comunicată președinților celor două Camere ale Parlamentului, Guvernului și Avocatului Poporului, pentru a-și exprima punctele de vedere asupra excepției de neconstituționalitate.

10. **Guvernul**, având în vedere jurisprudența Curții Constituționale cu privire la calitatea legii, apreciază că norma criticată ar putea fi interpretată ca fiind lipsită de previzibilitate din perspectiva imposibilității contribuabilului de a determina, în concret, care este frecvența/perioada obținerii veniturilor pentru ca acestea să fie considerate a avea caracter de continuitate.

11. **Avocatul Poporului** consideră că prevederile criticate sunt constituționale. Astfel, având în vedere principiul legalității, statuat prin art. 7 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale și de art. 1 alin. (5) din Legea fundamentală, acesta implică o obligație pozitivă a legiuitorului de a reglementa prin texte clare și precise. Însă, având în vedere că, datorită caracterului de generalitate al legilor, redactarea acestora nu poate avea o precizie absolută, cerința de previzibilitate a normei se poate complini printr-o interpretare judiciară coerentă și previzibilă, alături de dispozițiile din legile speciale, care pot reglementa astfel de situații și care trebuie să fie cunoscute de persoanele care au obligații de serviciu ce le incumbă. Față de acestea, apreciază că textul legal criticat este suficient de precis și clar pentru a se observa cu ușurință că persoana fizică, spre exemplu, care realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale este, potrivit Codului fiscal, acea persoană care îndeplinește anumite criterii avute în vedere de către organul fiscal.

12. **Președinții celor două Camere ale Parlamentului** nu au comunicat punctele lor de vedere cu privire la excepția de neconstituționalitate.

CURTEA,

examinând încheierea de sesizare, punctele de vedere ale Guvernului și Avocatului Poporului, raportul întocmit de judecătorul-raportor, susținerile părții prezente, concluziile procurorului, dispozițiile legale criticate, raportate la prevederile Constituției, precum și Legea nr. 47/1992, reține următoarele:

13. Curtea Constituțională a fost legal sesizată și este competentă, potrivit dispozițiilor art. 146 lit. d) din Constituție, precum și ale art. 1 alin. (2), ale art. 2, 3, 10 și 29 din Legea nr. 47/1992, să soluționeze prezenta excepție.

14. **Obiectul excepției de neconstituționalitate** îl constituie dispozițiile art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, care au următorul cuprins: "(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

15. Dispozițiile Legii nr. 571/2003 au fost abrogate prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015. Însă, având în vedere Decizia Curții Constituționale nr. 766 din 15 iunie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 549 din 3 august 2011, Curtea urmează a exercita controlul de constituționalitate asupra prevederilor criticate.

16. În susținerea neconstituționalității acestor dispoziții legale sunt invocate prevederile constituționale ale art. 1 alin. (5) în componenta privind calitatea legii și ale art. 44 alin. (1) referitor la dreptul de proprietate privată. De asemenea, sunt menționate prevederile art. 1 cu privire la protecția proprietății din Primul Protocol adițional la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale.

17. Examinând excepția de neconstituționalitate, Curtea observă că prevederile criticate au mai format obiectul controlului de constituționalitate, sens în care este Decizia nr. 378 din 26 aprilie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 424 din 26 iunie 2012, prin care Curtea a respins, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate. Cu acel prilej, în ceea ce privește invocarea prevederilor constituționale referitoare la dreptul de proprietate privată, Curtea a constatat că nu se consideră că persoanele fizice realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată atunci când acestea obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. Se consideră că persoana fizică realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale numai dacă sunt îndeplinite anumite criterii, criteriile avute în vedere de către organul fiscal la calificarea unei persoane fizice ca fiind persoană impozabilă. Astfel, persoana respectivă trebuie să acționeze ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă să fie desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003. Numai constatând îndeplinirea acestor cerințe, persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile pot fi calificate ca fiind persoane impozabile. Or, este firesc ca organul fiscal să poată realiza această calificare, tocmai pentru a nu se permite eludarea dispozițiilor legale referitoare la contribuțiile fiscale aplicabile.

18. În acest context, Curtea reține că acestor considerente se circumscriu și normele criticate în prezenta cauză, având în vedere faptul că, potrivit dispozițiilor art. 1 alin. (2) din Primul Protocol adițional la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, prevederile cu privire la respectarea proprietății nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare pentru a reglementa folosința bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții.

19. În ceea ce privește critica formulată din perspectiva încălcării dispozițiilor art. 1 alin. (5) din Constituție, în componenta referitoare la calitatea legii, Curtea subliniază faptul că se critică prevederile art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma avută înainte de modificarea operată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 109/2009. În acest context, Curtea reține că, atât la adoptarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cât și ulterior, în dinamica legislativă, legiuitorul a avut în vedere armonizarea legislației naționale cu legislația fiscală a Uniunii Europene și cu acordurile fiscale internaționale la care România este parte și asigurarea unui cadru unitar, coerent și clar al reglementărilor fiscale, avându-se în vedere astfel Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 347 din 11 decembrie 2006, cu modificările și completările ulterioare. În cuprinsul art. 9 alin. (1) din directiva precitată se prevede că "«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective. Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii [...] este considerată «activitate economică»." Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este, de asemenea, considerată activitate economică. Potrivit art. 12 alin. (1) din această directivă, statele membre pot considera ca "persoană impozabilă" orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la art. 9 alin. (1) și, în special, "operațiunea de livrare a unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări".

20. În legislația națională, potrivit art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este considerată a fi persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități. În acest sens, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

21. Raportat la criticile formulate, Curtea observă că prin art. I pct. 98 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 109/2009 a fost completat art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introducându-se un nou alineat, alineatul (2¹), prin care legiuitorul a prevăzut că "situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme". În aplicarea Codului fiscal au fost adoptate norme metodologice, iar pct. 3 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004, prevedea, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2007 la 31 decembrie 2009, că "În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal [...]."

22. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în repetate rânduri că legislația Uniunii trebuie să fie certă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabili, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune. De asemenea, în domeniile care intră sub incidența dreptului Uniunii Europene, normele din dreptul statelor membre trebuie formulate într-un mod neechivoc, de natură să permită persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile în mod clar și precis, iar instanțelor naționale să asigure respectarea acestora. Așa fiind, în ceea ce privește problema de drept din speța de față, prin Hotărârea din 9 iulie 2015, pronunțată în Cauza C-183/14, Salomie și Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, paragrafele 30 - 38, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că definiția "persoanei impozabile", ce figurează la art. 127 din Codul fiscal, articol care transpune în dreptul național dispozițiile art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112, trimite la orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activități, și că trebuie considerate "activități economice" orice activități ale producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, între care în special exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate; pe de altă parte, Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează că, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice cu ocazia vânzării unor locuințe proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate; art. 141 din Codul fiscal, în versiunea în vigoare în cursul anilor 2008 și 2009, prevede că scutirea de taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă în cazul livrării unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, ceea ce de altfel corespunde principiilor care guvernează taxa pe valoarea adăugată în dreptul Uniunii Europene. În consecință, nu s-a putut susține în mod rezonabil că astfel de dispoziții de drept național nu stabilesc în mod suficient de clar și de precis că livrarea unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită poate, în anumite cazuri, să fie supusă taxei pe valoarea adăugată.

23. Ca atare, având în vedere dreptul Uniunii Europene și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și criteriile de calitate a legii, astfel cum acestea au fost dezvoltate în jurisprudența Curții Constituționale, Curtea constată că reglementarea cuprinsă în art. 127 alin. (2)

din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este clară, precisă și previzibilă, fiind conformă dispozițiilor art. 1 alin. (5) din Constituție.

24. Curtea constată, de asemenea, că normele criticate nu trebuie interpretate în mod singular, disparat, ci trebuie avută în vedere o coroborare a acestora cu întreg cadrul legislativ în materie. Așa fiind, în procesul de interpretare și aplicare a prevederilor legale criticate, prin prisma normelor naționale și europene incidente, revine instanțelor judecătorești investite cu soluționarea cauzelor concrete deduse judecării, în care se pune problema aplicării textului în discuție, să interpreteze măsura în care poate fi reținut caracterul de continuitate al obținerii veniturilor respective și dacă acestea se circumscriu prevederilor în discuție cuprinse în Codul fiscal, neputând fi aplicate de plano.

25. În acest context, distinct de cele prezentate mai sus, Curtea reține că este și rolul, și obligația statului, care este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor (în prezent Ministerul Finanțelor Publice) prin organele fiscale, care, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt reprezentate de către Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile subordonate acesteia, precum și de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ce au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală, să depună toate diligențele pentru realizarea și îndeplinirea obligațiilor legale prevăzute de lege, respectiv să stabilească norme de aplicare a legii clare, să nu stea în pasivitate în ceea ce privește stabilirea și individualizarea obligațiilor fiscale datorate de către contribuabil bugetului statului. În concret, să aibă un rol activ, astfel cum prevede legea, respectiv organul fiscal să înștiințeze contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale și să acționeze cu bună-credință, respectiv relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.

26. Față de cele prezentate, în raport cu dispozițiile art. 1 alin. (5) și art. 44 alin. (1) din Constituție, precum și cu cele convenționale referitoare la protecția proprietății, excepția de neconstituționalitate urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

27. Pentru considerentele expuse, în temeiul art. 146 lit. d) și al art. 147 alin. (4) din Constituție, precum și al art. 1 - 3, al art. 11 alin. (1) lit. A.d) și al art. 29 din Legea nr. 47/1992, cu unanimitate de voturi,

CURTEA CONSTITUȚIONALĂ

În numele legii

DECIDE:

Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de Nicolae Neacșu în Dosarul nr. 868/2/2016 al Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și constată că dispozițiile art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt constituționale în raport cu criticile formulate.

Definitivă și general obligatorie.

Decizia se comunică Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal și se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Pronunțată în ședința din data de 16 octombrie 2018.

PREȘEDINTELE CURȚII CONSTITUȚIONALE
prof. univ. dr. **VALER DORNEANU**

Magistrat-asistent,
Ionița Cochințu