

DECIZIA nr. 203 din 09.06.2010  
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica

**X**

inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti  
sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Directia generala de solutionare a contestatiilor, cu adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de contribuabila **X**, cu domiciliul in Bucuresti, str. xsector x

Obiectul contestatiei, inregistrata A.N.A.F. sub nr. x si la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. x, completata cu adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice x sub nr. x il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. x, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x, comunicate in x, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei eprezentand:

- x lei – TVA;
- x lei - accesorii aferenteTVA.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (2) din O.U.G. nr. 39/2010 pentru modificarea si completarea O.G. nr. 92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin adresa inregistrata la inregistrata A.N.A.F. sub nr. x si la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. x, completata cu adresa inregistrata la Administratia Finantelor Publice x sub nr. x, doamna **X** contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. x emisă de organele de inspectie fiscală ale Administratia Finantelor Publice x - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice si sustine ca este nelegala din următoarele motive:

Mentioneaza ca in anii 2006, 2007 si 2008 a fost casatorita cu xL, ca terenurile vandute in acesti ani au fost efectuate de ambii sotii, iar veniturile realizate din vanzarea acestor terenuri fiind dobandite in timpul casatoriei au devenit bunuri comune in proportie de 50%-50%.

Potrivit art. 32 lit. b) din Codul familiei sotii raspund cu bunurile comune pentru obligatiile care le-au contractat impreuna si drept urmare solicita caobligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata aferenta sumelor de bani rezultate din vanzarea terenurilor in anii 2006, 2007 si 2008, precum si penalitatile de intarziere aferente TVA sa fie impartite la jumatate.

Dispozitiile art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal prevad ca scutirea de TVA nu se aplica pentru livrarea unui teren constructibil, care reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legii in vigoare. Calificarea unui teren drept teren constructibil rezulta din certificatul de urbanism.

Din interpretarea *per a contrario* a dispozitiilor legale enuntate anterior rezulta ca sunt scutite de TVA terenurile agricole, terenuri ce au alta destinatie fata de terenurile constructibile.

Prin urmare, nu trebuia sa se calculeze TVA pentru sumele provenite din vanzarea terenurilor agricole si nici penalitatalati de intarziere aferente TVA.

Decizia de impunere nr. x nu indeplineste doua din cele patru conditii cumulative necesare pentru ca aceasta sa poata fi considerata persoana platitoare de TVA, respectiv nu se incadreaza in prevederile lit. c) si d) ale art. 126 din Codul fiscal, intrucat activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala, si nu are caracter de continuitate.

Tranzactiile incriminate de inspectia fiscala si impozitate retroactiv cu TVA nu se incadreaza in exemplele din definitia legala.

In sensul Codului fiscal, activitatile economice sunt si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. In cazul de fata, cumpararea bunurilor imobile si vanzarea acestora nu poate fi incadrata in notiunea de exploatare a unui bun si, mai mult decat atat, scopul tranzactiilor nu a fost obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.

Potrivit Normelor metodologice din 22.01.2004, intrate in vigoare la data 06.02.2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal punctul 2 al normelor referitoare la art. 127, se prevede ca nu are caracter de continuitate, in sensul art.127 alin. (2), 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.

Prin modificarile introduse de HG nr. 1861/21.12.2006, intrata in vigoare la data de 29.12.2006 s-a prevazut la Normele metodologice ale art. 127 pct. 3 alin. (1) ca in sensul art. 127 alin. (2), obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.**

Prin normele de aplicare a legii fiscale se extinde in mod nelegal textul de lege incepand cu 01 ianuarie 2010 prin HG 1620/29.12.2009, dar aceasta noua viziune a legiuitorului a inceput sa fie pusa in practica inca din 2009, si drept urmare se poate naste si o problema de retroactivitate a aplicarii legii, conform art. 134 alin. (1) din Codul fiscal.

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

Taxa impusa de organele fiscale sub numele de TVA nu este o taxa pe valoarea adaugata, ci o taxa pe valoarea totala a bunului, iar terenurile vandute nu fac obiectul taxarii niciodata. Nu isi poate exercita dreptul la deducerea fiscala, intrucat nicio prevedere referitoare la felul cum functioneaza sistemul TVA nu este compatibila cu situatia acesteia, persoana fizica care nu realizeaza activitati economice si care nu detine nicio factura pentru ca nu este agent economic.

In concluzie, contestatara solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere nr. x.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala nr. x care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice x - Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice, au constatat urmatoarele:

Perioada verificata: x.07.2004-x05.2009.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in aceasta perioada au fost realizate 75 de tranzactii (conform anexelor nr. 1, nr.2, nr.3, nr.4 si nr.5), respectiv operatiuni de cumparare si vanzare de terenuri agricole si terenuri intravilan construbile, ce reprezinta activitati economice desfasurate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata asa cum sunt definite la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile

și completările ulterioare, desfășurate de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1), art.141 alin. (2) lit. f) și art.146 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Conform cu prevederile art.152 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct. 56 alin.(4) din HG 44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că PF **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 01.10.2006, data depășirii plafonului de scutire de 200.000 lei fiind în luna august 2006, prin încheierea pe lunile iunie, iulie și august a 3 contracte de vânzare cumpărare în valoare totală de x lei, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Pentru anul 2004, organul fiscal a constatat că doamna **X** a realizat 2 tranzacții cu terenuri agricole cu o valoare totală a tranzacțiilor în suma x lei.

În anul 2005 conform declarației doamnei **X** nu a realizat tranzacții imobiliare

Pentru perioada octombrie 2006 - decembrie 2006, doamna **X** a realizat 11 tranzacții cu terenuri agricole cu o valoare totală a tranzacțiilor în suma de x lei, fiind astfel în sfera de aplicare a TVA, organele fiscale au calculat TVA aferentă în suma de x lei.

Organele fiscale menționează că valoarea tranzacțiilor ce intră în sfera de aplicare a TVA (terenuri construibile) pe anul 2007 este în valoare de x lei, asupra căreia a fost calculată TVA în suma de x lei, pe anul 2008 în valoare de x lei, asupra căreia a fost calculată TVA în suma de x lei și pe anul 2009 în valoare de x lei, asupra căreia a fost calculată TVA în suma de x lei.

Fata de prevederile art.23 din Codul de procedura fiscală și constatând că nu s-au respectat obligațiile prevăzute de art.22 din același act normativ au fost calculate până la data de x.10.2009, majorări de întârziere aferente TVA datorată în suma de x lei pe anul 2006, în suma de x lei pe anul 2007, în suma de x lei pe anul 2008 și în suma de x lei pe anul 2009.

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

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, DGFPMB prin Serviciul soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările de terenuri agricole și terenuri construibile, în condițiile în care pe de o parte a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată în luna august 2006, având obligația de a se înregistra ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.10.2006, 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. x, în perioada x.07.2004 - x.05.2009, persoana fizică **X** a realizat un număr de x5 de tranzacții constând în vânzări de terenuri arabile și terenuri construibile intravilan, după cum urmează:

- Pe anul 2004, a realizat 2 tranzacții cu terenuri agricole cu o valoare totală a tranzacțiilor în suma x lei.

- În anul 2005 conform declarației doamnei **X** nu a realizat tranzacții imobiliare

- Pentru perioada iunie 2006 - decembrie 2006, a realizat 14 tranzactii cu terenuri agricole cu o valoare totala a tranzactiilor in suma de x lei.

- Pe anul 2007 a realizat 33 tranzactii cu terenuri agricole si terenuri construibile intravilan cu o valoare totala a tranzactiilor in suma de x lei din care 4 tranzactii cu terenuri construibile intravilan in suma de x lei;

- Pe anul 2008 a realizat 23 tranzactii cu terenuri agricole si terenuri construibile intravilan cu o valoare totala a tranzactiilor in suma de x lei din care 11 tranzactii cu terenuri construibile intravilan in suma de x lei;

- Pe anul 2009 a realizat 3 tranzactii cu terenuri construibile intravilan cu o valoare totala a tranzactiilor in suma de x lei din care 11 tranzactii cu terenuri construibile intravilan in suma de x lei;

Din anexa 13 (fila 174) rezulta ca pe perioada iunie - august 2006 doamna **X** a realizat 3 tranzactii cu terenuri agricole cu o valoare totala a tranzactiilor in suma x lei, depasind plafonul in luna august 2006, si pe cale de consecuta, începând cu data de 01.10.2006, contestatara avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată în regim normal conform art. 152 pct.3 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, întrucât a realizat încasări din activitatea de vânzare de terenuri, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei, conform art.152 alin.(1) din același act normativ .

Drept urmare pentru cele 11 tranzactii cu terenuri agricole cu o valoare totala a tranzactiilor in suma de x lei efectuate pe perioada octombrie 2006 - decembrie 2006, organele fiscale au calculat TVA aferenta in suma de x lei.

De asemenea valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a TVA (terenuri construibile) pe anul 2007 este in valoare de x lei, asupra careia a fost calculata TVA in suma de x lei, pe anul 2008 in valoare de x lei, asupra careia a fost calculata TVA in suma de x lei si pe anul 2009 in valoare de x lei, asupra careia a fost calculata TVA in suma de x 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 realizata după data depășirii plafonului de scutire in suma totala de x lei, organele de inspectie fiscală au stabilit prin decizia de impunere contestată o taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată de contestatara în sumă de **x lei**.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin (1) lit.a), b), c) și d), art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare începând anul 2006:

*„Art. 126 -Sfera de aplicare*

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

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

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

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

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

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea

operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o **operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**, respectiv **operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata** daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), in functie de perioada incidenta 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) si alin.(2) 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) *In 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, in 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, pentru anul 2005 si 2006:

„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*”.

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.125<sup>1</sup> 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) și reprezintă **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum și orice entitate capabila să desfășoare o activitate economica;(...)

20. persoana neimpozabila reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoana impozabila;

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

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoana fizica reprezintă persoana impozabila 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.”

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

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

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

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

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2005:

„(1) **Orice persoana impozabila trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoana impozabila**. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca platitor de taxa pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a platitorilor de impozite și taxe.”

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

**„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.”**

Totodata, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

**„(3) Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...] Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata.[...]”**

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in perioada 01.01.2006-31.12.2006, orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2006, legiuitorul reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) si alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**„(4) In cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

**a) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de inregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data inregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate in aceasta perioada;[...]”**

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 intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in 2006:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata”.

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

**In ceea ce priveste incadrarea tranzactiilor imobiliare**, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza punctului 109 din Legea nr.343/2006, potrivit caruia:

„(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 construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:**

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;

2. constructie inseamna orice structură fixată în sau pe pământ;

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

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”.

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

Pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit 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, punctul 51, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operatiuni:

„(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 construibil.”

Prin urmare, se retine ca:

- pana la 1 ianuarie 2007, 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.

- dupa 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. x se retine ca persoana fizica X a realizat in perioada x.07.2004 -x.05.2009, un numar de x 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, doamna X 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 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.

De altfel, chiar din declaratia pe propria raspundere data de contestatara anexata la dosarul cauzei (fila 129) 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 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.

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 2004-2009 de catre contestatara, respectiv realizarea a 75 de tranzactii imobiliare, rezulta ca **aceasta 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 2004.

Pe cale de consecinta, contestatara, 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 intenționează sa efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa facă investitii pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.

Prin urmare, avand in vedere ca doamna **X** are calitate de persoana impozabila inca din anul 2006, **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 contestatara intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 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 2 miliarde lei/200.000 lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr. x, situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2004-2009, rezulta ca *persoana impozabila X* a depasit plafonul de scutire in luna august 2006, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.10.2006, 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 2006, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in octombrie 2006, obligatie neindeplinita de aceasta.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. Incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt

scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Astfel, avand in vedere prevederile legale menționate, faptul ca doamna 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 o 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 agricole si terenuri construibile, iar pe perioada 01.10.2006 - 31.10.2009 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.

Afirmatiile contribuabilei precum *“ca in anii 2006, 2007 si 2008 a fost casatorita cu x, ca terenurile vandute in acesti ani au fost efectuate de ambii soti, iar veniturile realizate din vanzarea acestor terenuri fiind dobandite in timpul casatoriei au devenit bunuri comune in proportie de 50%-50% si ca obligatia de plata a taxei pe valoarea adaugata aferenta sumelor de bani rezultate din vanzarea terenurilor in anii 2006, 2007 si 2008, precum si penalitatile de intarziere aferente TVA sa fie impartite la jumătate”,* nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat din toate contractele de vanzare cumparare nu rezulta ca vanzarea s-a facut impreuna cu sotul sau, aceasta fiind in fapt persoana impozabila separata pentru activitatile economice desfasurate conform art. 127 alin. (9) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare care prevede:

**”Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separata pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective”.**

De altfel, desi prin adresa nr. x i s-au solicitat dovezile pe care se intemeiaza contestatia, doamna X precizeaza ca a depus toate documentele la A.N.A.F.

Referitor la motivatiile invocate de contestarara 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 legislația 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 apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația 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. Legislația 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 în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

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

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

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

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

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

Față de cele arătate nu se poate reține precizarea contestată potrivit căreia prin H.G. nr.1620/29.12.2009, de modificare a H.G. nr.44/2004 se reglementează în mod expres noțiunile de activitate economică, persoana impozabilă și caracterul de continuitate, ci, așa cum chiar acesta arată, s-au clarificat situații care comportau interpretări cu privire la derularea anumitor tranzacții imobiliare.

Mai mult, organele fiscale au colectat TVA asupra veniturilor realizate din tranzacțiile cu **terenuri agricole numai pe anul 2006**, și nu și pe anii 2007, 2008 și 2009 cum eronat susține contestatara, întrucât pe acești ani a fost colectată TVA numai asupra **vanzarilor de terenuri construibile**.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X, taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de x lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri agricole și terenuri construibile efectuate în perioada 2006-2009, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neintemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în suma de x lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanelor Publice x.

**3.2 Referitor la majorările de întârziere în suma de x lei aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă AFP x a stabilit corect suplimentar de plată majorări de întârziere prin Decizia de impunere nr. x, în condițiile în care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, Administratia Finantelor Publice x a stabilit in sarcina contribuabilei majorari de intarziere aferente TVA in suma totala de x 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 x lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, 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 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. 7, art.125<sup>1</sup> pct.18-21, 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), respectiv alin.(3), si art.153 alin.(1) 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.56 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.119, art.120, art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## D E C I D E

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica **X** impotriva deciziei de impunere nr. x pentru suma totala de x lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si majorari de intarziere in suma de x lei 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.