



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 344 / .2011
privind soluționarea contestației depusă de
.X.,
din localitatea .X., județul .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
cu nr. .X.1/01.10.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./28.09.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/01.10.2010, asupra contestației formulată de persoana fizică .X., domiciliată în .X., Intr. X nr.X, ap.X, județul .X., cod numeric personal X, având cod de înregistrare fiscală RO X prin Cabinet individual de avocat .X., cu sediul în .X., strada .X. nr.X, ap.X, județul .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.03.2010, întocmită de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./30.03.2010.

Contestația are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **X lei** și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Totodată, persoana fizică .X. contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.03.2010.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X./30.03.2010, respectiv 28.04.2010, potrivit mențiunii olografe de pe adresa nr..X./30.03.2010 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus, acesteia și de data depunerii

contestației la Direcția generală a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, respectiv 19.05.2010 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică .X. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..X./30.03.2010, motivând următoarele:

1. Aplicarea normelor legale invocate de organele de inspecție fiscală nu este clară în cazul persoanelor fizice.

2. În Codul fiscal veniturile din transferul proprietăților imobiliare ale persoanelor fizice nu sunt tratate în cadrul veniturilor din activități independente, care în general presupun înregistrarea fiscală a persoanei respective și ținerea evidențelor contabile în partidă simplă (art.48 Cod fiscal), ci sunt tratate distinct, în sensul că persoana fizică ce vinde proprietăți imobiliare nu trebuie să se înregistreze fiscal, ci impozitul se calculează și se reține de către notarul care încheie actul de transfer (art.77 ind.1 Cod fiscal) și tot notarul este cel care întocmește și depune la organele fiscale declarația de impozit aferentă (art.77 ind.3 Cod fiscal). Astfel, Codul fiscal nu tratează persoanele fizice care înstrăinează imobile din patrimoniu propriu ca agenți economici.

3. Persoana fizică .X. consideră că nu a desfășurat o activitate economică în nici una din accepțiunile art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

De asemenea, persoana fizică .X. combate organele de inspecție fiscală cu privire la vânzarea de bunuri imobile, respectiv dacă aceasta constituie „activitate de exploatare” a bunurilor imobile, susținând că noțiunea de „exploatare” a bunurilor imobile nu include noțiunea de vânzare, în Codul fiscal, cu ajutorul noțiunii de vânzare fiind definită noțiunea de transfer la art.7 pct.32.

În situația în care legiuitorul ar fi dorit la momentul adoptării și modificării Codului fiscal să circumscrie sferii de aplicare a taxei pe

valoarea adăugată și vânzările de bunuri imobile ar fi dispus acest lucru în mod expres.

Persoana fizică .X. consideră că în prezenta situație nu sunt îndeplinite în mod cumulativ toate condițiile prevăzute în mod expres și imperativ de prevederile art.126 din Codul fiscal.

Persoana fizică .X. menționează că, prin adresa nr..X./31.08.2007, Ministerul finanțelor precizează că „livrările de terenuri construibile efectuate de către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA sunt operațiuni taxabile, cu excepția situației în care au fost achiziționate de la persoane fizice sau de la alte persoane care nu aveau obligația să aplice taxa pe valoarea adăugată pentru livrarea respectivă.”

Persoana fizică .X. precizează în continuare faptul că legislația în vigoare nu definește noțiunea de teren construibil, dar coroborând reglementările din domeniul urbanismului și amenajării teritoriului și autorizării executării construcțiilor se concluzionează de către instituțiile abilitate, astfel:

a) Consiliul Județean .X. – prin PUZ se stabilește POT (procent de ocupare a terenului cu construcții), iar procentul astfel stabilit reprezintă în fapt și drept teren construibil;

b) Primăria com. .X. – precizează prin adresa nr..X./20.11.2009 că doar pentru o parcelă s-a emis autorizație de construcție astfel că persoana fizică .X. concluzionează că celelalte parcele nu se pot considera teren construibil sub nici o formă;

c) Comuna X, prin adresa nr..X./25.11.2009 precizează că asupra unor parcele nu s-au eliberat autorizații de construire;

d) Primăria Municipiului .X., prin adresa nr.RU 2009-.X./21.12.2009 precizează „terenul construibil reprezintă terenul care îndeplinește toate condițiile legale și urbanistice necesare emiterii autorizației de construire” și că , în conformitate cu art.6 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.50/1991, prin Certificatul de Urbanism se stabilește în concret regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării.

Persoana fizică .X. susține că principala și singura condiție instituită de legiuitorul fiscal pentru ca un teren să fie construibil este ca pe acesta să se poată executa construcții, concluzia sa fiind că terenul dobândește caracterul juridic de teren construibil din punct de vedere fiscal din momentul emiterii autorizației de construire cu privire la acesta.

De asemenea, persoana fizică precizează că, la data tranzacționării terenurilor, nici o parcelă nu dispunea de autorizație de construire, astfel că, pe cale de consecință nu se datorează TVA.

Din totalul terenurilor înstrăinate în cursul anului 2009, doar pentru trei imobile există la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare autorizație de construire, respectiv terenurile ce au făcut obiectul contractelor nr.X/02.11.2009, nr.X/02.11.2009 și nr.X/24.11.2009.

Persoana fizică .X. consideră că doar pentru veniturile realizate din vânzarea acestor imobile se poate proceda la aplicarea taxei pe valoarea adăugată în situația în care se face dovada calității sale de comerciant.

De asemenea, persoana fizică .X. consideră că întrucât contractul este legea părților, odată stabilit prețul, acesta nu mai poate fi modificat de terți. Astfel, contractele de vânzare-cumpărare a terenurilor includ condiții și termene ferme de plată a prețului, ca preț final, fără nici o altă trimitere. La rândul lor, cumpărătorii, persoane fizice, au manifestat acordul lor ferm privind prețul, astfel că sunt aplicabile prevederile legale privind procedeele sutei mărite pentru determinarea sumei taxei întrucât prețul include și taxa, în caz contrar fiind necesară chemarea în garanție a cumpărătorilor și obligarea acestora la plata sumelor calculate ca fiind TVA. Astfel, în cazul tranzacțiilor imobiliare în care cumpărătorii sunt persoane fizice și aceștia au agreeat cu vânzătorii valoarea prețului final, rezultă că TVA este inclusă în acest preț. De altfel, persoana fizică .X. precizează că alte instituții ale finanțelor publice au aplicat acest principiu și au procedat la calculul TVA datorat ca fiind parte a prețului pentru acel teren, spre exemplu fiind Decizia de impunere nr..X./28.04.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.04.2010 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X..

Totodată, persoana fizică .X. consideră că datorează TVA de la data de 26.03.2010, dată când organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr..X. înregistrarea sa din oficiu ca plătitor de TVA.

De asemenea, persoana fizică .X. consideră că, în aceste condiții, se impune anularea plății tuturor majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.03.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de

inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Pentru determinarea stării de fapt fiscale cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică .X., organele de inspecție fiscală au avut în vedere contracte de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de acesta și menționate în Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de către notarii publici în perioada 2005-2009.

Astfel, din contractele de vânzare-cumpărare a rezultat că în perioada 31.08.2005 – 31.12.2009 persoana fizică .X. a realizat tranzacții cu bunuri imobile, respectiv 132 imobile tranzacționate, după cum urmează:

- în anul 2005 au fost realizate 22 tranzacții în valoare totală de .X. lei;
- în anul 2006 au fost realizate 20 tranzacții în valoare totală de .X. lei;
- în anul 2007 au fost realizate 28 tranzacții în valoare totală de .X. lei;
- în anul 2008 au fost realizate 42 tranzacții în valoare totală de .X. lei;
- în anul 2009 au fost realizate 20 tranzacții în valoare totală de .X. lei.

În anul fiscal 2005

Din contractele de vânzare-cumpărare verificate, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a depășit plafonul de scutire la data de 31.12.2005, prin încheierea în perioada 31.08.2005 – 31.12.2005, a unui număr de 22 de contracte de vânzare/cumpărare, în valoare totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea prevederilor legale în perioada în care persoana fizică .X. a fost în regimul special de scutire, constatând faptul că la data de 31.12.2005 a realizat o cifră de afaceri în sumă de .X. lei, superioară plafonului de scutire, de 2 miliarde lei (X RON) prevăzut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și nu a solicitat

luarea în evidență ca plătitor de TVA până la data de 10.01.2006 și nu a fost înregistrată ca și plătitor de TVA din data de 01.02.2006.

Din lista nominală a beneficiarilor de venit comunicată de A.F.P. .X. (anexa nr.1) a rezultat că în anul 2005 persoana fizică .X. a efectuat un număr de 24 tranzacții imobiliare, prima tranzacție fiind inferioară plafonului de scutire TVA.

Din analiza contractelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 persoana fizică .X. a efectuat doar 22 de tranzacții imobiliare ce intră în sfera de aplicare a TVA conform contractelor de vânzare-cumpărare nr..X./09.08.2005 și nr..X./23.09.2005, identificate în lista nominală a beneficiarului de venit (anexa nr.1) la pozițiile nr.19 și nr.20, pentru care contribuabilul a aplicat în mod corect regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art.152 din Legea nr.571/2003 cu modificările valabile la data de 31.12.2005, întrucât prima tranzacție este inferioară plafonului de scutire TVA, depășind cifra de afaceri la data de 31.12.2005.

În anul fiscal 2006

Persoana fizică .X. a întocmit un număr de 18 contracte de vânzare-cumpărare.

Din lista nominală a beneficiarilor de venit comunicată de A.F.P. .X. (anexa nr.1) a rezultat că în anul 2006 persoana fizică .X. a efectuat un număr de 20 tranzacții imobiliare, în valoare de .X. lei.

Din analiza contractelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în contractul de vânzare-cumpărare nr.X/25.05.2006, persoana fizică .X. are calitatea de mandatar a vânzătorului X, iar în contractul de vânzare-cumpărare nr..X./17.05.2006, persoana fizică .X. are calitatea de mandatar a lui X și nu de proprietar a imobilelor tranzacționate, operațiuni pentru care conform prevederilor art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică .X. nu este persoană impozabilă.

În anexa nr.7, primele două poziții, sunt reprezentate de 2 vânzări de terenuri efectuate de persoana fizică .X. către SC X SRL, cu CIF X care are calitatea de plătitor de TVA din 1996, prin contractul nr..X./11.03.2006 și SC X SRL, cu CIF ROX, care are calitatea de plătitor de TVA din 25.05.2006, prin contractul nr.X/18.10.2006. În conformitate cu prevederile art.160¹ alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate în anul 2006, pentru livrări de terenuri de orice fel se

aplică măsurile de simplificare. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art.160¹ alin.(1) din același act normativ.

Având în vedere faptul că persoana fizică .X. avea obligația să aplice regimul normal de TVA începând cu data de 01.02.2006 și să emită facturi cu taxare inversă pentru cele două livrări de terenuri, organele de inspecție fiscală au dispus printr-o dispoziție de măsuri, corectarea operațiunii și aplicarea măsurilor de simplificare prin emiterea facturilor cu taxare inversă, așa cum prevede punctul 65¹ alin.(12) din HG nr.44/2004, în vigoare la data de 31.12.2006, privind Normele de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În anul fiscal 2007, persoana fizică .X. a întocmit un număr de 28 contracte de vânzare-cumpărare, în valoare totală de .X. lei, prin care persoana impozabilă .X. vinde drepturile de proprietate asupra imobilelor prezentate în anexa nr.2b, operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA.

În anul fiscal 2008, persoana fizică .X. a întocmit un număr de 42 contracte de vânzare-cumpărare, în valoare totală de .X. lei, prezentate în anexa nr.2b, operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA.

În anul fiscal 2009, persoana fizică .X. a întocmit un număr de 20 contracte de vânzare-cumpărare, în valoare totală de .X. lei, prezentate în anexa nr.2b, operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA.

Din totalul tranzacțiilor efectuate în anul 2009, vânzarea imobilului constând în teren și casă în .X., str. X nr.X nu intră în sfera de aplicare a TVA, întrucât conform documentelor și informațiilor suplimentare furnizate organelor de inspecție fiscală imobilul respectiv a fost achiziționat în scopuri personale și tranzacționat ca și clădire veche, conform extrasului CF nr.X.

Din totalul operațiunilor cuprinse în declarațiile informative formular 208 rezultă că un număr de 7 operațiuni prezentate în anexa nr.6 au fost declarate eronat de notari în declarația informativă.

În anexa nr.7 sunt prezentate contractele de vânzare-cumpărare pentru imobilele reprezentând terenuri arabile aflate în extravilanul localităților, operațiuni scutite fără drept de deducere a TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Conform prevederilor art.91 din Legea nr.18/1991, noile construcții de orice fel se amplasează în

intravilanul localităților. Urmare a verificării operațiunilor prezentate în anexa nr.7, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că acestea nu sunt terenuri construibile amenajate sau neamenajate, fiind situate în extravilanul localităților și având categoria de folosință arabile în extravilan, astfel încât, începând cu data de 01.01.2007, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, tranzacționarea acestor terenuri este o operațiune scutită.

În anexa nr.8 „Situția terenurilor taxabile tranzacționate în perioada verificată” sunt prezentate tranzacțiile efectuate de persoana fizică .X. cu terenuri construibile, conform legislației în vigoare la data tranzacționării, respectiv terenuri aflate în intravilanul localităților, cu categoria de folosință „curți construcții”, pentru care furnizorul este obligat la plata TVA, conform art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru tranzacțiile efectuate în anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică .X. avea posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere a TVA aferentă costului de achiziție precum și transformării terenurilor tranzacționate, respectiv pentru operațiunile de unificare și dezmembrare a terenurilor și a tuturor operațiunilor efectuate până la aducerea bunurilor imobile în stadiul în care au fost tranzacționate, dacă persoana fizică .X. ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA.

Astfel pentru tranzacțiile taxabile efectuate în perioada 01.02.2006 – 31.12.2006 cu terenuri de orice fel și pentru tranzacțiile efectuate cu terenuri construibile amenajate sau neamenajate în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de X lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei de impunere stabilită conform art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ, întrucât:

1. în perioada 01.02.2006 – 31.12.2006 după depășirea plafonului de scutire TVA, conform prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică .X. a realizat activități economice constând în exploatarea bunurilor corporale din patrimoniul personal, respectiv vânzare de terenuri, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, operațiuni care nu se încadrează în operațiunile scutite de TVA fără drept de deducere prevăzute la art.141 din același act normativ cu modificările și completările aplicabile în anul 2006.

2. în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 pentru terenurile construibile tranzacționate, conform prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică .X. a realizat activități economice constând în exploatarea bunurilor corporale din patrimoniul personal (vânzare de terenuri construibile), în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, operațiuni care nu se încadrează în operațiunile scutite de TVA fără drept de deducere prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare începând cu data de 01.01.2007, întrucât persoana fizică avea posibilitatea exercitării dreptului de deducere pentru achiziția și transformarea terenurilor respective, dacă era înregistrată în scopuri de TVA.

3. în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009, pentru terenurile construibile tranzacționate, conform prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică .X. a realizat activități economice constând în exploatarea bunurilor corporale din patrimoniul personal (vânzare de terenuri construibile), în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, operațiuni care nu se încadrează în operațiunile scutite de TVA fără drept de deducere prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție au procedat la înregistrarea în scopuri de TVA, din oficiu, a persoanei impozabile .X. având cod de înregistrare fiscală RO X de la data de 01.04.2010

Pentru TVA colectată suplimentar în sumă totală de 3.873.686 lei, aferentă perioadei 01.02.2006 – 31.12.2009, conform prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, de la scadență în funcție de perioada fiscală aferentă fiecărui an și până la data de 29.03.2010.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de persoana fizică și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 31.08.2005 – 31.12.2009 constând în vânzări de terenuri și construcții, persoana fizică .X. datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 2005 - 2009 persoana fizică .X. a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a realizat în perioada 31.08.2005 – 31.12.2009 un număr de 132 tranzacții, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri, realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că persoana fizică .X. este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de aceasta, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2005, persoana fizică .X. a realizat o cifră de afaceri de X lei, astfel că a depășit plafonul de scutire în luna decembrie 2005, având obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.01.2006, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2006.

Întrucât persoana fizică .X. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./26.03.2010, au procedat la înregistrarea din oficiu a acesteia, conform art.153 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.04.2010, atribuindu-se codul de înregistrare fiscală RO X.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice TVA de plată în sumă totală de X lei reprezentând TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 25.07.2005:

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

În acest sens sunt și prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007 care precizează:

„(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);”

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată 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 sau prestarea serviciilor rezultă 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.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, 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 vigoare în perioada verificată:

„(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 explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, 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, pentru anul 2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”

iar, începând cu data de 01.01.2007:

„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.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând 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.

În același sens este și Decizia civilă nr.152/31.01.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal în dosarul nr.X/30/2010, irevocabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 25.07.2005 - 31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație[...]”

iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007

„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 25.07.2005 - 31.12.2006:

„(1)Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate

la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]”

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 25.07.2005 - 31.12.2006:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Totodată, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 25.07.2005 - 31.12.2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de

taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 25.07.2005 - 31.12.2006, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor 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 200.000 lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.”

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, ulterior înregistrării, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să**

solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

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 în perioada 2007 - 2008, potrivit pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

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

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, după 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 taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

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 data de 09.03.2009, potrivit pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

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

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, după înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Începând cu data de 01.01.2007, potrivit alin.(2) lit.f) al art.141 din Codul fiscal, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

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

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se

ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de **01.01.2008**, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% 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 căruia, în forma aplicabilă în 2006:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

iar în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare.

Din Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.03.2010 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005 - 2009 persoana fizică .X. a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a realizat în perioada 31.08.2005 – 30.12.2009 un număr de 132 tranzacții, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri, realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că persoana fizică .X. este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2005, persoana fizică .X. a realizat o cifră de afaceri de X lei, astfel că a depășit plafonul de scutire în luna decembrie 2005, având obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.01.2006, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2006.

Întrucât persoana fizică .X. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./26.03.2010, au procedat la înregistrarea din oficiu a acesteia, conform art.153 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.04.2010, atribuindu-i-se CIF RO X.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice TVA de plată în sumă totală de X lei reprezentând TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile.

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 terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2005 - 2009 de

către persoana fizică .X., respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 132 terenuri și construcții, rezultă că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică .X., 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.

Or, se reține că, persoana fizică .X., în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA la organul fiscal competent începând cu data de 10.01.2006, data depășirii plafonului de scutire de X lei fiind în luna decembrie 2005.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică .X. are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2006, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constau în vânzarea de terenuri și construcții, 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 de X lei.

Mai mult, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală, persoana fizică .X. a fost înregistrată ca plătitor de TVA din oficiu cu CIF RO X, începând cu data de 01.04.2010.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarei, TVA în sumă de X lei aferentă livrării de terenuri și construcții.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice potrivit căruia “aplicarea normelor legale în cazul persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul propriu nu este clară”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, respectiv decembrie 2003, această noțiune.

De asemenea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerile persoanei fizice potrivit cărora „*nu a desfășurat nici o activitate economică în nici una din accepțiunile definite la art.127 alin.(2) din Codul fiscal [...] vânzarea de imobile nu este definită nici de Codul Comercial ca fiind o faptă de comerț, fiind exclusă din enumerarea expresă și limitativă prevăzută de dispozițiile art.3 din Codul Comercial*”, având în vedere faptul că din punct de vedere fiscal, TVA aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale (Codul civil), drept pentru care tranzacțiile efectuate de către contribuabili (vânzările de terenuri) trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal. Se reține că, independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

“ART. 1

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Totodată, se reține că persoana fizică .X. susține că legislația în vigoare nu definește noțiunea de teren constructibil, dar coroborând reglementările din domeniul urbanismului și amenajării teritoriului și autorizării executării construcțiilor se concluzionează de către instituțiile abilitate:

a) Consiliul Județean .X. – prin PUZ se stabilește POT (procent de ocupare a terenului cu construcții), iar procentul astfel stabilit reprezintă în fapt și drept teren constructibil;

b) Primăria com. .X. – precizează prin adresa nr..X./20.11.2009 că doar pentru o parcelă s-a emis autorizație de construcție, persoana fizică .X. concluzionând că celelalte parcele nu pot fi considerate terenuri construibile sub nici o formă;

c) Comuna X, prin adresa nr..X./25.11.2009 precizează că asupra unor parcele nu s-au eliberat autorizații de construire;

d) Primăria Municipiului .X., prin adresa nr.RU 2009-.X./21.12.2009 precizează „terenul construibil reprezintă terenul care îndeplinește toate condițiile legale și urbanistice necesare emiterii autorizației de construire” și că , în conformitate cu art.6 alin.1 lit.a) și b) din Legea nr.50/1991, prin Certificatul de Urbanism se stabilește în concret regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării.

De asemenea, persoana fizică .X. susține că principala și singura condiție instituită de legiuitorul fiscal pentru ca un teren să fie construibil este ca pe acesta să se poată executa construcții, concluzia sa fiind că terenul dobândește caracterul juridic de teren construibil din punct de vedere fiscal din momentul emiterii autorizației de construire cu privire la acesta.

De asemenea, persoana fizică precizează că, la data tranzacționării terenurilor, nici o parcelă nu dispunea de autorizație de construire, astfel că, pe cale de consecință nu se datorează TVA.

Referitor la aceste argumente și coroborând prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.1 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții și art.29 alin.(4) din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din punct de vedere fiscal, încadrarea unui teren în categoria de teren construibil sau orice alt teren (agricol, forestier, livadă, pășune, etc.), nu se referă la obținerea sau nu a autorizației de construire, ci la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Astfel, având în vedere faptul că legiuitorul în definirea noțiunii de *“teren construibil”* - orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții - a ținut să utilizeze și noțiunea *“conform legislației în vigoare”*, se reține că această trimitere are în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic și tehnic, categoria de folosință a terenului, pe

care se pot executa construcții. Chiar dacă norma legală nu prevede/individualizează în mod expres documentul care atestă natura terenului, acesta este determinabil conform legislației specifice.

Astfel, potrivit prevederilor art.39 alin.(4) și alin.(6) din Ordinul nr.633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a birourilor de cadastru și publicitate imobiliară, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Mențiunile privind terenul și categoria de folosință sunt cele prevăzute în Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 744 din 21.11.2001.

[...]

(6) Cât privește categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor, acestea se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară.

Totodată, la pct.8 din Anexa 1 - “Norme tehnice pentru introducerea cadastrului general” la Ordinul Ministrului Administrației Publice nr.534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea cadastrului general, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute criteriile de clasificare și identificare a categoriilor de folosință a terenurilor și a construcțiilor. Astfel, potrivit prevederilor pct.8.1.1. și pct.8.1.2.:

“8.1.1. Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre attributele parcelei. Evidențierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte attribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât și pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategorii de folosință.

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă categoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți - construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc.

iar conform pct.9.3.2. din același act normativ:

“9.3.2. Identificarea și consemnarea categoriei de folosință se fac pentru fiecare parcelă de teren (în extravilan și intravilan), iar datele se înscriu în fișa corpului de proprietate avându-se în vedere semnificațiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosință. Codurile categoriilor de folosință se scriu și pe schițele întocmite pentru fiecare corp de proprietate.”

Prin urmare, în vederea încadrării terenurilor la momentul vânzării în categoria celor construibile sau de altă natură, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, trebuie avute în vedere documentațiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mențiunile înscrise în extrasele de carte funciară, iar informațiile conținute în aceste documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce au făcut obiectul vânzării.

Mai mult, se reține că legea fiscală, începând cu data de 22.12.2008, prevede la pct.37 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“(6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”

Astfel, potrivit art.6 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 13.02.2009:

„(1) Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.”

Începând cu data de 14.02.2009, prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile citate mai sus.

Prin urmare calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din informațiile oferite de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat prin adresa nr.X/18.08.2010, potrivit căruia:

„Începând cu data de 22.12.2008, în conformitate cu prevederile pct.37 alin.(6) din Norme, astfel cum acestea au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr.1618/2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.865/ 22.12.2008, certificatul de urbanism reprezintă documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o anumită categorie de folosință (pășune, curți-construcții s.a.), prin urmare, prezentarea acestuia la momentul vânzării este obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de T.V.A. sau taxarea, după caz.

Anterior datei de 22.12.2008, în vederea încadrării terenurilor, la momentul vânzării, în categoria celor construibile sau de altă natură, [...], **trebuiau avute în vedere documentațiile cadastrale întocmite pentru înscrierea în cartea funciară, în conformitate cu prevederile Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr.X/1996, republicată în 2006, și a altor acte normative emise în temeiul prevederilor acestei legi.**

Astfel, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de T.V.A. prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, având în vedere perioada verificată, [...] se impune a fi analizate **mențiunile înscrise în actele de vânzare-cumpărare și în extrasele de carte funciară**. [...] informațiile conținute de astfel de documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce au făcut obiectul vânzării.”

Mai mult, se reține faptul că persoana fizică .X. nu depune în susținerea contestației niciunul din documentele invocate, respectiv copii ale fișelor cadastrale solicitate la momentul vânzării terenurilor în cauză.

În ceea ce privește argumentul contestatarului potrivit căruia organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat cota standard de 19% asupra prețului declarat în contractele de vânzare-cumpărare, în

speșă aplicându-se procedeul sutei mărite, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât atâta timp cât persoana fizică .X. nu a făcut dovada că în contractele de vânzare-cumpărare este prevăzut în mod expres faptul că prețul de vânzare include și TVA, în speșă sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003, potrivit cărora: “Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii”.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011 aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1873/12.04.2011, publicat în Monitorul Oficial al României nr.278/20.04.2011, potrivit căruia: “În interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedeului sutei mărite prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația contestatarului potrivit căreia alte instituții ale finanțelor publice, respectiv Direcția generală a finanțelor publice .X., au aplicat procedeul sutei mărite, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, procedeul

sutei mărite se aplică numai în situația în care în contractele de vânzare-cumpărare este prevăzut că prețul include și taxa, ceea ce nu este cazul în speță.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ (1) 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.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia

„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 persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.03.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de X lei.

2. Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **X lei**, se reține că stabilirea în sarcina contestatarului de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge și pentru suma de **.X. lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.03.2010, Direcția generală a finanțelor publice .X., în

completarea adresei nr..X./01.10.2010 comunică Direcției generale de soluționare a contestațiilor că în ceea ce privește capătul de cerere referitor la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală menționată mai sus, acesta a fost soluționat de către organele fiscale emitente conform prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin emiterea Deciziei nr.X/13.07.2010, astfel încât solicitarea contestatarului rămâne fără obiect.

Totodată, se reține că potrivit art.209 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.5.3. din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 și pct.1 din Anexa 2 referitoare la Instrucțiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de obligații fiscale și nici la diminuarea pierderii fiscale, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală și nici nu reprezintă act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, competența revenind organelor fiscale emitente, în speță Direcției generale a finanțelor publice .X.. De altfel, organele fiscale emitente au soluționat contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./30.03.2010.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.(a) din Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.03.2010 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând: X lei;

- majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X

Sef serviciu: X
Inspector: X
Consilier juridic: X
X./24.08.2011/1 ex.