

DECIZIA nr. 249/2014  
privind solutionarea contestatiei formulata de contribuabilul  
**x**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.-M.B. sub nr. x/01.04.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre domnul x prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr.x/01.04.2014 cu privire la punerea in executare a sentintei civile nr.x/2012 a Curtii de Apel Bucuresti, ramasa irevocabila prin decizia civila nr.x/21.03.2014 pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei Sectia Contencios Administrativ si Fiscal prin care a dispus anularea Deciziei nr.x/06.02.2012 emisa de DGFP-MB si trimiterea la organul administrativ-fiscal pentru solutionarea pe fond a contestatiei formulata de domnul x cu domiciliul in Bucuresti, str. x si adresa aleasa pentru comunicarea actelor de procedura la Cabinet de avocat x.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. x/11.01.2012 il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/28.06.2010, prin care s-a stabilit TVA si accesorii aferente in suma totala de x lei.

Avand in vedere decizia civila nr. x/21.03.2014 pronuntata de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romanie, D.G.R.F.P.-M.B. prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa analizeze pe fond contestatia formulata de x impotriva Deciziei nr.x/28.06.2010 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 4.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Domnul x contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/28.06.2010 emisă de organele de inspectie fiscală ale Administratia Finantelor Publice sector 4 - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice, invocand următoarele:

- organul fiscal a apreciat ca in anul 2007 valoarea tranzactiilor cu terenuri a depasit plafonul de scutire de TVA si a stabilit obligatia de plata a TVA pentru 34 tranzactii efectuate in 2007 si 2008;

- in anii 2007 si 2008, pentru care s-au stabilit diferente de TVA si accesorii, potrivit art.141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, tranzactiile cu terenuri construibile au fost scutite de TVA si nu se incadreaza in exceptia de la scutire, respectiv pentru terenurile vandute nu a exercitat vreun drept de deducere la momentul achizitiei lor.

In situatia in care o persoana efectueaza operatiuni scutite de TVA, ea nu are obligatia inregistrarii ca platitor de TVA, motiv pentru care nu i se poate imputa neinregistrarea ca platitor.

Fata de argumentele prezentate, contestatarul concluzioneaza ca o persoana care efectueaza operatiuni scutite de TVA nu are obligatia de a se inregistra platitor de TVA si solicita admiterea contestatiei si anularea obligatiilor fiscale.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscală nr. x/28.06.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Finantelor Publice sector 4 - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2007-31.12.2008.

În această perioadă domnul **xeorghe** și x în calitate de vânzatori au realizat un număr de 39 de tranzacții în valoare totală de x lei, din care 33 de tranzacții imobiliare cu terenuri intravilane, respectiv 31 de tranzacții imobiliare taxabile în anul 2007 în valoare totală de x lei și 2 tranzacții imobiliare taxabile în anul 2008 în valoare de x lei, care reprezintă activități economice desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, desfășurate de o persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În baza art.152 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică x, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent începând cu data de 01.08.2007, data depășirii plafonului de scutire de x lei fiind în data de 08.06.2007, prin realizarea de tranzacții imobiliare cu terenuri intravilane în valoare de x lei.

Contribuabilul nu s-a înregistrat platitor de TVA începând cu data de 01.08.2007.

În perioada 01.08.2007-31.12.2007, organul fiscal a constatat că valoarea tranzacțiilor în sfera de aplicare a TVA este în suma de x lei, careia îi corespunde TVA aferent în suma de x lei.

În perioada 01.01.2008-22.02.2008, organul fiscal a constatat că valoarea tranzacțiilor în sfera de aplicare a TVA este în suma de x lei, careia îi corespunde TVA aferent în suma de x lei.

Pentru neplata TVA s-au calculat majorări de întârziere aferente pe perioada 26.10.2007-24.05.2010 în suma de x lei.

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

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei**

**Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica x datorează taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările de terenuri intravilane, în condițiile în care, pe de o parte, a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată la data de 08.06.2007, având obligația de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.08.2007, iar pe de altă parte, după această dată nu a declarat și virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** în perioada 01.08.2007-22.02.2008 persoana fizică x a efectuat vânzări de terenuri către persoane fizice și juridice în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, fără a emite facturi fiscale, fără a calcula, evidenția și vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei, pe considerentul că nu este persoană impozabilă, iar activitatea de vânzare a terenurilor nu reprezintă activitate economică desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ce intră în sfera de aplicarea taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat în perioada 04.06.2007-08.06.2007 x a încheiat 3 contracte de vânzare-cumpărare pentru terenuri intravilane (nr.x//04.06.2007, nr.x/08.06.2007 și nr.x/08.06.2007) în valoare totală de x lei și avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, conform art. 152, alin.(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât a realizat

încasări din activitatea de vânzare de terenuri intravilane, depășind astfel plafonul de scutire de x lei, conform art.152 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ.

Pentru nerespectarea acestor prevederi legale și ca urmare a faptului că acesta nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă încasărilor din vânzarea terenurilor realizate după data depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere contestată o taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată de persoana fizică x în sumă de **x lei**.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„Art. 126 **-(1)** Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

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

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„**1)** Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

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

„**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. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de

persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 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 considera a fi desfășurate o activitate economică și pe cale de consecință nu intra 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.**

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.

Potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

În conformitate cu alin.(6) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2007:

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„(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 taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

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

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

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

**b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau 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;**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 01.01.2007-31.12.2007, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și 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, 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, 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 anul 2007, legiuitorul 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 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare 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:**

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

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 platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de 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 platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

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, în forma aplicabilă în 2007 și 2008.

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 taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

In ceea ce priveste incadrarea tranzactiilor imobiliare, incepând cu 01.01.2007 art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza OUG nr.106/2007, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

**„Art.141- (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:**

(...)

**- 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.”**

Norme metodologice:

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

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.[...]”**

Potrivit prevederi 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.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, potrivit căruia:

**„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”,

iar, potrivit art.147<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Având în vedere că **orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**, respectiv înregistrată în scopuri de TVA, are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice și având în vedere faptul că persoana fizică, așa cum s-a reținut mai sus, nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, aceasta fiind *conditio sine qua non* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale acesta este decăzut din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea sa ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

În ceea ce privește obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, începând cu 01.01.2007, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare s-a modificat în sensul că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construibile. Astfel, vânzările de construcții noi sau părți ale acestora și terenurile construibile, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu mențiunea că numai în anul 2007, aceste prevederi sunt condiționate de faptul că livrările respective sunt efectuate de o persoană impozabilă care 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 de imobile.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile realizate în perioada 2007-2008 de persoana fizică sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări, inclusiv pentru anul 2007, întrucât printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabilă* în anul 2007, ca de altfel în întreaga perioadă 2007-2008, **nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** pentru achiziția, transformarea sau construirea de imobile, **nefiind înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**, prevederile referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, nu poate fi reținut argumentul contestatorului, potrivit căruia scutirea de TVA este conditionată de legiuitor de neexercitarea dreptului de deducere a taxei pentru achiziții de terenuri intravilane. Mai mult, prin invocarea inexistenței dreptului de deducere a taxei, acesta dă o interpretare diferită prevederilor legale, în fapt, în atare situație, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată fiind condiționată de valorificarea unui alt drept care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a luat naștere, urmare a nerespectării de către persoana fizică a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Domnul **x** a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane, care au un caracter de continuitate si nu intra in cadrul administrarii normale a unui patrimoniu familial, in conditiile in care asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala (pag.5) a achizitionat in comuna **x** terenuri in suprafata de **x** mp care ulterior au alipite si dezmembrate in loturi in baza actelor de dezmembrare pentru suprafata de **x** mp potrivit contractelor de vanzare-cumparare si a vandut in perioada 04.06.2007-22.02.2008, un numar de 39 terenuri intravilane cu o valoare taxabila de **x** lei (conform situatiei prezentate in anexa nr.1 la raportul de inspectie fiscala nr.x/28.06.2010), fapt pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de terenuri si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Pe cale de consecinta, contestatarul, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila la momentul depasirii plafonului de scutire de 35.000 EURO.

Din raportul de inspectie fiscala nr.x/28.06.2010, rezulta ca *persoana impozabila x* a depasit plafonul de scutire in luna iunie 2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.08.2007, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor din anul 2007, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in luna iulie 2007, obligatie neindeplinita de acesta.

Din dispozitiile legale invocate rezulta ca la stabilirea cifrei de afaceri se au in vedere atat livrarile de bunuri si prestari servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, cat si livrarile scutite cu drept de deducere, cat si cele fara drept de deducere prevazute, inclusiv cele prevazute la art.141 alin.(2), lit.f) din Codul fiscal.

Astfel, precizarile contribuabilului vizand faptul ca in anul 2007 a efectuat vanzari de terenuri ce erau operatiuni scutite, intrucat erau neconstruibile nu este intemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei. contribuabilul nefacand dovada ca terenul respectiv nu este constructibil, in conditiile in care asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei terenurile erau intravilane.

Mai mult, solicitarea acestuia ca organul fiscal sa demonstreze ca terenurile erau constructibile este neintemeiata, in conditiile in care, potrivit art.206 alin.(1) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Contestația se formulează în scris si va cuprinde: [...]

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”,

obligatia de a dovedi ii apartine acestuia in intregime.

Motivatia contestatarului vizand faptul ca terenurile instrainate nu erau constructibile sunt lipsite de relevanta, in conditiile in care Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții republicata, cu modificarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, prevede urmatoarele:

#### Legea nr. 50/1991

*"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, in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii**".

Norme metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005

**"Art. 57. - Terenuri pentru constructii**

(1) Prin imobil, in conformitate cu prevederile Legii, se intelege teren si/sau constructii.

(2) **Terenurile pentru constructii sunt cuprinse in intravilanul localitatilor si, in functie de destinatie si utilizare, pot fi:**

a) terenuri ocupate - terenurile cu constructii de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajarile aferente;

b) **terenuri libere - terenurile fara constructii, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajarile aferente;**

c) **terenuri aparent libere - terenurile fara cladiri, asigurand functiuni urbane de interes public stabilite si executate in baza prevederilor documentatiilor urbanistice legal aprobate (spatiile verzi si de protectie, locuri de joaca pentru copii, trasee ale retelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protectie aferente -, rezerve pentru largirea ori modernizarea cailor de comunicatie etc.)**".

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit faptul ca la calculul cifrei de afaceri se au in vedere toate tranzactiile cu terenuri, fie ca sunt construibile sau neconstruibile.

Astfel, avand in vedere prevederile legale menționate, faptul ca domnul x nu a determinat momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv momentul de la care avea obligatia de a colecta si achita la bugetul statului a TVA pentru aceste operatiuni nu il exonereaza de la plata TVA stabilita de organul fiscal. Tinand seama de activitatea desfasurata se reține ca acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila, intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in vanzarea de terenuri, iar pe perioada 01.08.2007-22.02.2008 nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata, nu a intocmit si deus deconturi de taxa pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

De asemenea, nici invocarea de catre contestatar a dispozitiilor OUG nr.109/2009 nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat desi prin acest act normativ au fost reformulate o serie de texte care reglementeaza operatiunile scutite cu/fara drept de deducere nu au fost aduse modificari in ceea ce priveste regimul aplicabil. Astfel, potrivit art. 141 alin 2 lit f , constituie operatiuni scutite fara drept de deducere: livrarea de constructii/părți de constructii și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de constructii noi, de părți de constructii noi sau de terenuri construibile.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal

si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice **x**, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de **x** lei aferenta tranzactiilor constand in vanzarea de terenuri efectuate in perioada 2007-2008, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de x lei**, stabilita prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/28.06.2010 emisa de Activitatea de inspectie fiscala-Persoane fizice din cadrul AFP sector 4.

### **3.2 Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de x lei**

**Cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 4 a stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere prin Decizia de impunere nr. x/28.06.2010, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/28.06.2010, AFP sector 4 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere aferente TVA in suma totala de **x** lei, calculate pe perioada 26.07.2008-30.06.2010.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

**"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."**

**"Art. 120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

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

**(...)**

**(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. "**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de **x** lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere nr.x/28.06.2010 se retine ca stabilirea in sarcina contestatarului de majorari de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de **x** lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de **x** lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1) si alin.(2), art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(1), alin.(3), si art.153 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 3 alin. (1), pct.62 alin. (2), 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 modificarile si completarile ulterioare si ale art.119, art.120, art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica **x** impotriva deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/28.06.2010 pentru suma totala de x lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.