

**DECIZIA nr. 776/20.12.2016**  
privind solutionarea contestației formulate de  
**domnul SC,**  
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. a/c

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. MBS2\_AIF a/c1, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. a/c, cu privire la contestația formulată de domnul SC, CNP ....., cu domiciliul în ....., județul Sibiu, reprezentat de Cabinet de Avocat „ VA” cu sediul în str. ...., București, conform împuternicirii avocațiale nr. aaaa/2016.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 11.07.2016 și înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. a/co, completată prin adresa nr. MBS2\_AIF a/co1, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dec/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. rap/14.06.2016, comunicate prin remitere sub semnătură în data de 16.06.2016, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă totală de **x lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **domnul SC**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

**I.** În baza Raportului de inspecție fiscală nr. rap/14.06.2016, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dec/2016, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei aferent perioadei 01.11.2011-31.12.2015 din tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind astfel persoană impozabilă, conform art. 127, alin (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**II.** Prin contestația formulată și înregistrată sub nr. a/co domnul SC solicită anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată a TVA în sumă de x lei, pentru tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În susținerea contestației contestatarul aduce următoarele argumente:

1. - s-a reținut și s-a valorificat greșit calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a acestuia;

- s-a constatat eronat că în perioada 2011-2015 a efectuat un număr de 21 tranzacții pentru a dovedi caracterul de continuitate, întrucât în anul 2014 și 2015 nu a efectuat nicio tranzacție;

- vânzarea izolată a doar două parcele de teren nu poate fi considerată ca o activitate desfășurată cu caracter de continuitate;

- consideră că trebuie reevaluată calitatea acestuia ca plătitor de taxă pe valoare adăugată pentru toate tranzacțiile având ca obiect construcțiile noi realizate prin mansardarea scărilor 2,3 și 5 ale imobilului din str.MVnr. 13, bl. 19, în raport cu circumstanțele care descriu în mod corect și complet împrejurările ce au făcut obiectul controlului;

- precizează că tranzacțiile au fost fragmentate în mod artificial pentru a crea aparența unor venituri obținute cu caracter de continuitate;
- prin convențiile autentificate, respectiv din autorizațiile de construire emise de Primăria sector 2, societatea CC SRL, iar ulterior contestatarul au dobândit drepturi asupra unui număr de trei mansarde, iar aceste mansarde au făcut ulterior obiectul unor tranzacții de vânzare-cumpărare;
- trebuie reținut faptul că parte din bunurile tranzacționate au fost deținute în coproprietate, iar nu de o manieră independentă, veniturile fiind obținute cu caracter excepțional doar în decursul câtorva luni calendaristice;
- în decursul anului 2011 au fost obținute venituri din vânzarea mansardei aferentă scării 2 a imobilului din str.MVnr. 13, bL. 19 în decursul a 4 luni;
- 2. - baza de impozitare stabilită prin actul contestat este una greșită, deoarece a fost inclusă valoarea unor terenuri care la data înstrăinării nu aveau regim constructibil;
- contractele nr. aa/2013 și nr. ab/2013 conțin mențiuni cu privire la obiectul vânzării, cu privire la înstrăinarea unor terenuri arabile și respectiv situate în extravilan care în esența lor sunt terenuri neconstruibile;
- a fost încălcat art. 6 și art. 7 din Legea nr. 207/2015, cu privire la terenul ce a făcut obiectul contractului aa/2013 nu s-a solicitat niciun fel de relații organelor în măsură să confirme existența sau inexistența autorizației de construire;
- referitor la contractul nr. ab/2013, informațiile furnizate de Primăria A sunt raportate la momentul prezent și nu la momentul realizării tranzacției;
- 3. - obligațiile menționate în sarcina contestatorului au un cunatum greșit, fiind stabilite prin raportare la o taxă calculată într-un alt procent decât cel prevăzut de lege;
- toate contractele de vânzare-cumpărare încheiate în decursul anilor 2011 și 2012 au avut ca obiect locuințe cu suprafețe mai mici de 120 mp și cu valori mai mici de 380.000 lei;
- consideră că nu trebuia să solicite declarația prevăzută la art. 23 alin (10) din HG 44/2004 atâta timp cât nu a considerat că desfășoară o activitate economică generatoare de obligații fiscale și nici nu era înregistrat în scopuri de TVA;
- 4. - prin decizia de impunere contestată a fost stabilită greșit baza de impozitare și cuantumul taxei pe valoare adăugată, ignorând costurile realizării imobilelor ce au făcut obiectul tranzacțiilor verificate;
- organul fiscal era obligat să estimeze costurile care au condus la edificarea imobilelor vândute pentru a determina în mod corect atât baza generală de impozitare cât și valoarea TVA cu drept de deducere.

Astfel, contestatarul solicită anularea Raportului de Inspecție Fiscală nr. rap/14.06.2016 și a Deciziei de impunere nr. dec/2016 reprezentând diferența de TVA colectată.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

***Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate in perioada 2011-2015, constand in vanzari de constructii si terenuri intravilane, persoana fizica SC avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA si de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidenta si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.***

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. rap/14.06.2016, organele fiscale din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au verificat persoana fizică SC pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2011-2015 și au constatat că a efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

- în anul 2011 a efectuat 6 tranzacții având ca obiect construcții noi;
- în anul 2012 a efectuat 12 tranzacții având ca obiect construcții noi;
- în anul 2013 a efectuat 3 tranzacții având ca obiect terenuri;
- în anul 2014 nu s-a efectuat nicio tranzacție;
- în anul 2015 nu s-a efectuat nicio tranzacție.

Din verificarea contractelor de vânzare-cumpărare prezentate și a Declarației informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), rezultă că în perioada 01.01.2011-31.12.2015 au fost efectuate tranzacții imobiliare cu apartamente noi și terenuri, astfel:

1) conform Autorizației de construire nr. 166/16B/08.04.2011, Primăria sector 2 a autorizat SC CC SRL pentru executarea lucrărilor de construire privind mansardarea și reabilitarea termică a **scării 2** aferentă blocului 19 din str.MVnr. 13, conform contractului de cesiune de drepturi autentificat sub nr. 4051/14.07.2011 în care societatea cedează toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizația de construire privind lucrările de extindere prin mansardare și a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 53758/19.08.2011 s-au realizat următoarele tranzacții:

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5642/19.09.2011 prin care contestatarul vinde lui L și LA apartamentul M2, apartament duplex, cu suprafața utilă de 79,66mp, la un preț de a euro ( a1 lei) intabulat în cartea funciară nr. rrrr cu nr. cadastral r1/2;5;2;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5938/29.09.2011 prin care contestatarul vinde lui M apartamentul M4, apartament duplex, cu suprafața utilă de 63,27mp, la un preț de s euro ( s1 lei) intabulat în cartea funciară nr. eeee cu nr. cadastral r1/2;5;4;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 5977/30.09.2011 prin care contestatarul vinde lui P și PA apartamentul M1, apartament duplex, cu suprafața utilă de 62,16mp, la un preț de d euro ( d1 lei) intabulat în cartea funciară nr. tttt cu nr. cadastral r1/2;5;1;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 6383/18.10.2011 prin care contestatarul vinde lui C și CI apartamentul M5, apartament duplex, cu suprafața utilă de 95,95mp, la un preț de p euro ( p1 lei) intabulat în cartea funciară nr. rrrr cu nr. cadastral r1/2;5;5;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 6726/28.10.2011 prin care contestatarul vinde lui S și SA apartamentul M3, apartament duplex, cu suprafața utilă de 62,98mp, la un preț de l euro ( l1 lei) intabulat în cartea funciară nr. mmmm cu nr. cadastral r1/2;5;3;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 7554/07.12.2011 prin care contestatarul vinde lui CN apartamentul M6, apartament duplex, cu suprafața utilă de 62,09mp, la un preț de j euro ( j1 lei) intabulat în cartea funciară nr. nnnn cu nr. cadastral r1/2;5;6.

2) conform Autorizației de construire nr. a/aB/18.10.2011, Primăria sector 2 a autorizat SC CC SRL pentru executarea lucrărilor de construire privind mansardarea și reabilitarea termică a **scării 3** aferentă blocului 19 din str.MVnr. 13, conform contractului de cesiune de drepturi autentificat sub nr. ggg/30.09.2011 în care societatea cedează lui SC și DM în cote indivize de 1/2 (jumătate) toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizația de construire privind lucrările de extindere prin mansardare a scării 3 și a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 41639/05.06.2012 s-au realizat următoarele tranzacții:

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 4181/27.08.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui SV apartamentul M3, apartament duplex, cu suprafața utilă de

64,39mp, la un preț de h euro ( h1 lei) intabulat în cartea funciară nr. bbbb cu nr. cadastral bbbb;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 508/27.09.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui V Irina apartamentul M5, apartament duplex, cu suprafața utilă de 82,29mp, la un preț de c euro ( c1 lei) intabulat în cartea funciară nr. cccc cu nr. cadastral cccc;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 509/27.08.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui D și DA apartamentul M6, apartament duplex, cu suprafața utilă de 64,60mp, la un preț de c euro ( c1 lei) intabulat în cartea funciară nr. xxxx cu nr. cadastral xxxx;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 572/25.10.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui CA apartamentul M4, apartament duplex, cu suprafața utilă de 63,77mp, la un preț de z euro ( z lei) intabulat în cartea funciară nr. qqqq cu nr. cadastral qqqq;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 601/05.11.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui OC apartamentul M2, apartament duplex, cu suprafața utilă de 81,96mp, la un preț de g euro ( g1 lei) intabulat în cartea funciară nr. hhhh cu nr. cadastral hhhh;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 718/18.12.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui NC și NG apartamentul M1, apartament duplex, cu suprafața utilă de 63,31mp, la un preț de i euro ( i1 lei) intabulat în cartea funciară nr. uuuu cu nr. cadastral uuuu.

3) conform Autorizației de construire nr. t/tB/02.06.2011, Primăria sector 2 a autorizat SC CC SRL pentru executarea lucrărilor de construire privind mansardarea și reabilitarea termică a **scării 5** aferentă blocului 19 din str.MVnr. 13, conform contractului de cesiune de drepturi autentificat sub nr. 5981/30.09.2011 în care societatea cedează lui SC și DMJ în cote indivize de 1/2 (jumătate) toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizația de construire privind lucrările de extindere prin mansardare a scării 5 și a procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 69378/17.10.2011 s-au realizat următoarele tranzacții:

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 148/22.03.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui T și TA apartamentul M6, apartament duplex, cu suprafața utilă de 56,04mp, la un preț de w euro ( w1 lei) intabulat în cartea funciară nr. ssss cu nr. cadastral ssss;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1472/26.03.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui I apartamentul M1, apartament duplex, cu suprafața utilă de 76,44mp, la un preț de s euro ( s1 lei) intabulat în cartea funciară nr. yyyy cu nr. cadastral yyyy;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 2383/17.05.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui Z și ZA apartamentul M4, apartament duplex, cu suprafața utilă de 59,24mp, la un preț de b euro ( b1 lei) intabulat în cartea funciară nr. tttt cu nr. cadastral tttt;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 2635/30.05.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui D apartamentul M5, apartament duplex, cu suprafața utilă de 48,88mp, la un preț de t euro ( t1 lei) intabulat în cartea funciară nr. kkkk cu nr. cadastral kkkk;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 2746/06.06.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui S apartamentul M2, apartament duplex, cu suprafața utilă de 61,78mp, la un preț de h euro ( h1 lei) intabulat în cartea funciară nr. hhhh cu nr. cadastral hhhh;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 2841/12.06.2012 prin care SC, DMJ și DS vînd lui SA apartamentul M3, apartament duplex, cu suprafața utilă de 65,71mp, la un preț de u euro ( u1 lei) intabulat în cartea funciară nr. rrrr cu nr. cadastral rrrr.

4) terenul arabil în suprafață de 1.000 mp situat în orașul A nr. 1021, județul Sibiu, vândut în baza contractului de vânzare cumpărare nr. ab/2013 lui B la prețul de a euro ( a lei), intabulat în cartea funciară nr. aaa, nr. cadastral aaa/1.

5) terenul în suprafață de 11.000 mp situat în extravilanul satului T, jud. Bihor și terenul în suprafață de 1.000 mp situat în intravilanul satului T, jud. Bihor vândute prin contractul de vânzare cumpărare nr. aaa/01.08.2013 lui B la prețul de a lei intabulat în cartea funciară nr. bbbb D.

6) terenul arabil în suprafață de 1.683 mp situat în intravilanul comunei S, sat S, jud. Bihor vândut de contestatar prin contractul de vânzare cumpărare nr. aa/2013 lui B la prețul de a lei înscris în cartea funciară nr. aaa, nr. Cadastral aaaa.

Prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că domnul SC a efectuat tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind astfel persoană impozabilă, conform art. 127 alin (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011.

Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 01.01.2011-31.12.2015 de domnul SC, în calitate de vânzător, s-a constatat faptul că, la data de 31.07.2011 contribuabilul a încasat avansuri în sumă totală de a lei, astfel încât s-a depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art. 152, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, în vigoare în anul 2011, motiv pentru care contestatarul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul competent, până la data de 10.08.2011 conform art. 152, alin (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

Administrația sector 2 a Finanțelor Publice au emis în baza raportului de inspecție fiscală decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. dec/2016, prin care s-au stabilit în sarcina contestatorului TVA datorat în sumă de x lei.

Contestatorul susține că s-a reținut greșit calitatea lui de plătitor de TVA, ca s-a considerat eronat că terenurile vândute au fost în regim constructibil, faptul că s-a aplicat o altă cotă de TVA și faptul că nu s-a luat în considerare costul realizării imobilelor care au făcut obiectul tranzacțiilor efectuate.

**În drept**, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care indeplinesc 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 plata;*

*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)".***

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

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) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși 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 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2011:

"Art. 127. - (1) **Este considerată persoana 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) **In 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 mai sus citate, 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) **In 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 ca activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]**".

Ulterior, pct. 3 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 a fost modificat după cum urmează:

„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 Tien, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).**

(2) **În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite 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, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal*".

**Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.**

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în 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.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definiția termenilor comuni în înțelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

*"(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: [...]*

**20. persoana - orice persoană fizică sau juridică.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată "**persoana**" ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal "**orice persoană fizică sau juridică**".

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoana impozabilă, persoana neimpozabilă și persoana juridică neimpozabilă.

La art.125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizează:

*"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

**18. persoana impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, institutia publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică; [...]**

**20. persoana neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoana impozabilă;**

**21. persoana juridică reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă."**

În situația în care persoana fizică este considerată persoana impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin. (1) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 și art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art.152. - (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 livrarilor 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. [...]**

**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".**

*"Art. 153 - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]*

**b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon; [...].**

**(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să 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), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu."**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro (119.000 lei), regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 2011:

**"62. (2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

**a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]"**

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 24% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

**„(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”**

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”**

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, după cum urmează:

**„Art. 141. – (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]"**

**f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil [...]"**

Prin urmare, se reține că după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri constructibile și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic **operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, altele decât cele**

**utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.** Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală nr. rap/14.06.2016 și din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că:

- în anul 2011 a efectuat 6 tranzacții imobiliare care au avut ca obiect construcții noi (apartamente) pentru care a încasat venituri din transferul proprietăților imobiliare în valoare totală de a lei din care suma de c lei obținută între 01.09.2011-31.12.2011, când trebuia să devină plătitor de TVA;

- în anul 2012 domnul SC, împreună cu doamna DMJ și DS, a efectuat 12 tranzacții imobiliare, care au ca obiect construcții noi (apartamente). Între cele trei persoane participante nu există un contract de asociere sau participațiune din care să rezulte cota de participare a celor trei vânzători, astfel că organul fiscal a considerat că în baza contractelor de cesiune drepturi autentificate sub nr. d/30.09.2011 și d1/30.09.2011, cota de participare este de ½ pentru SC și ½ pentru DM. Pentru cele 12 tranzacții imobiliare contestatarul a realizat operațiuni impozabile în valoare de d lei;

- în anul 2013 a efectuat 3 tranzacții imobiliare care au avut ca obiect terenuri pentru care a realizat operațiuni impozabile în valoare de d1 lei.

**Întrucât domnul SC, în 2011 a construit prin mansardarea și reabilitarea termică a 3 (trei) scări a imobilului Bl. 19, str.MVnr. 13, apartamentele duplex fiind vandute în perioada 2011-2012, construcție ce nu poate avea ca scop inițial decât vânzarea apartamentelor și nu uzul personal, se reține că operațiunile realizate de contestatar, reprezintă operațiuni cu caracter economic, pentru care persoana avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA, după depășirea plafonului de scutire de 119.000 lei.**

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

A - Referitor la calitatea de persoană impozabilă și la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a construcțiilor noi:

Din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale. Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabil (vânzarea de construcții și terenuri intravilane), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează operațiuni impozabile.

Motivata contestatarului potrivit căreia tranzacțiile imobiliare efectuate în anii 2011-2012 nu pot fi luate în considerare la stabilirea caracterului de continuitate al veniturilor obținute întrucât au fost realizate în decursul câtorva luni calendaristice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că stabilirea caracterului continuu nu este relevant numărul lunilor în care au fost încasate venituri.

În cazul construirii de bunuri imobile în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care contribuabilul intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția se apreciază prin faptul că încep să fie angajate costuri și să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea este considerată continuă în momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau a părților din bunul imobil construit.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoană impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

În ceea ce privește definirea noțiunilor de activitate economică și persoane impozabile, în cuprinsul normelor date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regăsesc în plus față de reglementările existente și elemente directoare care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operațiunilor privind tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA.

De altfel, prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

*"Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.(....)*

*Dacă, de exemplu o persoană fizică, construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se considera a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă. (...)*

*In general, **dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.**"*

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, în anul 2011, persoana fizică SC, a solicitat autorizația de construire nr. 166/16B/08.04.2011, nr. 91/85b/18.10.2011 și nr. 322/33B/02.06.2011 pentru executare lucrări de construire mansardare și reabilitare termică, emisă de Primăria sector 2, ceea ce conduce la concluzia că domnul SC are intenția de a desfășura activități economice în scopul obținerii de venituri.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică SC are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2011, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile, rezultă că operațiunile efectuate de către contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „**activitatea economica se considera ca fiind începută din momentul în care o persoana intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată 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**” și analizând operațiunile efectuate în anii 2010-2011 de către contestatar, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică SC, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

B - Referitor la baza de impozitare aferentă terenurilor care la data înstrăinării nu aveau regim constructibil

Potrivit art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, după cum urmează:

"Art. 141. – (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei parti a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricarui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil [...]**

In sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. **teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare; [...]**

Prin urmare, se reține că după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri constructibile și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține ca o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic **operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.** Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Având în vedere că încadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptării de la scutire în materie de TVA face trimitere la "legislația în materie", în speță sunt incidente și prevederile Legii nr. 50/1991 privind **autorizarea executării lucrărilor de construcții**, republicată, cu modificările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, potrivit cărora:

Legea nr. 50/1991

"Art. 2. - **Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza caruia este permisă executarea lucrărilor de construcții**

corespunzator masurilor prevazute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor".

"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritatile prevazute la art. 4, in conformitate cu prevederile planurilor urbanistice si ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, dupa caz, avizate si aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii si stabilesc cerintele urbanistice care urmeaza sa fie indeplinite in functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzand avizele si acordurile legale, necesare in vederea autorizarii.**

(5) **Certificatul de urbanism nu confera dreptul de a executa lucrari de constructii".**

"Art. 23. - (1) **Intravilanul localitatilor se stabileste prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.**

(2) **Ulterior aprobarii Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse in intravilanul localitatilor si unele terenuri din extravilan, numai in conditii temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.**

(3) **Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii".**

"Anexa nr. 2 - Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii

• **Intravilanul localitatii**

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntru caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii".**

Faptul că terenurile aveau categoria de folosință "arabil" și se aflau în circuitul agricol nu înseamnă că ele nu puteau fi destinate construirii, dovadă fiind art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, care prevede expresis verbis **"terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol"**.

În speță, în raport de argumentele aduse de contribuabilul SC prin contestația formulată se rețin următoarele:

În sfera de aplicare a TVA intră toate operațiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) conditii cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal (adica operațiunile sunt impozabile), și anume:

- operațiunile să constituie ori să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, acționând ca atare;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice stabilite de lege.

Ultimele două condiții de interes în speță se referă la persoanele impozabile și la activitatea economică, noțiunea de persoană impozabilă fiind definită în raport cu cea de activitate economică, după cum reiese din prevederile art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Codul fiscal, anterior citate.

Astfel, definiția noțiunii de activitate economică de la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, care transpune art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE cuprinde activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive,

agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana impozabilă fiind cea care exercită asemenea activități într-o manieră independentă și indiferent de loc ori de scopul ori rezultatul unei asemenea activități.

Așa cum s-a reținut și în jurisprudența CJUE, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu constituie activitate economică în sensul exploatării unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, adică de permanentă.

Pe de altă parte, în cazul în care un stat membru transpune în legislația internă abilitarea prevăzută de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE, livrarea de terenuri construite este supusă TVA independent de caracterul permanent al operațiunii ori de aspectul dacă persoana care a efectuat livrarea exercită o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care această operațiune nu constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său (pct. 35 din Hotărârea din Cauza Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10). **Netranspunerea** acestei abilități face ca **operațiunea să fie examinată în temeiul art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE** (pct. 42 din aceeași hotărâre), respectiv în temeiul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, *prima facie*, în cazul tranzacțiilor imobiliare cu terenuri construite *nu sunt determinate nici numărul de tranzacții, nici caracterul permanent ori ocazional al acestora, nici dacă este vorba de o administrare în sensul exploatării bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, ci dacă operațiunile respective se circumscriu unei activități economice desfășurate de o persoană care acționează în mod independent*. Din acest motiv nu are relevanță faptul că art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a fost ori nu a fost transpus în Codul fiscal începând cu anul 2010 întrucât aceste prevederi se referă doar la situațiile în care livrările de terenuri construite au caracter ocazional.

Astfel, pentru a determina dacă o persoană fizică desfășoară o activitate economică, numărul și mărimea vânzărilor ori parcelarea terenului în loturi în vederea unui preț total mai mare nu sunt determinante în sine, în condițiile în care acestea ar reprezenta o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titulari ori s-ar putea înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate. În schimb, **în situația în care persoana fizică ia măsuri active de comercializare a terenurilor, inclusiv prin realizarea unor lucrări de viabilizare a terenurilor, se apreciază ca activitatea persoanei fizice este o activitate economică supusă TVA-ului** (pct. 46 coroborat cu pct. 37-41 din Hotărârea din Cauza Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10).

În cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. aa/2013 este stipulat că „*odată cu vânzarea terenului mai sus menționat, se transmit și toate drepturile și obligațiile, avize, proiecte, etc. ce decurg din autorizația de construire nr. 162/24.04.2013*”

În ceea ce privește afirmația contribuabilului potrivit căreia „*transmiterea drepturilor care rezultă dintr-o ipotetică autorizație de construire*” este „*rezultatul unei evidente erori materiale, în contextul în care o astfel de autorizație nici nu exista la momentul tranzacționării și nici nu putea să existe*” facem precizarea că organele de inspecție fiscală sau de soluționare nu au calitatea de a interveni în cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare încheiat între părți. Mai mult, contractul este semnat de ambele părți, autentificat, astfel, contestatarul, în calitate de vânzător, **avea obligația să se asigure în momentul încheierii contractului că acesta conține toate informațiile corecte**.

Referitor la contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ab/2013, se reține că prin adresa transmisă de Primăria orașului A au fost solicitate informații referitoare la

regimul economic al terenului la momentul vânzării sale de către proprietar. Ca răspuns Primăria orașului A precizează că terenul este intravilan.

Prin urmare, *simplul fapt că terenul figura în evidențele primăriei drept teren intravilan nu denotă că terenul nu era construibil* întrucât regimul economic al acestuia fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operațiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecință a stabilirii regimului constructibil atribuit terenului și nu o precondiție pentru stabilirea unui asemenea regim.**

Ca atare, susținerea contestatorului în sensul că terenul este arabil indiferent că se află în intravilan sau extravilan, nu este prin esența sa construibil, caracterul fiind dobândit numai după schimbarea legală a destinației, nu poate fi susținută favorabil având în vedere că prin Legea nr. 242/2009 a fost aprobată și completată O.G. nr. 27/2008 în sensul că pentru terenurile trecute în intravilan pe baza Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol (art. 31<sup>1</sup> alin. (5) din Legea nr. 350/2001), iar din dezbaterile parlamentare a proiectului de lege din Senat (L447/2008) rezultă că modificarea adusă a avut în vedere tocmai faptul că terenurile din intravilan sunt constructibile prin natura amplasării lor, cu excepția zonelor speciale pentru care există interdicții temporare sau definitive de construire.

Deși în contestație contribuabilul susține că terenurile înstrăinate nu se încadrează în categoria intravilan constructibil, contribuabilul nu depune documente care să susțină cele afirmate și să combată constatările organelor fiscale.

Ca atare, domnul SC avea obligația aplicării regimului de taxare și colectare TVA pentru operațiunea de livrare a terenului în cauză, chiar dacă acesta era **încadrat în categoria de folosință intravilan arabil.**

Pentru cele reținute în precedent urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația contribuabilului SC pentru TVA stabilită suplimentar aferentă tranzacțiilor imobiliare în suma de 39.141 lei.

#### C. - Referitor la cota de TVA stabilită de organele fiscale

Conform dispozițiilor art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin. 7 - 10 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

*Codul fiscal:*

**“Art. 140 - (2<sup>1</sup>) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:**

***(...) c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul***

imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau **familie** poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul **famiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.** (...)"

#### Norme metodologice

**"23. (1)** Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

**(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24 x 100/124 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa.** De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

**(7)** Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

**(8)** În aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

**(9)** În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

**(10)** În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere**, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

**(11)** Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că **la momentul livrării** vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive

obiective, **la livrarea bunului imobil** se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

**(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.**

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că TVA în cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția ca înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumpărătorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, o (cate o) declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că soțul sau soția nu a deținut și nici nu deține, fiecare sau împreună, nicio alta locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. rap/14.06.2016, în baza caruia AS2FP a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dec/2016 contribuabilul avea obligația de a colecta TVA de 24%, întrucât nu a fost prezentată declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului la data autentificării din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 140, alin (2<sup>1</sup>), lit c), pct. 1 și 2. Din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Astfel, aplicarea cotei redusă de TVA de 5% este o facilitate fiscală ce se aplică în situația în care „cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil”, **o declarație pe propria răspundere** privind îndeplinirea condiției prevăzute la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct 2 din Codul fiscal, dispoziție legală care stipulează **un termen bine definit în ceea ce privește îndeplinirea condiției.**

**D - Referitor la faptul că organele fiscale au ignorat costurile realizării imobilelor ce au făcut obiectul tranzacțiilor verificate**

Conform dispozițiilor art. 146 alin. (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Având în vedere cele prezentate, dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferent locuințelor vândute este condiționat de prezentarea de documente justificative (facturi).

Prin referatul cauzei, organul fiscal menționează că în răspunsul la solicitarea de informații înregistrat la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice nr. MBS2\_REG aaaa/10.02.2016 contribuabilul precizează „referitor la documentele de achiziție a

*bunurilor și serviciilor destinate realizării imobilelor vândute, arătăm că acestea nu au putut fi identificate... Întrucât imobilele s-au realizat în integralitate în regie proprie.”*

Prin contestația formulată contribuabilul se consideră „persoană parțial impozabilă” conform art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fără a preciza care este activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, și fără a prezenta dovezi pe care să se bazeze contestația.

În cauză sunt aplicabile și prevederile art.73 alin.(1) coroborate cu art. 269 alin (1) și art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*“Art. 73 - (1) (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal..”*

*“Art. 269 - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;(...).”*

*“Art. 276-(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**”*

Întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul consacrat de art.1169 din Codul Civil, articol în vigoare, în conformitate cu prevederile art.230 din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”.

Astfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Ținând cont că domnul SC nu face dovada, cu documente justificative, care să combată cele constatate de organul fiscal al actului emitent, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de x lei reprezentând TVA stabilit suplimentar.

În consecință, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul SC, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală nr. dec/2016, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125<sup>1</sup> alin. (1), art. 126 alin. (1), art. 127, art. 140, art. 141, art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2007, și pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în baza art. 73, art. 276, art. 279 și art. 280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

Respingerea contestației formulate de domnul **SC** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. dec/2016 emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **x lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.