



**DECIZIA nr. 74 din 2010**

privind soluționarea contestației formulate de

**XY,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **XY**, cu domiciliul în județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2010 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice, obiectul contestației fiind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoare adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. XY**, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită anularea obligațiilor suplimentare stabilite privind taxa pe valoarea adăugată și majorările de întârziere aferente, precum și anularea înregistrării în scopuri TVA, invocând următoarele motive:

Prin Raportul de inspecție fiscală s-a stabilit, că contestatarul se încadrează în categoria persoanelor impozabile din punct de vedere TVA, deoarece în anul 2008 cifra de afaceri din vânzarea de imobile depășește plafonul de scutire, respectiv 35.000 Euro, echivalent cu 119.000 lei, prin efectuarea următoarelor operațiuni: vânzarea de teren cu Contract nr.../2008 în valoare de ... lei și vânzarea de teren cu Contract nr.../2008 în valoare de ... lei. Din această constatare, organul de control a dedus că începând din luna

următoare ultimei tranzacții contestatarul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri TVA până la data de 11.03.2008.

Față de aceste constatări contestatarul consideră că organul de control a greșit fiindcă tranzacția cu terenul ce constituia obiectul Contractului nr.../2008, în valoare de ... lei, era o operațiune scutită fiindcă terenul respectiv era unul extravilan, iar potrivit certificatului de urbanism emis de Municipiul Târgu Mureș nr.../2007, terenul este unul arabil cu interdicție totală de construire.

Prin urmare, consideră ca această tranzacție oricum scutită, nu trebuia să constituie reper de calcul în anul 2008 pentru cifra de afacere prevăzută de Codul fiscal.

Contestatarul arată că actul invocat de organul de control și anume HG 1620/2009 a apărut în Monitorul Oficial din decembrie 2009 și nu este aplicabilă tranzacțiilor efectuate în 2008 sau 2009.

Față de constatările organului de inspecție fiscală, unde se arată, că „conform prevederilor art. 127, alin. 1-2 din Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare ale acestuia aprobate prin HG 44/2004 pct. 3(1), orice persoană care desfășoară o activitate economică, indiferent de scopul și rezultatul acesteia, respectiv dacă obține venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale, devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.”, contestatarul afirmă, că prin vânzarea acestor terenuri nu a desfășurat nici o activitate economică și oricum nu a desfășurat o astfel de activitate cu caracter permanent.

Organul de control nu a verificat regimul juridic și cel tehnic al celor două terenuri, dacă vreuna se încadrează în categoria operațiunilor scutite de TVA datorită regimului tehnic al terenului din județul Mureș.

În ce privește anularea înregistrării în scopuri TVA, contestatarul menționează, că dacă depășirea plafonului de 35.000 EUR la data la care se raportează în Raportul de inspecție fiscală nu poate să aibă relevanță juridică, fiindcă nici operațiunea anterioară nu era una economică cu caracter permanent, atunci nici operațiunea următoare nu trebuia taxată.

Contestatarul menționează că printre anexele Raportului de inspecție fiscală nici nu figurează antecontractul de vânzare-cumpărare din 06.02.2008 și nici certificatul de urbanism emis de Municipiul Târgu-Mureș.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2008 - 08.06.2010

În anul fiscal 2008 cifra de afaceri realizată din vânzarea de imobile a depășit plafonul de scutire, respectiv 35.000 Euro, echivalent a 119.000 lei,

prin efectuarea următoarelor tranzacții: vânzarea de teren cu Contract nr.../2008 în valoare de ... lei și vânzarea de teren cu Contract nr.../2008 în valoare de ... lei.

Valoarea totală a veniturilor obținute prin tranzacțiile susmenționate este în sumă de ... lei, ceea ce depășește plafonul de 119.000 lei. Astfel, D-ul XY avea obligația solicitării de înregistrare în scopuri de TVA până la data de 11.03.2008 în conformitate cu art.152 alin.6 din Codul fiscal. Valoarea veniturilor totale obținute în perioada 01.01.2008-31.12.2008 este de ... lei depășind plafonul de 100.000 Euro, ca urmare va fi înregistrat în scopuri de TVA ca plătitor lunar conform art.156.1.

Din situația vânzărilor rezultă că în 2008 D-ul XY a avut 8 tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, din care 7 reprezintă vânzare de terenuri în valoare de ... lei și o livrare de casă de locuit în valoare de ... lei. În anul fiscal 2009 a efectuat 5 tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, toate reprezentând vânzări de terenuri și în anul fiscal 2010 a efectuat o tranzacție în valoare de ... lei.

Din analiza Situației contractelor de vânzare încheiate după data depășirii plafonului de scutire rezultă că 7 poziții reprezintă livrare de terenuri sau construcție scutite de TVA conform art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, respectiv nu constituie activitate economică conform pct.3(1) din Normele de aplicare a art.127 al Codului fiscal.

Operațiunile de vânzare efectuate după data depășirii plafonului, 06.02.2008, care reprezintă vânzările de terenuri construibile, conform adevărului primăriei, sunt prezentate în anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală, la pozițiile 5, 7, 9 și 11 în valoare totală de ... lei.

Datorită faptului că terenurile susmenționate la data vânzării au fost terenuri construibile, conform regimului tehnic, prin excepție scutirea nu se aplică pentru livrarea acestora, conform art.141 alin.2 lit.f din Cod fiscal, în concluzie constituie operațiuni taxabile, având în vedere clasificarea operațiunilor impozabile prevăzute de art.126 alin.9.

În consecință valoarea totală a livrării de teren care este taxabilă este în sumă de ... lei. La care organul de inspecție a stabilit **TVA** colectată de ... **lei** în baza art.140 din Codul fiscal și pct.23(1)-(2) din Normele metodologice.

Persoana fizică nefiind înregistrată în scopuri de TVA la data încheierii inspecției fiscale, organul de control a înaintat către Biroul Gestiune-Registru Contribuabili referatul de propunere pentru înregistrarea din oficiu în scopuri de taxă a contribuabilului conform pct. 62(2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, respectiv conform art. 153, alin. (7) din Codul Fiscal.

Obligația de plată nefiind achitată la termenul legal de plată, cu ocazia inspecției fiscale au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de ... **lei**, conform situației (anexa 11).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

***Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă, obligațiile fiscale de plată reprezentând ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente sunt datorate de persoana fizică XY după tranzacțiile de terenuri efectuate în perioada 2008 - 2009, în condițiile în care din constatările organului de inspecție fiscală nu rezultă în mod clar dacă operațiunile în cauză îndeplinesc condițiile pentru a fi cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, precum și nici data depășirii plafonului de scutire.***

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea informațiilor transmise de către notarii publici și din documentele puse la dispoziție de către persoana fizică XY, că acesta în perioada 2004 – 29.07.2009 a realizat 39 tranzacții imobiliare.

Perioada verificată pe linie de TVA s-a restrâns la 01.01.2008 – 08.06.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit ca în anul fiscal 2008 cifra de afaceri realizată din vânzarea de imobile a depășit plafonul de scutire, respectiv 35.000 Euro, echivalent a 119.000 lei, prin efectuarea următoarelor tranzacții: vânzarea de teren cu Contract nr.../2008 în valoare de ... lei și vânzarea de teren cu Contract nr.../2008 în valoare de ... lei (acesta din urmă fiind un antecontract).

Din situația vânzărilor rezultă că în 2008 D-ul XY a avut 8 tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, din care 7 reprezintă vânzare de terenuri agricole în extravilan în valoare de ... lei și o livrare de casă de locuit în valoare de ... lei. În anul fiscal 2009 a efectuat 5 tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, toate reprezentând vânzări de terenuri agricole în extravilan și în anul fiscal 2010 a efectuat o tranzacție de teren agricol în extravilan în valoare de ... lei.

Organul de inspecție fiscală făcând referire la prevederile din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, modificate prin HG nr. 1620/2009, a considerat , că persoana fizică a desfășurat o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel tranzacțiile efectuate de acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, stabilind, că 7 contracte de vânzare încheiate după data depășirii plafonului de scutire reprezintă livrare de terenuri sau construcție scutite de TVA conform art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, respectiv nu constituie activitate economică conform pct.3(1) din Normele de aplicare a art.127 al Codului fiscal, iar pozițiile 5, 7, 9 și 11 în valoare totală de ... lei din anexa nr.5

la Raportul de inspecție fiscală reprezintă vânzările de terenuri construibile, conform regimului tehnic, prin excepție scutirea nu se aplică pentru livrarea acestora, conform art.141 alin.2 lit.f din Cod fiscal, ca urmare constituie operațiuni taxabile, având în vedere clasificarea operațiunilor impozabile prevăzute de art.126 alin.9, stabilind TVA colectat în sumă de ... lei.

Totodată, organul de control a înaintat către Biroul Gestiune-Registru Contribuabili referatul de propunere pentru înregistrarea din oficiu în scopuri de taxă a contribuabilului conform pct. 62(2) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, respectiv conform art. 153, alin. (7) din Codul Fiscal, ca urmare a fost emis C.I.F.nr. ../2010.

Persoana fizică XY, prin contestația depusă arată că actul normativ invocat de organul de control și anume HG 1620/2009 a apărut în Monitorul Oficial din decembrie 2009 și nu este aplicabil tranzacțiilor efectuate în anii 2008 și 2009, solicitând anularea obligațiilor suplimentare de plată și a înregistrării în scopuri TVA, precizând, că constatările organului de inspecție fiscală sunt total eronate, atât referitor la obligația de înregistrare ca plătitor de TVA , cât și referitor la calificarea tranzacțiilor ca activitate economică, precizând, că vânzarea terenurilor în cauză nu se pot califica drept activități economice cu caracter permanent.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

*„1) Din punct de vedere al taxei sunt **operațiuni impozabile** în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

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

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

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea

**adăugată** dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2008-31.12.2009: „(1) **Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

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

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„3. (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 desfășurată în scopul obținerii de venituri cu **caracter de continuitate** în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

În ce privește regimul special de scutire și plafonul de scutire, art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2008-31.12.2009, prevede:

(1) **Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).**

(2) **Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an**

**calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și 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<sup>1</sup> 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 aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. **Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.** Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”**

Față de cele mai sus arătate, se reține ca organele de inspecție fiscală au luat în considerare, ca activitate economică cu caracter de continuitate, tranzacțiile efectuate în anul 2008 de persoana fizică XY, respectiv 8 tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, din care 7 reprezintă vânzare de terenuri agricole în extravilan în valoare de ... lei și o livrare de casă de locuit în valoare de ... lei. În cifra de afaceri, prin care s-a depășit plafonul de scutire s-a inclus valoarea antecontractului nr.../2008 în sumă de ... lei, operațiune care nu reprezintă o vânzare definitivă, având în vedere, că din punctul de vedere a TVA faptul generator pentru livrările de bunuri imobile intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, adică la încheierea contractului de vânzare cumpărare la notarul public.

În urma celor reținute și din documentele aflate în dosarul cauzei, rezultă, că organele de inspecție fiscală au considerat ca persoana fizică contestatara a devenit persoană impozabilă prin desfășurarea activității economice prin invocarea actelor normative care sunt aplicabile începând cu data de 01.01.2010.

În altă ordine de idei, și în condițiile în care operațiunile în cauză sunt considerate că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, data stabilită de la care persoana fizică devine plătitor de TVA este stabilită în mod eronat, având în vedere cele reținute mai sus (valoarea antecontractului). Mai

mult, cele 4 tranzacții efectuate în anii 2008 – 2009, în valoare totală de ... lei, după care au fost stabilite obligațiile de plată, în fapt reprezintă vânzări de terenuri agricole în extravilan, iar în dosarul cauzei nu sunt depuse documente (certIFICATE de urbanism) din care să rezulte calificarea terenurilor, construibile sau cu altă destinație (operațiuni scutite).

Având în vedere cele precizate mai sus, se va face aplicarea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,*

se va desființa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2010 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice, pentru suma totală de ... lei, reprezentând ... lei taxă pe valoare adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

La reverificare se va ține cont de prevederile legale aplicabile pentru perioada supusă verificării, mai concret cu privire la persoana impozabilă, activitatea economică, operațiuni cu caracter de continuitate, iar dacă operațiunile în cauză intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se va ține de cont și de cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea art. 152 și de operațiuni scutite.

**Referitor la capătul de cerere privind anularea înregistrării în scopuri de TVA**, având în vedere că înregistrarea a persoanei fizice XY ca persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată s-a făcut din oficiu, la sesizarea organelor de inspecție fiscală pe baza actelor de control contestate, iar acestea au fost desființate prin prezenta decizie, se va desființa și înregistrarea în scopuri de TVA cu nr. RO .../2010.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.126, art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, precum și art.206, art.209, art. 213 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:



## **DECIDE**

1. Desființarea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoare adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

2. Desființarea înregistrării în scopuri de TVA cu nr. RO ../2010.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**