

DECIZIA nr. 378/02.06.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
Domnul SI,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.a/c

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov prin adresa nr. a/c1, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.a/c, asupra contestatiei formulata de persoana fizica **SI**, CNP, cu domiciliul in comuna judetul Ilfov.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. a/co, completata prin adresa inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. a/co1 si nr. a/co2 si adresele inregistrate la DGRFPB sub nr. a/co si sub nr. a/co1 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. a/dec emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. a/rif, remisa sub semnatura in data de 10.12.2015, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei, reprezentand TVA in suma de y lei si accesorii aferente in suma de z lei.

Constatand ca, in speta, sunt indeplinite dispozitiile 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, coroborat cu art. 352 alin. (1) din Legea nr.207 din 2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **SI**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Domnul SI contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. a/dec emisa de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice - Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului TVA si accesorii in suma totala de x lei, pentru activitatea de tranzactii imobiliare, avand in vedere urmatoarele aspecte:

Desi prin Raportul de inspectie fiscala se precizeaza ca Primaria Corbeanca si OCPI Ilfov au confirmat ca terenurile care fac obiectul contractului nr. contract 1 erau incadrate in categoria intravilan arabil agricol, in Anexa 19 din raport suma de a euro este considerata ca fiind tranzactie impozabila din punct de vedere a TVA-ului, iar suma de b euro reprezentand suma finala a aceluiasi contract contract 1 este considerata ca fiind scutita de obligatia de colectare TVA.

Contribuabilul precizeaza ca din eroare sau rea vointa a fost trecut la antecontract intravilan curti constructii si la efectuarea contractului de vanzare-cumparare este intravilan arabil si in concluzie nu se calculeaza TVA de plata.

Considera ca organul fiscal a interpretat eronat datele privind situatia terenurilor intravilan agricol, avand in vedere ca prin adeverinta Primariei Corbeanca nr. adev1 se precizeaza faptul ca acest teren este intravilan agricol.

Contesta perioada mare in care s-a facut controlul fiscal, respectiv de 2 ani, cu toate ca a fost suspendat, Codul fiscal spune ca perioada controlului nu poate fi mai mare de 3 luni.

Prin contestatia formulata, contestatarul sesizeaza faptul ca antecontractul a fost considerat ca tranzactie imobiliara desi acesta face parte integranta din contractul de vanzare cumparare.

Fata de argumentele prezentate, domnul SI solicita anularea Deciziei de impunere nr. a/dec.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au procedat la efectuarea inspectiei fiscale privind stabilirea regimului TVA aplicabil operatiunilor imobiliare constand in vanzarea de terenuri intravilane curti-constructii, intravilan agricole si extravilane la persoana fizica SI in perioada 2008-2012.

Constatările in urma verificării au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. a/rif, in baza caruia a fost emisa Decizia privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nr. a/dec prin care organele fiscale au stabilit in sarcina domnului SI obligatii fiscale in quantum total de x lei reprezentand diferenta de TVA de plata in suma de y lei, dobanzi (majorari) de intarziere aferente in suma de y lei si penalitati de intarziere aferente in suma de z lei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca livrarea unor loturi de teren cu categoria de folosinta arabil situate in intravilanul unei localitati este o operatiune impozabila supusa taxarii cu TVA, in conditiile in care, la data realizarii tranzactiei, regimul economic de construire al terenurilor fusese deja stabilit prin Planul urbanistic general aprobat de autoritatile deliberative ale administratiei publice locale.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. a/rif si din anexa nr. 19 la raport reiese ca domnul SI a realizat in perioada verificata 2008-2012 tranzactii cu terenuri intravilane curti constructii, intravilan agricole si extravilane.

O parte din acestea provenind dintr-un teren in suprafata de 2.195 mp din acte si 2.128,56 mp din masuratori cadastrale cu numar cadastral x mp achizitionat in anul 2007 in baza contractului de schimb imobiliar nr. contract. Terenul a fost dezmembrat in 4 loturi conform actului de dezmembrare autentificat sub nr. a/dezmembrare. Loturile respective au numere cadastrale de la d, d-1, d-2 si d-3 si sunt intabulate in cartea funciara nr. F la OCPI-BCPI Ilfov din cadrul localitatii Corbeanca.

Contribuabilul a efectuat 15 tranzactii imobiliare dupa cum urmeaza:

- in anul 2008: 4 tranzactii, din care 1 tranzactie in care nu se mentioneaza categoria de folosinta a terenului, considerata scutita de TVA, 2 tranzactii taxabile incadrata la categoria de folosinta intravilan curti-constructii, 1 tranzactie scutita de TVA (teren drum de acces);

- in anul 2009: 6 tranzactii imobiliare, din care 2 tranzactii scutite de TVA (cu terenuri curti constructii dobandite prin donatie), 1 tranzactie scutita de TVA (cu un teren extravilan arabil) si 3 tranzactii considerate scutite de TVA (cu terenuri intravilan arabil);

- in anul 2010: 3 tranzactii, din care 1 tranzactie scutita de TVA (teren extravilan), 1 tranzactie considerata scutita de TVA (cu teren intravilan arabil) si 1 tranzactie taxabila (cu un teren intravilan curti-constructii);

- in anul 2011: 2 tranzactii considerate scutite de TVA (cu terenuri intravilan arabil).

Organele de inspectie fiscala au aratat ca plafonul de scutire de 35.000 Euro a fost atins in data de 08.07.2008, prin suma incasata prin antecontractul de vanzare cumparare nr. contract 2, respectiv suma de b euro, prevazuta ca pret total in contractul de vanzare-cumparare nr. contract 3, astfel incepand cu septembrie 2008 contribuabilul trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA si avea obligatia colectarii TVA incepand cu data de 01.09.2008.

Cum contribuabilul nu s-a înregistrat în scop de TVA, în temeiul art. 152 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA numai pentru 1 tranzactie imobiliara taxabila realizata dupa data de 01.09.2008 si au stabilit o diferenta de TVA în suma de y lei incasata din contractul de vanzare autentificat sub nr. contract 4 la care au calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati în suma de z lei.

In drept, în ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu anul 2007:

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile 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 plata;

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

*c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 1g alin. (1), actionand ca atare;***

*d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 1g alin. (2).***

Potrivit acestor prevederi legale, întra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei în conditiile în care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 1g alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 1g alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce înseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor în 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel puțin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza însusi 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 modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.1g din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 1g. - (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."

În aplicarea prevederilor mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.1g alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"3.(1) În sensul art. 1g 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, 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. 1g alin. (2) din Codul fiscal.[...]**".

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.1g alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare a fost modificat dupa cum urmeaza:

"3. (1) **În sensul art. 1g alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanța cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se menționeaza în constatarile Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).**

(2) **În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci cand obțin venituri din vanzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, dupa caz, terenul aferent acestora, proprietate personala a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuința, inclusiv casele de vacanța, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizica, precum și bunurile de orice natura moștenite legal sau dobandite ca urmare a masurilor reparatorii prevazute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.**

(3) **Persoana fizica, care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activități, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca acționeaza ca atare, de o maniera independenta, și activitatea respectiva este desfașurata în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 1g alin. (2) din Codul fiscal**

(5) **În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de catre persoana fizica în scopul vanzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, daca persoana fizica deruleaza deja construcția unui bun imobil în vederea vanzarii, conform alin. (4), activitatea economica fiind deja considerata începuta și continua, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerata ocazionala, daca intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitata dar va fi luata în considerare la calculul plafonului prevazut la art. 152 din Codul fiscal. Livrarile de construcții și terenuri, scutite de taxa conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atat la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cat și la calculul plafonului de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal".**

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 economic de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea imobilelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva are caracter economic, fiind desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in 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.

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art. 1g alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri imobiliare (terenuri) care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul 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**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in 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 alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

*18. **persoana impozabila** are intelesul art. 1g 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 indeplineste conditiile art. 1g alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;*

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

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 125¹ alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

"Art.152. - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in 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).

*(6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...]** Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind***

taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]

b) **daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; [...].**

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are 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 35.000 euro, 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, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2007, 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. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

"62. (2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]."

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 datorat-o 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.

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, dupa cum urmeaza:

"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 [...]

In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile 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 constructii si terenuri, 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.

Avand in vedere ca incadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptarii de la scutire in materie de TVA face trimitere la "legislatia in materie", in speta sunt incidente si prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, potrivit carora:

Legea nr. 50/1991

"Art. 2. - *Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza caruia este permisa executarea lucrarilor de construcții corespunzator masurilor prevazute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor*".

"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritatile prevazute la art. 4, in conformitate cu prevederile planurilor urbanistice si ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, dupa caz, avizate si aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii si stabilesc cerintele urbanistice care urmeaza sa fie indeplinite in functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzand avizele si acordurile legale, necesare in vederea autorizarii.**

(5) **Certificatul de urbanism nu confera dreptul de a executa lucrari de constructii**".

"Art. 23. - (1) Intravilanul localitatilor se stabileste prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.

(2) Ulterior aprobarii Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse in intravilanul localitatilor si unele terenuri din extravilan, numai in conditii temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.

(3) **Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii**".

"Anexa nr. 2 - Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii

• Intravilanul localitatii

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii".

Faptul ca terenurile aveau categoria de folosinta "arabil" si se aflau in circuitul agricol nu inseamna ca ele nu puteau fi destinate construirii, dovada fiind art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, care prevede expresis verbis **"terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol"**.

In speta, în raport de argumentele aduse de contribuabilul SI prin contestatia formulata se retin urmatoarele:

In sfera de aplicare a TVA intra toate operatiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) conditii cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal (adica operatiunile sunt impozabile), si anume:

- operatiunile sa constituie ori sa fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în Romania;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, actionand ca atare;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitatile economice stabilite de lege.

Ultimele doua conditii de interes în speta se refera la persoanele impozabile si la activitatea economica, notiunea de persoana impozabila fiind definita în raport cu cea de activitate economica, dupa cum reiese din prevederile art. 1g alin. (1) si alin. (2) din Codul fiscal, anterior citate.

Astfel, definitia notiunii de activitate economica de la art. 1g alin. (2) din Codul fiscal, care transpune art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE cuprinde activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana impozabila fiind cea care exercita asemenea activitati într-o maniera independenta si indiferent de loc ori de socpul ori rezultatul unei asemenea activitati.

Asa cum s-a retinut si în jurisprudenta CJUE, simpla dobandire si simpla vanzare a unui bun nu constituie activitate economica în sensul exploatarei unui bun în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, adica de permanenta.

Pe de alta parte, în cazul în care un stat membru transpune în legislatia interna abilitarea prevazuta de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE, livrarea de terenuri construibile este supusa TVA independent de caracterul permanent al operatiunii ori de aspectul daca persoana care a efectuat livrarea exercita o activitate de producator, de comerciant sau de prestator de servicii, în masura în care aceasta operatiune nu constituie o simpla exercitare a dreptului de proprietate de catre titularul sau (pct. 35 din Hotararea din Cauza Slaby si altii, C-180/10 si C-181/10). **Netranspunerea** acestei abilitati face ca **operatiunea sa fie examinata în temeiul art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE** (pct. 42 din aceeasi hotarare), respectiv în temeiul art. 1g alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, *prima facie*, în cazul tranzacțiilor imobiliare cu terenuri construibile *nu sunt determinate nici numărul de tranzacții, nici caracterul permanent ori ocazional al acestora, nici dacă este vorba de o administrare în sensul exploatarii bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, ci dacă operațiunile respective se circumscriu unei activități economice desfășurate de o persoană care acționează în mod independent*. Din acest motiv nu are relevanța faptul că art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a fost ori nu a fost transpus în Codul fiscal începând cu anul 2010 întrucât aceste prevederi se referă doar la situațiile în care livrarile de terenuri construibile au caracter ocazional. De altfel, contribuabilul nu explică în niciun fel pentru ce anume nu și-a îndeplinit obligațiile de persoană impozabilă, chiar și după modificarea legislației fiscale în anul 2010.

Astfel, pentru a determina dacă o persoană fizică desfășoară o activitate economică, numărul și mărimea vânzărilor ori parcelarea terenului în loturi în vederea unui pret total mai mare nu sunt determinante în sine, în condițiile în care acestea ar reprezenta o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titulari ori s-ar putea înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate. În schimb, **în situația în care persoana fizică ia măsuri active de comercializare a terenurilor**, inclusiv prin realizarea unor lucrări de viabilizare a terenurilor, **se apreciază ca activitatea persoanei fizice este o activitate economică supusă TVA-ului** (pct. 46 coroborat cu pct. 37-41 din Hotărârea din Cauza Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10).

Aplicând cele de mai sus la situația de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei se reține că domnul SI a achiziționat un teren în suprafața de 2.170,49 mp cu număr cadastral x (trahaua g, parcelele 1296, 1297) în anul 2007 care cuprinde 590 mp curți construcții, 1.538,56 mp teren arabil și 41,93 mp construcție locuibilă.

Conform certificatului de urbanism nr. a/cccc se certifică folosința actuală a terenului de "arabil intravilan consacrat" în destinația terenului în curți construcții: așa cum figurează în PUG aprobat prin Hotărârea nr. 4/26.04.2000 a Consiliului Local Corbeanca.

În luna noiembrie 2008 acest teren a fost împărțit în 4 loturi prin actul de dezmembrare nr. a/dezmembrare, identificate prin numerele cadastrale d, d-1, d-2 și d-3 intabulate în cartea funciara sub nr. F în baza încheierii nr. .../2222 data de OCPI Ilfov.

Începând cu data de 08.07.2008 și până în data de 18.11.2008 loturile de teren au fost vândute succesiv, din contractele de vânzare-cumpărare și din celelalte documente din dosar rezultând că terenurile au fost înstrăinate ca terenuri în intravilan curți-construcții, categoria de folosință intravilan-arabil. În cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr. contract 1 și sub nr. contract 3 nu se menționează categoria de folosință a terenului fiind specificată doar vânzarea terenului situat în intravilanul comunei Corbeanca.

Din elementele anterior prezentate, coroborate și analizate în întregul lor, reiese că domnul SI a luat măsuri active de comercializare a terenului achiziționat drept teren construibil, care depășesc măsurile obișnuite gestiunii unui patrimoniu în scop personal, respectiv:

- a împărțit terenul în loturi destinate a face terenurile ușor construibile, dovada fiind chiar planul de amplasament conceput prin lotizare, în care loturile au fost concepute pentru a fi încadrate în categoria curții-construcții (loturile 1,2,3), iar lotul 4 a fost conceput ca drum de acces;

- a înstrăinat terenurile ca terenuri situate în intravilan ;

- cele două noțiuni din PUG "categorie de folosință" și "destinație" nu se suprapun și reiese chiar din modul de redactare a certificatului de urbanism, unde la regimul economic se înscrie atât folosința actuală, cât și destinația stabilită prin planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate, după cum este prevăzut expres la art. 31 alin. (3) lit. b) pct. 1 și pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr.

1.430/2005. Acest lucru reiese, de altfel, si din certificatele de urbanism existente pentru terenurile in discutie, din care rezulta ca "folosinta actuala " a terenurilor este "arabil in intravilan", iar "**folosinta propusa**", adica destinatia este "**curti constructii**".

Prin urmare, *simplul fapt ca terenul figura in evidentele cadastrale drept teren agricol intravilan nu denota ca terenul nu era constructibil* intrucat regimul economic al acestuia fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operatiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecinta a stabilirii regimului constructibil atribuit terenului si nu o preconditione pentru stabilirea unui asemenea regim.**

Ca atare, sustinerea contestatorului în sensul ca tranzactia realizata prin contractul de vanzare cumparare nr. contract 1 nu intra în sfera de aplicare a TVA pe motiv ca din eroare sau rea vointa a fost trecut la antecontract intravilan curti-constructii si la efectuarea contractului de vanzare cumparare este intravilan arabil nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei, acesta actionand ca persoana impozabila prin masurile luate de lotizare si scoatere din circuitul agricol a terenului anterior vanzarii lui prin tranzactii succesive.

Referitor la folosinta de "**intravilan arabil**" a terenurilor se retine ca aceasta nu are relevanta în speta întrucat sunt supuse taxarii terenurile "constructibile", definite de legiuitor ca fiind terenurile "**pe care se pot executa constructii**, conform legislatiei in vigoare", de unde reiese ca legiuitorul *nu a avut in vedere modalitatea concreta de utilizare a terenului la momentul realizarii tranzactiei (folosinta existenta)*, ci modalitatile posibile de utilizare permise de reglementarile urbanistice in vigoare la momentul realizarii tranzactiei, respectiv ***destinatia permisa a terenurilor in scopul executarii de constructii, stabilita prin documentatiile de urbanism aprobate.*** Daca legiuitorul ar fi avut in vedere folosinta existenta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor n-ar mai fi folosit expresia "se pot executa" in definirea terenurilor constructibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosinta a terenurilor din momentul realizarii tranzactiilor. De altfel, sintagma de "teren constructibil" vizeaza tocmai terenurile pe care exista posibilitatea edificarii unei constructii, nu neaparat si valorificata de catre cei interesati, asa cum este ea stabilita prin documentatiile de urbanism; or, destinatia functionala a zonei în care era situat terenul, era aceea de "locuire" cu indicatorii de urbanism (POT, CUT etc.) deja stabiliti.

În plus, se retine ca documentele prezentate în sustinere nu clarifica situatia utilizarii terenului în discutie, respectiv: adresa a/adr1 inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. a/adr2, Primaria comunei Corbeanca explica ca terenurile intravilane definite loturile 1,2,3 identificate prin nr. Cadastral d, d-1, d-2, intabulate in cartea funciara sub nr. F in baza incheierii nr. .../2222 la data vanzarii a fost incadrat in categoria de folosinta intravilan curti constructii, contribuabilul prezinta adeverinta nr. a/adr3 emisa de Primaria Corbeanca din care rezulta ca terenurile instrainate situate pe tarlaua g cu numerele cadastrale d-1 si d-2 se aflau in intravilanul arabil al comunei, prin adresa nr. a/adr4, inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. a/adr5 lotul 1cu nr. Cadastral d a fost incadrat la categoria de folosinta intravilan curti-constructii.

Desi în contestatie contribuabilul sustine ca terenurile instrainate nu se încadrau în categoria curti-constructii, contribuabilul nu ofera nicio explicatie logica si pertinenta a faptului ca în contractele de vanzare-cumparare loturile de teren au fost vandute ca fiind specificata doar vanzarea terenului situat in intravilanul comunei Corbeanca.

In subsidiar, se retine ca prin Legea nr. 242/2009 a fost aprobata si completata O.G. nr. g/2008 in sensul ca pentru terenurile trecute in intravilan pe baza Planului urbanistic general nu este necesara scoaterea din circuitul agricol (art. 31¹ alin. (5) din Legea nr. 350/2001), iar din dezbaterea parlamentara a proiectului de lege din Senat (L447/2008) rezulta ca modificarea adusa a avut in vedere tocmai faptul ca terenurile din intravilan sunt

construibile prin natura amplasarii lor, cu exceptia zonelor speciale pentru care exista interdictii temporare sau definitive de construire.

Ca atare, domnul SI avea obligatia aplicarii regimului de taxare si colectarii TVA pentru operatiunea de livrare a terenurilor in cauza, chiar daca acestea erau **incadrate in categoria de folosinta intravilan arabil**, intrucat la momentul operatiunii pentru aceste terenuri era deja aprobat regimul de construire, in baza Planului urbanistic general aprobat prin Hotararea Consiliului Local al comunei Corbeanca nr. 4/26.04.2000.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. a/rif si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in perioada 2008-2012, persoana fizica SI a efectuat tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri din patrimoniul personal, in baza antecontractului nr. contract 2 si a contractului de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. contract 4, pentru care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, data depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data 01.09.2008.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA datorata pentru operatiunile impozabile efectuate prin contractul incheiat la data de 25.03.2010 (contract nr. contract 4 in valoare de x1 lei). Cu privire la obligatia de plata aferenta acestei tranzactii, contestatarul nu aduce niciun argument precum ca nu ar datora aceasta suma.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (septembrie 2008), respectiv data la care a devenit platitor (08.07.2008) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art. 152 alin. (6) din Codul fiscal.

Prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada, domnul SI a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila.

Pentru cele retinute în precedent urmeaza a se respinge ca neîntemeiata contestatia contribuabilului SI pentru TVA stabilita suplimentar aferenta tranzactiilor imobiliare în suma de y lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de z lei

Cauza supusa solutionarii este daca pentru diferentele de TVA stabilite în urma inspectiei fiscale si retinute ca fiind datorate în urma inspectiei fiscale contribuabilul datoreaza accesoriile aferente.

În fapt, prin decizia de impunere nr. a/dec contribuabilul SI a fost obligat la plata accesoriilor în suma de z lei aferente debitului în suma de y lei pentru perioada 26.04.2010-07.12.2015, din care y lei dobanzi/majorari de întârziere si z lei penalitati de întârziere.

Prin contestatia formulata contribuabilul reclama, pe langa nedatorarea debitului si a accesoriilor aferente.

În drept, conform art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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 sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

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

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) Dobanzile 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, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Nivelul dobanzii de intarziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de intarziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începand cu data de 1 octombrie 2010 si la 0,03% pentru fiecare zi de intarziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începand cu data de 1 martie 2014.

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contribuabilul SI datoreaza diferentele suplimentare de TVA stabilite în urma inspectiei fiscale, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia care urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125¹ alin. (1), art. 126 alin. (1), art. 1g, art. 141, art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007, si pct. 62 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, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE :

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **SI** impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. a/dec emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov pentru suma totala de x lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de y lei si accesorii in suma de z 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 Tribunalul Bucuresti.