

DECIZIA nr. 209 din 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica
XX,
Inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.xx/29.04.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin adresa nr.xx/27.04.2010, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.xx/29.04.2010, asupra contestatiei formulata de domnul **XX**, domiciliat in Bucuresti, Sos. Xx sector 2, cod numeric personal xx.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 2 sub nr. xx/21.04.2010, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.xx/31.03.2010, intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale A.F.P. sector 2 - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice in baza raportului de inspectie fiscala nr. xx/31.03.2010, comunicata cu semnatura de primire in data de 07.04.2010, prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului suma totala de **xx lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de xx lei si majorari de intarziere in suma de xx lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **XX**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul invoca urmatoarele motive:

- Decizia de impunere nr.xx/31.03.2010 nu indeplineste doua din cele patru conditii cumulative necesare pentru a fi considerat persoana platitoare de TVA, respectiv, nu se incadreaza in prevederile art.126 lit. c) si d) din Codul fiscal.
- Interpretarea legislatiei fiscale de catre organele fiscale este nelegala.
- Noua conceptie fiscala incalca principiul securitatii raporturilor juridice.
- Taxa impusa de organele fiscale, chiar daca este denumita TVA, nu este o taxa pe valoarea adaugata.

Contestatorul considera nelegala decizia nr.xx/31.03.2010 deoarece activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala si nu are caracter de continuitate.

Contestatarul sustine necesitatea de a face distinctie intre calitatea de persoana impozabila dedusa din activitati economice cu referire expresa la exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si cazul de fata, in care cumpararea bunurilor imobile si vanzarea acestora nu poate fi incadrata in notiunea de exploatarea a unui bun tinand seama si de faptul ca scopul tranzactiilor nu a fost obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.

In anii 2005-2006 viziunea legiuitorului, consacrata atat prin textul legal, cat si prin normele de aplicare era consacrata in a aprecia "activitatile economice" si "caracterul de continuitate", iar conform acestei conceptii, activitatile intreprinse de acesta nu erau considerate a fi nici activitati economice, nici avand caracter de continuitate.

Conform Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 intrate in vigoare la data de 06.02.2004 referitoare la art.127 obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea in scopuri personale, nu au caracter de continuitate.

Prin modificarile introduse prin H.G.nr.1861/21.12.2006 obtinerea de venituri de persoanele fizice din revanzarea locuintelor proprietate personala nu va fi considerata activitate economica cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Legiuitorul nu aplica un prag valoric "exploatarea bunurilor" sau nu anumit numar de "livrari de bunuri" pentru a aprecia caracterul de continuitate.

Incepand cu 01.01.2010, prin H.G.nr.1620/29.12.2009 se extinde in mod nelegal textul de lege, luand nastere o problema de retroactivitate a aplicarii legii, iar prin noua viziune fiscala inspectorii fiscali isi atribuie rolul de legiuitor, stabilind unde poate fi incadrata o tranzactie imobiliara, ei constatand scopul comercial al acesteia.

Contribuabilul considera ca noua conceptie fiscala incala principiul securitatii raporturilor juridice si invoca prevederile art.6 din CEDO precum si art.47 din Carta drepturilor fundamentale a UE cu privire la controalele fiscal si rezultatele acestora, in aplicarea retroactiva a unor norme ilegale.

Referitor la TVA contribuabilul precizeaza ca platitorii de taxa pe valoarea adaugata au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor sau serviciilor destinate realizarii de operatiuni impozabile.

Contribuabilul considera ca taxa impusa de organele fiscale sub numele de TVA nu este o taxa pe valoarea adaugata ci o taxa pe valoarea bunului, iar terenurile vandute nu au facut niciodata obiectul taxarii. Nicio prevedere referitoare la felul cum functioneaza sistemul TVA nu este compatibila cu persoana fizica care nu realizeaza activitati economice si care nu detine nicio factura pentru ca nu este agent economic.

De asemenea contribuabilul considera ca daca se mentine impunerea cotei de TVA asupra sa, avand in vedere ca ar fi considerata persoana impozabila ce a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate si nu consumator final, va trebui sa aplice retroactiv taxa pe valoarea adaugata cumparatorilor terenului.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 31.03.2010 si inregistrat sub nr. xx/31.03.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.xx/31.03.2010, organele de inspectie fiscala ale AFP Sector 2 - Activitatea de inspectie fiscala, urmare a efectuarii unei inspectii fiscale privind taxa pe valoarea adaugata pe perioada 06.07.2007 - 30.09.2009, au constatat, ca persoana fizica **XX** a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri agricole si construibile, data primei operatiuni din perioada 2006-2009 fiind 06.07.2007.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitie de domnul **XX** organul fiscala a stabilit ca in perioada 2007-2009 au fost realizate urmatoarele tranzactii:

- in anul 2007 au fost realizate 32 tranzactii cu terenuri agricole in valoare totala de xx lei;
- in anul 2008 au fost realizate 16 tranzactii in valoare de xx lei, din care terenuri construibile in valoare de xx lei;
- in anul 2009 au fost realizate un numar de 2 tranzactii in valoare de xx lei, din care terenuri construibile in valoare de xx lei.

Pentru anul 2007 organul fiscal arata ca tranzactiile cu terenuri agricole in valoare de xx lei se incadreaza in operatiuni scutite de TVA, conform art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr.571/2003, modificata prin Legea nr.343/2006.

Pentru anii 2008 si 2009 organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica **XX**, a realizat din tranzactii imobiliare, respectiv vanzare de terenuri construibile care potrivit art.126 alin.(1) din Codul fiscal intra in sfera de aplicare a TVA.

Avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au constatat ca persoana fizica **XX** a depasit plafonul de scutire TVA in luna ianuarie 2008 devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.03.2008.

Valoarea totala a tranzactiilor cu terenuri construibile fiind de xx lei (xx lei an 2008 + xx lei an 2009) careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de xx lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat, pentru neplata la termenle legale a TVA, majorari de intarziere pe perioada 26.09.2008 - 26.06.2010 in suma dextx lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de persoana fizica, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestator si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xx lei, DGFPMB prin Serviciul soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă persoana fizică XX datorează taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările de terenuri construibile, în condițiile în care pe de o parte a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată în luna ianuarie 2008, având obligația de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.03.2008, iar pe de altă parte după această dată, deși a efectuat în continuare activități de instrainare a terenurilor, nu a calculat și virat TVA aferentă tranzacțiilor.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. xx/31.03.2010, în perioada 06.07.2007-30.09.2009, persoana fizică XX a realizat un număr de 50 de tranzacții constând în vânzări de terenuri agricole și terenuri construibile intravilan, după cum urmează:

- În anul 2007, a realizat 32 tranzacții cu terenuri agricole cu o valoare totală a tranzacțiilor în suma xx lei.
- În anul 2008 a realizat 16 tranzacții în valoare de xx lei din care cu terenuri construibile în valoare de xx lei.
- În anul 2009 a realizat 2 tranzacții în valoare de xx lei din care cu terenuri construibile în valoare de xx lei.

Din analiza operațiunilor desfășurate de domnul XX organul fiscal a constatat că în anul 2008 a depășit plafonul de scutire în luna ianuarie 2008, și pe cale de consecință, începând cu data de 01.03.2008 contestatorul avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată conform art. 152 pct.3 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.146 din același act normativ.

Drept urmare pentru tranzacțiile cu terenuri construibile cu o valoare totală de xx lei efectuate în anul 2008, organele fiscale au calculat TVA aferentă în suma de xx lei iar pentru tranzacțiile cu terenuri construibile cu o valoare totală de xx lei efectuate în anul 2009, organele fiscale au calculat TVA aferentă în suma de xx lei.

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 realizată după data depășirii plafonului de scutire în suma totală de xx lei, organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere contestată o taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată de contestatar în sumă de **xx lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin (1) lit.a), b), c) și d), art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare începând anul 2007:

" (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 și 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 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.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă

operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1), alin.(2) si alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila atat in perioada 01.01.2006-31.12.2006, cat si incepand cu data de 01.01.2007:

”(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) În sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

In aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale”.

*”3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de **venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal**”.*

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Definitii ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata “**persoana**” ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal “**orice persoana fizica sau juridica**”.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125¹ pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are înțelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;(…)

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu îndeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. **persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila.”**

Totodata, potrivit art.128 alin.(1), alin.(2) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 01.01.2007:

”Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(2) Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achizitionat si livrat bunurile respective ea însasi, în conditiile stabilite prin norme.

(3) Urmatoarele operatiuni sunt considerate, de asemenea, livrari de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectiva a bunurilor catre o alta persoana, ca urmare a unui contract care prevede ca plata se efectueaza în rate sau a oricarui alt tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai târziu în momentul platii ultimei sume scadente, (...)"

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la art.27 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, faptul generator, regulile aplicabile regimului special de scutire si perioada fiscala, acestea sunt reglementate de prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal la art.134¹ (introdus prin art. I pct. 98 din Legea nr. 343/2006), art.141 alin.(2) lit.f) asa cum a fost modificat prin pct.51 din OUG nr.106/2007, art.152 alin.(1), alin.(2), alin.(3) si alin.(6), art. modificat prin art. I pct. 124 din Legea nr. 343/2006 si art.156¹ alin.(1) si alin.(2), introdus prin art. I pct. 134 din Legea nr. 343/2006, aplicabile in perioada 2007-2009, care prevad:

"Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute în prezentul capitol.

(2) Pentru livrarile de bunuri în baza unui contract de consignatie sau în cazul operatiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispozitia clientului, livrarile de bunuri în vederea testarii sau a verificarii conformitatii, astfel cum sunt definite prin norme, se considera ca bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, dupa caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.

(3) Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzator la cumparator."

"Scutiri pentru operatiuni din interiorul tarii

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

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, **scutirea nu se aplica pentru livrarea** unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau **a unui teren constructibil**. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare;".

"Art. 152. - (1) Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabila în cursul unui an calendaristic, incluzând si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale, cu exceptia urmatoarelor:

a) livrarile de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabila;

(3) Persoana impozabila care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxa.

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire și a carei cifra 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 considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplica până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabila 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 taxa, conform art. 153."

"Perioada fiscala

Art. 156¹. - (1) Perioada fiscala este luna calendaristica.

(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifra de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor."

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile începând cu data de 01.01.2007 (data aderării României la Uniunea Europeană) Codul fiscal a suferit o serie de modificări în ceea ce privește regimul juridic al operațiilor de livrare a bunurilor imobile efectuate de persoane impozabile, livrarea de construcții și terenuri fiind scutită de la plata TVA, excepție făcând livrarea de construcții noi și de terenuri construibile (art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal).

Legiuitorul a definit persoana impozabila ca fiind orice persoană, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

În ceea ce privește activitățile economice, acestea cuprind printre altele și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu 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 desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intra 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 ceea ce privește tranzacțiile imobiliare ce vizează livrări de terenuri construibile, persoanele impozabile care desfășoară astfel de operațiuni sunt obligate la plata taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile începând cu data de 01.01.2007, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxa 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 taxa 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 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 la data controlului, legiuitorul reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal.

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

"(2) În cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele de inspectie fiscala înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa. (...);"

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.**

Prin urmare, se retine ca :

- pana la 1 ianuarie 2007, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila.

- data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din raportul de inspectie fiscala nr.xx/31.03.2010 se retine ca persoana fizica **XX** a realizat in perioada 06.07.2007 -20.07.2009, un numar de 50 de tranzactii constand in vanzarea de terenuri agricole si de terenuri construibile.

In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii. Caracterul de continuitate al operatiunii in cauza este dat de existenta contractelor succesive de vanzarea a terenurilor agricole, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare la persoana impozabila.

Astfel se retine ca, domnul **XX** a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri, care au un caracter de continuitate si nu intra in cadrul administrarii normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligatia sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de terenuri si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

De altfel, chiar din declaratia pe propria raspundere data de contestatara anexata la dosarul cauzei (fila 6) rezulta ca aceasta a realizat tranzactii imobiliare, care au un caracter de continuitate si nu intra in cadrul administrarii normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligatia sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de terenuri si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile 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, potrivit carora: **„activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii**

pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.” si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2009 de catre contestator, respectiv realizarea a 50 de tranzactii imobiliare, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, inca din anul 2007.

Pe cale de consecinta, contestatorul, 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.

Din punct de vedere fiscal operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale. Totuși, având in vedere complexitatea operatiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atentie contextul pentru a stabili cu certitudine daca operatiunea este sau nu ocazionala. Aceasta concluzie este confirmata si de considerentele retinute de jurisprudenta comunitara degajata din spetele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) si Enkler (C – 230/94).

Din aceste spete rezulta ca activitatea cu caracter permanent poate consta atat in acte singulare, care conduc la obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, dar si in acte repetate, intr-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exacta a concordantei dintre situatia de fapt, care poate fi extrem de variata, si cadrul legislativ fiscal care contureaza notiunea de activitate economica este aplicabila de la caz la caz.

Astfel, problema de a sti daca un contribuabil dobandeste bunuri in scopul activitatii sale economice, in sensul taxei pe valoarea adaugata constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciata in functie de ansamblul circumstantelor cazului, inclusiv de natura bunurilor si de perioada dintre data dobandirii bunurilor si utilizarea lor pentru activitati economice.

De asemenea, trebuie avut in vedere ca la pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.

Prin urmare, avand in vedere ca domnul **XX** are calitate de persoana impozabila inca din anul 2007, **desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri agricole care depasesc natura unor bunuri de natura personala**, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatar intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.152 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr. xx/31.03.2010, situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2007-2009, rezulta ca *persoana impozabila XX* a depasit plafonul de scutire in luna ianuarie 2008, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.03.2008, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor din anul 2008, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in martie 2008, obligatie neindeplinita de aceasta.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mentionate, faptul ca domnul **XX** 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 retine 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 construibile, iar pe perioada 2007 - 2009 nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata, nu a intocmit si depus 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.

Referitor la motivatiile invocate de contestatar se retine ca prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii, exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Practic, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligatia sa plateasca TVA.

Trebuie de asemenea precizat ca legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce privește definirea activităților economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze si sa plătească TVA, deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri si terenuri, orice tranzacție era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ce privește vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decât acea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfășurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

Referitor la afirmatia contribuabilului potrivit careia, prin H.G.nr.1620/29.12.2009 se extinde in mod nelegal textul de lege, luand nastere o problema de retroactivitate a aplicarii legii, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, tinand seama ca aceasta hotarare nici nu a fost invocata in motivele de drept care au stat la baza includerii operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA, motivul legal invocat fiind cel in vigoare la data producerii faptei.

De altfel, prin adresa nr. 280424/2008 a Directiei generale juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

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

Daca, de exemplu o persoana fizica, construiește un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vânzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca în anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economica se considera a fi începuta în momentul în care a angajat costuri pentru investitia respectiva. (...)

In general, daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal."

Fata de cele aratate nu se poate retine precizarea contestatorului potrivit careia prin H.G. nr.1620/29.12.2009, de modificare a H.G. nr.44/2004 se reglementeaza in mod expres notiunile de activitate economica, persoana impozabila si caracterul de continuitate, ci, asa cum chiar acesta arata, s-au clarificat situatii care comportau interpretari cu privire la derularea anumitor tranzactii imobiliare.

Referitor la afirmatia contribuabilului privind faptul ca platitorii de taxa pe valoarea adaugata au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor sau serviciilor destinate realizarii de operatiuni impozabile, precizam faptul ca in acelasi timp acestia au si obligatii care decurg din prevederile art.22 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, si anume:

"Obligatiile fiscale

Prin obligatii fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligatia de a declara bunurile si veniturile impozabile sau, dupa caz, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligatia de a calcula si de a înregistra în evidentele contabile si fiscale impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligatia de a plati la termenele legale impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;
d) obligatia de a plati majorari de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligatii de plata accesorii;
e) obligatia de a calcula, de a retine si de a înregistra în evidentele contabile si de plata, la termenele legale, impozitele si contributiile care se realizeaza prin stopaj la sursa;
f) orice alte obligatii care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale."

Conform art.23 din din acelasi act normativ "dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza".

Prin urmare, daca domnul **XX** se înregistra in scopuri de T.V.A. avea toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la TVA., in caz contrar, asa cum s-a atatat mai sus, organele de inspectie fiscala au obligatia de a solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de TVA.

Intrucat exercitarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de valorificarea unui alt drept care, asa cum s-a retinut mai sus, nu a luat nastere, a nerespectarii de catre contribuabil a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, nefiind înregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata nu are nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia de terenuri.

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 **XX**, taxa pe valoarea adaugata de terenuri construibile efectuate in perioada 2007-2009, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de xx lei**, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/31.03.2010 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2.

3.2 Referitor la majorarile de intarziere in suma de xx lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere prin Decizia de impunere nr. xx/31.03.2010, 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 obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/31.03.2010, Administratia Finantelor Publice sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere aferente TVA in suma totala de xx lei.

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."

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 xx lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xx/31.03.2010, se retine ca stabilirea in sarcina contestatarei 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 xx 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 **xx lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 20, art.125¹ pct.18-2, art. 126 alin (1) lit.a), b), c) și d), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1), alin.(2) si alin.(3), art.134¹ (introdus prin art. I pct. 98 din Legea nr. 343/2006), art.141 alin.(2) lit.f) asa cum a fost modificat prin pct.51 din OUG nr.106/2007, art.152 alin.(1), alin.(2), alin.(3) si alin.(6), art. modificat prin art. I pct. 124 din Legea nr. 343/2006 si art.156¹ alin.(1) si alin.(2), introdus prin art. I pct. 134 din Legea nr. 343/2006 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), pct.62 alin.(2) lit.a) si pct.66 (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.22, art.23, art.119, art.120, art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Art.1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica **XX** impotriva deciziei de impunere nr.xx/31.03.2010 pentru suma totala de **xx lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de xx lei si majorari de intarziere in suma de xx lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Art.2. Prezenta se comunica **domnului XX**, domiciliat in Bucuresti, Sos. Xx sector 2 si Administratiei Finantelor Publice sector 2.

Art.3. 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.