

## 011312NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală , prin adresa nr.../29.11.2011 înregistrată la direcție sub nr.../29.11.2011, cu privire la contestația formulată de persoana fizică WW având CNP ... și domiciliul în ....

Contestatia, înregistrată la Activitatea de Inspecție fiscală sub nr.../21.11.2011, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../10.10.2011, având la bază Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.../10.10.2011 si are ca obiect suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii deciziei de impunere contestate, respectiv data de 26.10.2011 și data transmiterii prin poștă a contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice , respectiv 17.11.2011, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. este competentă să soluționeze contestația formulată de persoana fizică WW din.....

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ../10.10.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../10.10.2011, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală , persoana fizică WW contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și obligațiile de plată accesorii în sumă totală de .. lei, din următoarele considerente:**

**1.** Suma stabilită cu titlu de TVA este incorectă, întrucât persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile au fost incluse în categoria persoanelor impozabile prin art.127 alin.(2<sup>1</sup>) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alineat ce a fost introdus prin H.G.nr.109/2009 care a intrat în vigoare la data de 01.01.2010. Ca urmare, doar pentru tranzacțiile efectuate începând cu ianuarie 2010 se poate stabili dacă acesta a depășit plafonul legal de scutire de TVA prevăzut de art.152 din Codul fiscal. Întrucât în anul 2010 nu a efectuat nicio tranzacție și având în vedere cuantumul tranzacțiilor realizate în anul 2011, este evident că până la data efectuării controlului nu a depășit plafonul legal.

Petentul precizează că prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal se referă la activitățile economice (în categoria cărora intră și exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), activități efectuate de către anumite categorii de persoane, în care nu intră și persoanele fizice. Prin normele metodologice la Codul fiscal, modificate prin H.G.nr.1620/2009, se stabilesc condițiile în care persoanele fizice devin plătitoare de TVA și care sunt categoriile de bunuri pentru care datorează TVA.

**2.** Un alt aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-au avut în vedere este că art. 141 din Codul fiscal stabilește care sunt livrările de construcții și terenuri scutite de taxă, dar care sunt luate în considerare la calculul plafonului legal prevăzut de art.152 din Codul fiscal.

În aceste condiții, prima livrare din anul calendaristic în care se depășește plafonul de scutire nu va fi impozitată. De asemenea, sunt scutite de taxă livrările de construcții/părți de construcții pe care sunt construite, precum și oricare alte terenuri. Prin excepție scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții/părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

Ca urmare, chiar dacă pentru stabilirea depășirii plafonului legal se au în vedere toate tranzacțiile dintr-un an calendaristic, taxa pe valoarea adăugată se calculează doar la acele

livrări care au ca obiect construcții/părți de construcții noi sau de terenuri construibile. Pentru livrarea care are ca obiect terenuri arabile sau alte categorii de construcții, nu se datorează TVA.

În consecință, precizează petentul, indiferent de data la care a devenit plătitor de TVA, sumele datorate au fost calculate pentru toate livrările, fără a se ține seama de scutirile stabilite la art.141 din Codul fiscal.

Referitor la majorările de întârziere, acestea nu au o justificare legală, în condițiile în care obligația de plată principală nu există. Astfel, nu există o bază legală pentru solicitarea penalităților și majorărilor, decât în momentul în care obligațiile principale au fost comunicate persoanei în cauză. Acesta nu se face vinovat de plata majorărilor și penalităților, deoarece până în anul 2011, organul fiscal nu a efectuat niciun control și mai mult, i-a eliberat certificate fiscale necesare la fiecare livrare de bunuri, din care rezulta că nu are debite.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../10.10.2011, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală , în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../10.10.2011, au fost constatate următoarele:**

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 01.01.2005 – 30.06.2011, în cadrul acțiunii de impunere a persoanelor fizice care au depășit plafonul de scutire de TVA.

În vederea stabilirii corecte a stării de fapt fiscale privind tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal efectuate de domnul WW, în baza prevederilor art. 49, 50 și 60 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost solicitate informații și documente, cu adresa nr.../26.07.2011, de la notarii publici care au emis și depus la organul fiscal declarația 208 și de la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară copii de pe documentele privind tranzacțiile imobiliare.

Astfel, urmare a controlului efectuat pe baza declarației 208 depuse la A.F.P. și a actelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție, s-au constatat următoarele:

În perioada 01.01.2005 – 31.12.2006, domnul WW a efectuat un număr de 12 tranzacții imobiliare reprezentând terenuri arabile intravilane și extravilane în valoare de ... lei în anul 2005 și de .. lei în anul 2006, încadrându-se în plafonul de scutire de 200.000 lei prevăzut de Codul fiscal.

În perioada 01.01.2007 – 30.06.2011, domnul WW a efectuat un număr de 22 tranzacții imobiliare reprezentând vânzări terenuri arabile intravilane și extravilane în valoare totală de ... lei, definite astfel potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

Nr. crt.	Contract de vânzare nr/data	Natura tranzacției	Valoarea tranzacției -lei-	Operațiuni scutite de TVA -lei-	Operațiuni taxabile -lei-	TVA aferent a -lei-
1.	../12.06.07	4000 mp teren arabil extravilan com. ...	..	....	0	0
2.	.../10.09.07	500 mp teren arabil extravilan .., intravilan conform adresei X.../05.09.2011 emisă de Primăria ..	....		....	....
3.	.../22.10.07	½ din 600 mp teren arabil extravilan .., 1/15 din 1.085 mp teren drum extravilan .., intravilan conform adresei nr... /05.09.2011 emisă de Primăria ..	..		..	...

4.	.../24.10.07	½ din 600 mp teren arabil extravilan .., 1/15 din 1.085 mp teren drum extravilan .., 600 mp arabil extravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum extravilan .., intravilane conform adresei nr...../05.09.2011 emisă de Primăria ..	..		..	..
	<b>TOTAL 2007</b>		..	..	..	..
5.	.../21.01.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..	..	..	....	..
6.	.../04.02.08	½ din 1200 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..	..	..	...	...
7.	.../14.02.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..	...	..	..	...
8.	.../18.02.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..	..	..	..	..
9.	.../18.02.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..	..	..	..	..
10.	.../22.02.08	½ din 1.211 mp teren intravilan com.....				
11.	../13.03.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..				
12.	../25.03.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..				
13.	../22.04.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..				
14.	../06.06.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..				
15.	.../25.07.08	½ din 1200 mp intravilan com...., 8.850 mp teren extravilan com..., intravilan-construibil, conform adresei ... din 07.09.2011 emisă de Primăria ....				
16.	../07.08.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..				
17.	../07.08.08	½ din 600 mp intravilan .., 1/15 din 1085 mp teren drum intravilan ..				
18.	../15.08.08	½ din 1.200 mp teren				

		intravilan com...				
19	../04.11.08	1/2 din 1.106 mp intravilan și extravilan com....				
	<b>Total 2008</b>					
20.	../30.12.09	1/2 din 2.046 mp intravilan com....., 2/14 din 1.484 mp teren drum intravilan com....				
	<b>TOTAL 2009</b>					
21.	../01.02.11	2.500 mp teren extravilan .., intravilan conform adresei ../05.09.2011 emisă de Primăria ..				
22.	../17.06.11	1/2 din 4.700 mp extravilan .., intravilan conform adresei nr../05.09.11 emisă de Primăria ..				
	<b>TOTAL 2011</b>		..	..	..	..
	<b>TOTAL GENERAL</b>		....	....	....	....

Tranzacțiile sus menționate sunt considerate activități economice, potrivit art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care precizează, „constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Prin efectuarea acestei activități economice, persoana fizică WW, în calitate de persoană fizică, a devenit persoană impozabilă, potrivit art.127 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin tranzacția efectuată la data de 12.06.2007, în baza Contractului de vânzare – cumpărare nr...., reprezentând vânzarea suprafeței de 4000 mp teren arabil extravilan situat în com. .., în valoare de 157.085 lei, a fost depășit plafonul de scutire de TVA, astfel că, persoana fizică WW avea obligația, potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile începând cu data de 1 a lunii următoare celei în care s-a depășit plafonul de scutire, devenind persoană înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de întâi a lunii următoare, respectiv data de 01.08.2007, potrivit art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 19.080 lei, s-au calculat conform prevederilor art.119-120, art.121<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii în sumă de 18.198 lei (anexa nr.2 la raport).

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

**Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2007 – 2011, constând în vânzări de terenuri intravilane și extravilane, persoana fizică WW datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, 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.**

**În fapt**, persoana fizică WW a efectuat, în perioada 12.06.2007–30.06.2011, un număr de 22 tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri arabile intravilane și extravilane în valoare totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică WW au caracter economic, în conformitate cu prevederile art.127 alin. (1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că a realizat venituri cu caracter de continuitate, precum și că aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Prin tranzacția efectuată la data de 12.06.2007, în baza Contractului de vânzare – cumpărare nr.1846, reprezentând vânzarea suprafeței de 4000 mp teren arabil intravilan situat în com...., în valoare de 157.085 lei, a fost depășit plafonul de scutire de TVA, astfel că, persoana fizică WW avea obligația, potrivit prevederilor art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile începând cu data de 1 a lunii următoare celei în care s-a depășit plafonul de scutire, devenind persoană înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de întâi a lunii următoare, respectiv data de 01.08.2007, potrivit art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale a contribuabilului, cu privire la natura tranzacțiilor efectuate, pe durata controlului au fost solicitate informații de la Primăria .., Primăria .., Primăria municipiului .. și Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară , care au răspuns după cum urmează:

Cu adresa nr.15822/05.09.2011, Primăria municipiului .. a comunicat următoarele:

-terenul de 10.000 mp situat în tarlăua „S..... ..” este teren de folosință agricolă introdus în intravilan prin Hotărârea Consiliului Local nr. /21.12.2007;

-toate terenurile agricole din tarlăua „N.....” au fost introduse în intravilan prin Hotărârea Consiliului Local nr.125/18.12.2010.

Cu adresa nr...../07.09.2011, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr..../09.09.2011, Primăria comunei ... a comunicat faptul că suprafața de 8.850 mp teren situată în intravilanul satului .., are categoria de folosință arabil și este în zonă constructibilă. La solicitarea Biroului soluționare contestații formulată la data de 13.12.2011, Primăria comunei .. a menționat că la data tranzacționării, respectiv la 25.07.2008, suprafața de 8850 mp teren era situată în intravilanul satului .., fiind în zonă constructibilă, afirmație susținută cu copii de pe Registrul de evidență intravilan .., extras plan și copia Titlului de proprietate nr. ..../16.01.2003 deținut de vânzătoarea terenului în cauză.

Cu aceeași adresă nr.4593/19.12.2011, înregistrată la D.G.F.P. sub nr..../22.12.2011, Primăria comunei .. precizează că la data de 06.11.2008 și data de 30.12.2009, când au fost încheiate Contractele de vânzare-cumpărare nr.../06.11.2008 și nr..../30.12.2009, terenurile tranzacționate erau în zonă constructibilă, situate în intravilan.

Având în vedere adresele menționate anterior, comunicate de Primăria .. și Primăria municipiului .., precum și contractele de vânzare-cumpărare privind tranzacțiile efectuate de persoana fizică WW în perioada 12.06.2007–30.06.2011, la inspecția fiscală s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei pentru livrările de terenuri intravilane constructibile efectuate după data depășirii plafonului, respectiv după data de 01.08.2007.

Pentru neachitarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, s-au calculat conform prevederilor art.119-120, art.121<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii în sumă de .. lei (anexa nr.2 la raport).

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../25.11.2011, se precizează că **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .. lei a fost stabilită doar pentru livrările efectuate după data depășirii plafonului, respectiv după data de 01.08.2007 (nu de la data primei livrări), și numai pentru bunurile imobile care nu se încadrează în regimul de scutire, respectiv numai pentru terenurile intravilane constructibile, încadrate în această categorie, conform adresei nr.../05.09.2011 emisă de Primăria .. și adresei nr..../07.09.2011 emisă de Primăria comunei .., anexate la raportul de inspecție fiscală.**

Prin contestația formulată, persoana fizică WW precizează că suma calculată cu titlu de TVA a fost incorect stabilită, întrucât prevederile art.127 alin.2, au fost introduse prin H.G.nr.109/2009 care a intrat în vigoare începând cu 01.01.2010. În consecință, doar pentru tranzacțiile efectuate începând cu ianuarie 2010 se poate calcula TVA. Totodată, precizează petentul, taxa pe valoarea adăugată se calculează numai cu privire la acele livrări care au ca obiect construcții/părți de construcții noi sau terenuri construibile. Pentru livrările care au ca obiect terenuri arabile sau alte categorii de construcții nu se datorează TVA.

Având în vedere că în contestație nu se preciza care sunt livrările de construcții/părți de construcții noi și terenuri construibile pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe la TVA deși se încadrează la excepții, organul de soluționare a contestației, cu adresa nr. .../13.12.2011 primită sub semnătură de petent la data de 11.01.2012, a solicitat acestuia să motiveze contestația în funcție de cele înscrise în Anexa nr. 1 la Raportul de inspecție fiscală, nu în general.

Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. sub nr. ../19.01.2012, petentul formulează un răspuns prin care arată că în cel mai scurt timp posibil va solicita de la notari și va transmite contractele de vânzare-cumpărare, în copie, precum și că:

- toate tranzacțiile efectuate în anii 2008 și 2009 au avut ca obiect suprafețe de teren situate în intravilan, cu destinația curții construcții, terenuri care în condițiile art. 141 din Codul fiscal și ale Normelor metodologice sunt scutite de la plata TVA;

- tranzacțiile efectuate în anii 2007 și 2011 au avut ca obiect suprafețe de teren situate în extravilan, iar acestea nu sunt exceptate de la plată.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

*“(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 să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/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/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

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

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

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

„(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.”

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care „desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „**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 art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007.

Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol:

“(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:**

[...]

**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 art.152 alin.(1) din legea fiscală:

*“(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).”*,

iar potrivit alin.(6):

*“(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.*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) 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:*

*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 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 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 în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA,**



**pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.**

Din analiza textelor de lege invocate anterior, rezultă că tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică WW intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile, întrucât sunt îndeplinite cumulativ condițiile stipulate la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În sensul art.127 alin.(1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege 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. Totodată, **constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2007-2011, persoana fizică WW a desfășurat mai multe operațiuni economice de natura vânzării de terenuri cu scopul de a obține venituri, aspect rezultat din materialitatea faptelor și confirmat prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare, anexate la dosarul cauzei.

Astfel, din perspectiva celor arătate anterior este evident că persoana fizică WW a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă, a căror întindere în timp, respectiv anii 2007-2011, conferă acestora un caracter de continuitate în obținerea de venituri.

Pe cale de consecință, operațiunile de vânzare de terenuri efectuate de persoana fizică WW intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile prin prisma acestui impozit indirect.

Astfel, tranzacțiile inițiate și desfășurate de persoana fizică WW nu diferă cu nimic față de activitățile similare ale persoanelor fizice sau juridice, autorizate legal în acest sens, plătitoare de impozit pe venit sau pe profit și înregistrate în scop de T.V.A.. Din acest punct de vedere, a trata diferențiat, sub aspectul taxei pe valoarea adăugată, doi operatori care în aceeași perioadă realizează sau desfășoară în aceleași condiții activități economice similare, ar însemna o încălcare a principiului neutralității taxei pe valoarea adăugată, prin suportarea unor sarcini fiscale diferite pentru bunuri și servicii similare cu consecința pierderii (eficienței) caracterului nediscriminatoriu al taxei.

Din alt punct de vedere, tratamentul diferențiat al aceluiași operațiuni vizând impunerea T.V.A. ar constitui un factor care denaturează condițiile concurenței.

Ca urmare, din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei, tranzacțiile realizate de contestator se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, încadrarea tranzacțiilor imobiliare efectuate în categoria operațiunilor impozabile este pe deplin justificată.

Referitor la încadrarea tranzacțiilor efectuate în categoria operațiunilor scutite de taxă pe valoarea adăugată, art.141 alin. (2) lit. f). din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare **începând cu data de 01.01.2007**, precizează că 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 constructibil, 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 constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;**

(...)

Potrivit prevederilor 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 constructibil, 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 constructibil.[...]”**

Potrivit pct. 37 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 22.12.2008, **“în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism”.**

În ceea ce privește natura tranzacțiilor cu terenuri efectuate în perioada 2007 – 2011, respectiv dacă acestea sunt operațiuni taxabile sau scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei și normele legale aplicabile speței, reținem următoarele:

În anul 2007, persoana fizică WW a efectuat un număr de 4 tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri arabile extravilane în sumă totală de ... lei.

Prin livrarea suprafeței de 4000 mp teren arabil extravilan situat în localitatea ..., jud. în valoare de 157.085 lei, conform contractului de vânzare-cumpărare nr.../12.06.2007, persoana fizică WW a depășit plafonul de scutire de TVA, de 35.000 euro, astfel încât acesta avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, conform art.153 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 10 zile începând cu data de întâi a lunii următoare, respectiv data de 01.07.2007, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2007.

Precizăm că pentru această primă livrare nu s-a stabilit TVA de plată, această operațiune fiind luată în considerare doar la stabilirea depășirii plafonului de scutire de TVA.

Referitor la celelalte 3 tranzacții efectuate în anul 2007, în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr. ../10.09.2007, nr.../22.10.2007 și nr.../24.10.2007, pentru care la inspecția fiscală s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ... lei, precizăm că aceste tranzacții se referă la terenuri arabile extravilane situate în ..., pentru care art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

În consecință, **în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, urmând a se admite contestația petentului și a se anula mențiunile din Decizia de impunere nr. ../10.10.2011 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.../10.10.2011, cu privire la această sumă.**

În anii 2008, 2009 și 2011, persoana fizică WW a efectuat un număr de 18 tranzacții imobiliare, în baza contractelor de vânzare nr.../21.01.2008, nr.../04.02.2008, nr.../14.02.2008, nr.../18.02.2008, nr.../18.02.2008, nr.../22.02.2008, nr.../13.03.2008, nr.../25.03.2008, nr.../22.04.2008, nr.../06.06.2008, nr.../25.07.2008, nr.../07.08.2008, nr.../07.08.2008, nr.../15.08.2008, nr.../06.11.2008, nr.../30.12.2009, ../01.02.2011 și nr.../17.06.2011 constând în terenuri arabile intravilane situate în municipiul .. și comuna ..., pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .... lei.

La baza încadrării terenurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor din categoria terenurilor construibile, au stat adresa nr..../05.09.2011 emisă de Primăria municipiului .. și adresa nr...../07.09.2011 emisă de Primăria comunei .., potrivit cărora:

-terenul de 10.000 mp situat în tarlăua „S... ..” este teren de folosință agricolă introdus în intravilan prin Hotărârea Consiliului Local nr.161/21.12.2007;

-toate terenurile agricole din tarlăua „Ni....” au fost introduse în intravilan prin Hotărârea Consiliului Local nr.125/18.12.2010.

-suprafața de 8.850 mp teren situată în intravilanul satului .., are categoria de folosință arabil și este în zonă construibilă.

Totodată, cu adresa nr..../19.12.2011, înregistrată la D.G.F.P. sub nr..../22.12.2011, emisă la solicitarea Biroului soluționare contestații din data de 13.12.2011, Primăria comunei .. precizează că la data de 06.11.2008 și data de 30.12.2009 când au fost încheiate Contractele de vânzare-cumpărare nr.../06.11.2008 și nr.../30.12.2009, terenurile tranzacționate erau în zonă construibilă, situate în intravilan.

Argumentul contestatorului cu privire la faptul că pentru terenurile arabile nu se datorează TVA, chiar dacă nu contrazice prevederile legale aplicabile speței, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe documentele și informațiile solicitate de la notarii publici, de la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ...., de la Primăria municipiului .. și Primăria comunei .., iar petentul nu prezintă în susținerea contestației documente care să infirme constatările acestora cu privire la terenurile ce au făcut obiectul tranzacțiilor efectuate, respectiv că aceste terenuri nu se încadrează în categoria terenurilor construibile, obligație ce îi revine 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 și va cuprinde: [...]*

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

Invocarea de către contestatar a argumentului potrivit căruia includerea persoanelor fizice care efectuează livrări de bunuri imobile în categoria persoanelor impozabile, a fost făcută prin H.G.nr.109/2009 care a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2010, astfel că doar pentru tranzacțiile efectuate începând cu ianuarie 2010 se poate calcula TVA, legea neputând retroactiva, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice obligațiile fiscale în baza unor prevederi legale aplicabile în perioada efectuării operațiunilor care fac obiectul impozitării, respectiv în perioada 2007-2011.

Având în vedere faptul că încadrarea unui teren într-o anumită categorie de folosință rezultă din certificatul de urbanism, prezentarea acestuia fiind obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA și ținând cont că petentul nu a depus niciun document din care să reiasă categoria de folosință, la data încheierii contractelor, prin care să combată constatările organului de inspecție fiscală, rezultă că pentru tranzacțiile încheiate în perioada 2008-2011 nu poate beneficia de scutirea prevăzută la art. 141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică WW pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

**Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de plată în sumă totală de ...lei,** deoarece în sarcina contestatorului nu a fost reținut ca datorat debitul în sumă de ...lei și a fost reținut ca datorat debitul în suma de ...lei, pe cale de consecință persoana fizică contestatoare nu datorează obligațiile fiscale accesorii în sumă de ...lei aferente taxei nedatorate și datorează obligațiile accesorii în sumă de ....lei, **conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se admite contestația pentru accesoriile în suma de ... lei și a se respinge ca neîntemeiată contestația petentului pentru accesoriile în suma de ....lei.** Obligațiile fiscale accesorii nedatorate s-au preluat din Anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală, fiind cele calculate pentru TVA de plată stabilită suplimentar pentru anul 2007: .... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin.(1) și (2) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **WW** împotriva Deciziei de impunere nr. ../10.10.2011 pentru suma de ... lei, reprezentând:

- .... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- .... lei – obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Admiterea contestației pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată

și anularea mențiunilor referitoare la această sumă din **Decizia de impunere nr. ../10.10.2011 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ../10.10.2011** emise de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.

Punctul 1 al deciziei de soluționare a contestației poate fi atacat la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.