

DECIZIA nr. 528 din 16.12.2010  
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica **X**,  
cu domiciliul in Bucuresti, str sector 5,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti  
sub nr. .2010

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 5, cu adresa nr..2010, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr..2010, asupra contestatiei formulata de contribuabilul **X**, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la sediul Cabinetului de avocat” situat in Bucuresti, sos., sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 5 sub nr. .2010 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr..2010, prin care s- a stabilit obligatia de plata in suma totala de lei, reprezentand TVA in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei.

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, Directia generala de solutionare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita sa solucioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. Domnul X** contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. .2010 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administratia Finantelor Publice sector 5 - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, precizând următoarele:

- considera ca in mod nejustificat s-a retinut ca este persoana impozabila in scopuri de TVA si activitatea de instrainare a suprafetelor de teren intravilan/extravilan in perioada 2005-2009 reprezinta activitate cu caracter continuu si nu ocazionala in sensul prevederilor art.127 alin.(1) si (2) din Codul fiscal;

- arata ca a vandut o parte din terenurile pe care le-a achizitionat, exact in aceeasi stare in care se aflau la momentul cumpararii si nu in urma parcelarii, cum s-a retinut gresit la pct.4 al RIF;

- terenurile in cauza nu au format obiectul niciunei operatiuni de dezmembrare, comasare sau alte lucrari care sa duca la sporirea valorii acestora;

- scopul achizitiei terenurilor nu a fost de revanzare ci de majorare a patrimoniului, aratand in sustinere ca intervalul de timp scurs intre momentul achizitiei si instrainarii este de cel putin doi ani;

- din cele 14 vanzari retinute de organul fiscal, numai 5 au avut ca obiect terenuri situate in intravilan si s-au efectuat la interval mare de timp, respectiv la .2007,.2008 si in anul 2009;

- fata de art.152 alin.(6) si art.127 alin.(1) si (2) din Codul fiscal invocate de organul fiscal, contestatarul considera ca nu avea obligatia de a se inscrie ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data efectuarii primei vanzari, chiar daca aceasta tranzactie depasea 35.000 EURO, intrucat la acea data activitatea sa nu putea fi calificata ca avand caracter de continuitate si deci nu era o persoana impozabila din punct de vedere al TVA;

- organul de inspectie fiscala a considerat eronat ca pentru a doua vanzarea realizata la data de.2008 este obligat la plata TVA in suma de lei, intrucat activitatea nu avea caracter de continuitate;

- in ceea ce priveste interpretarea caracterului de continuitate, desi la momentul realizarii tranzactiilor nu exista o reglementare precisa in acest sens, situatie care sa inlature arbitrariul in ce priveste interpretarea textelor legale, ceea ce contravine principiului prevazut la art.3, lit.b din Codul fiscal care prevede certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, totusi in anul 2010, prin norme metodologice, legiuitorul vine cu precizari in acest sens si chiar daca legea nu are aplicabilitate retroactiva, ar trebui ca macar la nivel de indrumare sa se tina seama de sensul in care sa se interpreteze notiunea de continuitate;

- solicita sa se determine momentul la care activitatea a imbracat un caracter de continuitate, interpretarea potrivit careia o activitate dobandeste un astfel de caracter inca din momentul nasterii sale, fiind contrar oricarui pricipiu de drept.

In concluzie, contestatarul solicita admiterea contestatiei si anulara obligatiilor stabilite prin decizia atacata.

**II. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..2010 prin care s- a stabilit obligatia de plata in suma totala de lei, reprezentand TVA in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei a fost emisa in baza constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscală nr. .2010.**

Prin raportul de inspectie fiscală nr. .2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Finantelor Publice sector 5 - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2005-31.12.2009.

In perioada 2005-2009, PF **X** a realizat tranzactii numai cu terenuri intravilane si extravilane. Achizitionarea terenurilor a fost efectuata in vederea revanzarii acestora cu scopul obtinerii de venituri, utilizarea acestora nefiind in scopuri personale.

Persoana fizica **X** a realizat in perioada.2005-.2009, un numar de 45 de tranzactii constand in achizitia si vanzarea de terenuri, valoarea tranzactionata fiind in suma de lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat din verificarea informatiilor transmise de Agentia Nationala de Cadastru si Publicitate Imobiliara si din documentele puse la dispozitie de contestatar că în aceasta perioada au fost realizate tranzactii in valoare de lei, depasind plafonul de scutire de TVA de la tranzactia autentificata cu nr..2007 privind vanzarea unui teren intravilan.

Conform cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie 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 in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de TVA de 35.000 EURO, devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2007.

In conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) si art.128 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare si pct. 22 din Normele metodologice privind art.139<sup>1</sup> din Codul fiscal contribuabilul datoreaza TVA in suma de lei pentru tranzactia autentificata cu nr..2008, lei pentru pentru tranzactia autentificata cu nr..2009, lei pentru tranzactia autentificata cu nr..2008 si suma de lei pentru tranzactia autentificata cu nr..2009.

Intrucat contractele intre parti nu mentioneaza ca pretul include TVA, cuantumul taxei s-a determinat prin aplicarea cotei de 19% la pretul stabilit prin

contract, potrivit art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 si a pct.23 alin.(1) si (2) din HG nr.44/2004.

Asupra diferentei de TVA stabilita in suma totala de lei s-au calculat, pe perioada.2008-30.06.2010, majorari de intarziere in suma de lei.

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

**1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totala de lei, DGFPMB prin Serviciul solutionare contestatii este investită să se pronunțe dacă persoana fizica X datorează taxa pe valoarea adaugată pentru vânzările de terenuri, în condițiile în care pe de o parte a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată in luna noiembrie 2007, avand obligatia de a se inregistra ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată incepand cu data de 01.12.2007, iar pe de alta parte dupa aceasta data, desi a efectuat in continuare activitati de instrainare a terenurilor, nu a calculat si virat TVA aferenta tranzactiilor.**

**În fapt,** în perioada .2007-.2009, PF X a efectuat vânzări de terenuri intravilane/extravilane în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, fără a emite facturi fiscale, fără a calcula, evidenția și fără a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei, pe considerentul că nu este persoană impozabilă, iar activitatea de vânzare a terenurilor nu reprezintă activitate economică ce intră în sfera de aplicarea taxei pe valoarea adăugată desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 01.12.2007, contestatarul avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor 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 35.000 EURO, conform art.152 alin.(1) din același act normativ .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*„3. (1) În sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”*

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

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurate o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter**

**de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2007:

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

*(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”*

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) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;(…)

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

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

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

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„ (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data*

aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

In conformitate cu alin.(6) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2007-31.12.2007:

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, in forma aplicabila in anul 2007:

*„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

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

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

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

*b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile in perioada 01.01.2007-31.12.2007, 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 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, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completările ulterioare, in vigoare in anul 2007, 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.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

*„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

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

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 2007:

*„(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**, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza OUG nr.106/2007, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

*(...)*

*- f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

*1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*

*2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*

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

*4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor.”*

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, 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..2010 se retine ca persoana fizica X a realizat in perioada.2005-.2009, un numar de 45 de tranzactii constand in achizitia si vanzarea de terenuri, valoarea tranzactionata fiind in suma de lei.

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 intravilane/extravilane, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare la persoana impozabila.

Astfel se retine ca, domnul **X** a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri, care au un caracter de continuitate si nu intra in cadrul administrarii normale a unui patrimoniu familial, in conditiile in care a achizitionat in perioada.2005-.2008, un numar de 31 terenuri extravilane/intravilane ce totalizeaza o suprafata de mp si o valoare totala de lei, iar vanzarea terenurilor achizitionate s-a efectuat, in perioada .2007-.2009, prin incheierea a 14 tranzactii (conform situatiei prezentate in anexa nr. la raportul de inspectie fiscala nr..2010) ce au totalizat o suprafata de teren de mp cu o valoare totala de lei, 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.

Din analiza documentele existente la dosarul cauzei, respectiv a situatiilor centralizatoare privind achizitia si vanzarea terenurilor, a extraselor de carte funciara, a adresei nr. .2010 emisa de Agentia Nationala de Cadastru si publicitate imobiliara si a contractelor de vanzare-cumparare, organul fiscal a retinut ca la achizitia terenurilor a rezultat un pret mediu/mp in suma de lei, iar la vanzarea acestora un pret mediu in suma de lei si a estimat un venit suplimentar obtinut de contribuabil, raportat la suprafata vanduta, in suma de lei, respectiv un venit mediu suplimentar/mp de teren de ori mai mare la vanzare fata de cumparare.

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 2005-2009 de catre contestatarul, respectiv realizarea a 45 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 2005.

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

**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 modificările si completările ulterioare, se prevede ca activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.

Prin urmare, avand in vedere ca domnul **X** are calitate de persoana impozabila inca din anul 2007, **desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri care depasesc natura unor bunuri de natura personala**, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatarul 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 35.000 EURO.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr., rezulta ca *persoana impozabila X* a depasit plafonul de scutire in

luna octombrie 2007, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.12.2007, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării operatiunilor din anul 2007, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in luna decembrie 2007, obligatie neindeplinita de acesta. Faptul ca depasirea plafonului de scutire s-a realizat dintr-o singura tranzactie, nu poate conduce la concluzia ca activitatea de achizitie, respectiv vanzare nu s-a efectuat cu caracter de continuitate si nu in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

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

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

Trebuie de asemenea precizat ca legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce privește definirea activităților economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la 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. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decât acea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

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

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

De altfel, prin adresa nr. a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

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

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

*In general, daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele*

decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal."

Fata de cele aratate nu se poate retine precizarea contestatarului potrivit careia la momentul realizarii tranzactiilor nu exista o reglementare precisa in ceea ce priveste interpretarea caracterului de continuitate, legiuitorul reglementand aceasta notiune prin H.G. nr.1620/29.12.2009, de modificare a H.G. nr.44/2004, intrucat prin aceasta s-au clarificat doar situatii care comportau interpretari cu privire la derularea anumitor tranzactii imobiliare.

Astfel, avand in vedere prevederile legale menționate, faptul ca domnul **X** nu a determinat momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv momentul de la care avea obligatia de a colecta si achita la bugetul statului a TVA pentru aceste operatiuni nu 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, iar pe perioada 01.12.2007- 31.12.2009 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.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice **X**, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei aferenta tranzactiilor constand in vanzarea de terenuri efectuate in perioada 2007-2009, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de lei**, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 5.

**3.2 Referitor la majorarile de intarziere in suma de lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 5 a stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere prin Decizia de impunere nr. .2010, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, AFP sector 5 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere aferente TVA in suma totala de lei, calculate pe perioada .2008-.2010.

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

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

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

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

(...)

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

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

Referitor la suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, se retine ca stabilirea in sarcina contestatarului de majorari de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de 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 **lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1) si alin.(2), art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(1), alin.(3), si art.153 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 3 alin. (1), pct.62 alin. (2), pct.66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art.119, art.120, art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica **X** impotriva deciziei de impunere nr..2010 pentru suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de lei si majorari de intarziere in suma de 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.