

DECIZIA nr. 725/16.11.2016
privind soluționarea contestației formulate de
domnul AH,
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/c

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. MBS2_AIF a/c1, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. a/c2, cu privire la contestația formulată de domnul AH, CNP, înregistrat ca plătitor de TVA CIF, cu domiciliul în București, s....

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. a/co, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS2-AIF dec/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS2-AIF dec/2016, comunicate prin remitere sub semnătură în data de 07.07.2016, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă totală de **x lei**.

Contestatarul contestă TVA stabilită suplimentar în sumă de **y lei** (y1 lei + y2 lei).

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **domnul AH**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

I. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS2_AIF dec/2016, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS2_AIF dec/2016, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei aferent perioadei 01.11.2011-30.04.2016.

Contribuabilul contestă TVA stabilită suplimentar de plată în suma de **y lei** (y1 lei + y2 lei).

II. Prin contestația formulată și înregistrată sub nr. a/co domnul AH solicită anularea în parte a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată a TVA în sumă de y lei, pentru tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În susținerea contestației contestatarul aduce următoarele argumente:

- consideră că în mod eronat a fost acuzat ca în perioada 01.01.2011-30.04.2016 a efectuat tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind astfel persoană impozabilă, conform art. 127, alin 1 și 2 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- în data de 24.07.2013 a încheiat primul contract de vânzare cumpărare cu privire la imobilul situat în București, astfel în mod corect acesta s-a înregistrat ca plătitor de TVA prin opțiune începând cu data de 05.09.2013, cu perioada fiscală pentru TVA "trimestrială" din 05.09.2013-31.12.2014 și "lunară" începând cu data de 01.01.2015;

- în mod eronat organele de inspecție fiscală constată faptul că tranzacțiile efectuate de contribuabil în anul 2011 și 2012 sunt tranzacțiile imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate conform art. 127, alin 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- în tot cursul anului 2011, contribuabilul a efectuat o singură tranzacție imobiliară conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. cccc/2011 reprezentată de vânzarea unui teren în suprafață de 525 mp și construcția - magazie de 22mp;

- în cursul anului 2012, a efectuat o singură tranzacție imobiliară conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. aaa/2012, reprezentată de vânzarea unui teren în suprafață de 492 mp din care 250 mp curți construcții și 242 mp teren categoria arabil;

- prin HG 1620/2009 se prevede că livrarea bunurilor reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic;

- legiuitorul a prevăzut clar operațiunile imobiliare realizate de persoane fizice, care nu intră în sfera de aplicare TVA sunt operațiuni imobiliare realizate ocazional, pentru care persoana fizică nu devine persoană impozabilă;

-terenul vândut în anul 2012 este compus din 250 mp curți construcții și 242 mp arabil, iar din răspunsul dat de comuna Bragadiru nu se face dovada că la momentul tranzacționării terenul era construibil, din actele de vânzare cumpărare reeșind clar că regimul acestui teren era agricol;

- este neîntemeiat modul în care oragnul fiscal a considerat neîndeplinirea condițiilor legale cu privire la faptul că tranzacția efectuată pentru apartamentul 12, 15, 17, neîncadrând tranzacția la 5% TVA pe motiv că declarația pe proprie răspundere nu a fost dată la momentul tarzacionării sau la momentul livrării imobilului;

- consideră că lipsa unei analize individuale cu privire la fiecare document reprezintă o nemotivare în fapt și în drept a actului adminsitrativ atacat fiind astfel lovit de nulitate absolută;

- cu privire la dreptul de a vinde imobile cu 5% TVA, legiuitorul nu a prevăzut strict și limitativ care sunt documentele justificative obligatorii.

Astfel, contestatarul susține ca a respectat toate condițiile atunci când a aplicat cota redusă de 5% TVA și solicită anularea în parte a Raportului de Inspecție Fiscală întocmit la 29.06.2016 sub nr. MBS2-AIF dec/2016 și a Deciziei de impunere nr. MBS2-AIF dec/2016 în ceea ce privește suma de y1 lei reprezentând diferența de TVA colectată aferent vânzării terenului situat în Bragadiru și a diferenței de y2 lei reprezentând diferența de TVA aferentă contractelor de vânzare-cumpărare a apartamentelor situate în București.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1. Cu privire la condițiile de formă ale Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. MBS2_AIF dec/2016

Cauza supusă soluționării pentru acest capăt de cerere este dacă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele fizice nr. MBS2_AIF dec/2016 a fost emisă de organele fiscale teritoriale cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

În fapt, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. MBS2_AIF dec/2016, comunicată sub semnătură de primire în data de 07.07.2016.

Prin contestația formulată contribuabilul invoca nerespectarea prevederilor legale în vigoare pe motiv că nu cuprinde motive de fapt și de drept, fiind lovită de nulitate absolută.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 46 din Codul de procedura fiscală care stipulează următoarele:

" (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) **motivele de fapt**;*
- f) **temeiul de drept**;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului."*

Conform dispozițiilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 49 - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent; "

Se reține că elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ (în speță a deciziei de impunere contestată, raportul de inspecție fiscală nefiind un act susceptibil a fi contestat, întrucât prin acesta nu se stabilește și nici nu se individualizează creanța fiscală) sunt expres și limitativ prevăzute de lege.

Față de prevederile legale sus citate, rezultă că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. MBS2_AIF dec/2016 îndeplinește toate cerințele legale.

Astfel, în ceea ce privește motivarea contestatarului conform căruia actul atacat nu conține motive de fapt și de drept nu poate fi susținută favorabil în susținerea cauzei ținând cont că în cadrul deciziei la **motive de fapt** este înscris faptul că „În perioada 01.01.2011-30.04.2016 domnul AH, în calitate de vânzător, a efectuat următoarele tranzacții (...) Astfel, s-a constatat faptul că, domnul AH a efectuat în perioada 01.01.2011-31.12.2015 tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate (...) Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 01.01.2011-31.12-2015 de domnul AH, în calitate de vânzător, s-a constatat faptul că, la data de 30.09.2011 contribuabilul a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a 119.000 lei) astfel încât s-a depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art. 152, alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (...)", iar la **temeiul de drept** sunt înscrise prevederile legale, respectiv, art 127, alin (1) și alin (2), art. 126, alin (1), art. 128, alin (1), art. 152, alin (1) , (2) și (6), art. 153, alin (1), art. 156¹ alin (1) și (2), art. 140 alin (1) și (2¹), art. 134² alin (3) și art. 282 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele mai sus enumerate, motiv pentru care este neintemeiată invocarea de către contribuabil a nelegalității (nulității) actului atacat, cu atât mai mult, cu cât, contrar susținerilor contestatarului, decizia de impunere conține atât motivele de fapt, cât și temeiul de drept avute în vedere la stabilirea impunerii.

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS2_AIF dec/2016, îndeplinește cerințele legale aplicabile actelor administrative, motiv pentru care urmează a se respinge ca neintemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

3.2 Referitor la TVA stabilit suplimentar în sumă de y1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă pentru tranzacțiile efectuate constând în vânzări de terenuri intravilane, persoana fizică AH datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfasurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, fără a colecta, a evidenția și a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. MBS2_AIF dec/2016, organele fiscale din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au verificat persoana fizică AH pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 20011-2016 și au constatat că domnul AH împreună cu soția acestuia M, au efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

În anul 2011 a efectuat 1 tranzacție imobiliară, în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. cccc/2011 pentru un imobil situat în București, șos Chitila nr. 335, sector 2, compus din teren în suprafață de 525 mp și construcția edificată pe acesta - magazie în suprafață de 22,42 mp, iar prețul vânzării este de a euro, echivalentul a a1 lei.

În anul 2012 a efectuat 1 tranzacție imobiliară, încheind contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. aaa/2012 pentru un teren intravilan situat în oraș Bragadiru, trala 13/4, parcela 60/4/12, sola 9, jud. Ilfov, în suprafață de 492 mp, din acre suprafața de 250 mp având categoria de folosință curți construcții și suprafața de 242 mp având categoria de folosință arabil, iar prețul vânzării este de b euro, echivalentul a b1 lei.

Conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. b1 domnul AH cumpără de la A și A1, imobilul situat în București, șos. Chitila nr. 174, sector 2, compus din teren intravilan curți construcții în suprafață de 350 mp și construcția edificată pe acesta, în suprafață construită la sol de 276 mp. Imobilul este intabulat în cartea funciară individuală nr. 70621 a localității București, sector 2, conform încheierii nr. .../17.05.2007 a O.C.P.I. sector 2 București, sector 2, având număr cadastral mmmm.

Prin Autorizația de desființare nr. vvvv/30.12.2010 se autorizează executarea lucrărilor pentru: desființare pentru construcție metalică parter existentă, cu funcțiunea atelier, din xxxxx nr. 174, sector 2.

Prin Autorizația de construire nr. vvvv/30.12.2010 se autorizează executarea lucrărilor de: construire imobil de locuințe colective cu spații comerciale la parter, cu regim de înălțime S+P+4E, inclusiv instalațiile interioare aferente pentru intrarea în legalitate, conform procesului Verbal de Constatare și Sancționare a Contravențiilor nr. vvvv/10.02.2009, emis de Primăria sector 2, pe amplasamentul din București, xxxxx nr. 174, sector 2. Construcția a fost recepționată prin Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. kkkkk/02.08.2011.

Persoana fizică AH s-a înregistrat ca plătitor de TVA, prin opțiune, începând cu data de 05.09.2013, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. III, atribuindu-se codul de înregistrare ROIII din data de 05.09.2013.

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare organele de inspecție fiscală au constatat că domnul AH a efectuat în perioada 01.01.2011-30.04.2016, tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă conform art. 127 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personala nu se consideră că desfășoară activitate economică cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în acest caz persoana fizică dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Domnul AH a depășit plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut de art. 152 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în luna septembrie 2011 prin contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. cccc/2011, având ca obiect vânzare de teren și construcție edificată pe acesta la prețul de a euro către SY. Astfel, contestatarul avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 01.10.2011.

În drept, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care indeplinesc 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 plata;

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 sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)**".*

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

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 neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși 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 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2011:

"Art. 127. - (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.**"

În aplicarea prevederilor mai sus citate, 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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"3. (1) **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, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]**".

Ulterior, pct. 3 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 a fost modificat dupa cum urmează:

„3. (1) **În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).**

(2) **În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.**

(3) **Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal”.**

Potrivit acestor prevederi legale, 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 desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, 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.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definiția termenilor comuni în înțelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

"(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: [...]"

20. persoana - orice persoană fizică sau juridică."

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată "**persoana**" ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal "**orice persoană fizică sau juridică**".

Incepând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoana impozabilă, persoana neimpozabilă și persoana juridică neimpozabilă.

La art.125¹ alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizează:

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. persoana impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, institutia publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică; [...]"

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

21. persoana reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă."

În situația în care persoana fizică este considerată persoana impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin. (1) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 și art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.152. - (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).

(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. [...]"

*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 modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 2011:

*"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 în 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; [...]***

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra

ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligatia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, după cum urmează:

„Art. 141. – (2) *Urmatoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei parti 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 parti a acesteia sau a unui teren construibil [...]**.*

Prin urmare, se reține că după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri construibile și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic **operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA**. Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală nr. MBS_AIF dec/2016 și din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că:

- în anul 2011 a efectuat 1 tranzacție imobiliară, 1 (una) contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. cccc/2011 pentru un imobil situat în București, șos Chitila nr. 335, sector 2, compus din teren în suprafață de 525 mp și construcția edificată pe acesta - magazie în suprafață de 22,42 mp, iar prețul vânzării este de a euro, echivalentul a a1 lei.

- În anul 2012 a efectuat 1 tranzacție imobiliară, 1 (una) contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. aaa/2012 pentru un teren intravilan situat în oraș Bragadiru, trala 13/4, parcela 60/4/12, sola 9, jud. Ilfov, în suprafață de 492 mp, din care suprafața de 250 mp având categoria de folosință curți construcții și suprafața de 242 mp având categoria de folosință arabil, iar prețul vânzării este de b euro, echivalentul a b1 lei.

Conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. b1 domnul AH cumpără de la A și A1, imobilul situat în București, xxxxx nr. 174, sector 2, compus din teren intravilan curți construcții în suprafață de 350 mp și construcția edificată pe acesta, în suprafață construită la sol de 276 mp. Imobilul este intabulat în cartea funciară individuală nr. .. a localității București, sector 2, conform încheierii nr. vvvv/17.05.2007 a O.C.P.I. sector 2 București, sector 2, având număr cadastral vvvv.

Prin Autorizația de desființare nr. vvvv/30.12.2010 se autorizează executarea lucrărilor pentru: desființare construcție metalică parter existentă, cu funcțiunea atelier, din xxxxx nr. 174, sector 2.

Prin Autorizația de construire nr. vvvv/30.12.2010 se autorizează executarea lucrărilor de: construire imobil de locuințe colective cu spații comerciale la parter, cu regim de înălțime S+P+4E, inclusiv instalațiile interioare aferente pentru intrarea în legalitate, conform procesului Verbal de Constatare și Sancționare a Contravențiilor nr. vvvv/10.02.2009, emis de primăria sector 2, pe amplasamentul din bucurești, xxxxx nr. 174, sector 2. Construcția a fost recepționată prin Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. vvvv/02.08.2011.

Persoana fizică AH s-a înregistrat ca plătitor de TVA, prin opțiune, începând cu data de 05.09.2013, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. IIIII, atribuindu-se codul de înregistrare ROIIII din data de 05.09.2013.

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare organele de inspecție fiscală au constatat că domnul AH a efectuat în perioada 01.01.2011-30.04.2016, tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă conform art. 127 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personala nu se consideră că desfășoară activitate economică cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în acest caz persoana fizică dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Domnul AH a depășit plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut de art. 152 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în luna septembrie 2011 prin contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. cccc/2011, având ca obiect vânzare de teren și construcție edificată pe acesta la prețul de a euro către S. Astfel, contestatarul avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 01.10.2011.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

A - Referitor la calitatea de persoană impozabilă și la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a terenurilor.

Motivata contestatoarului potrivit căreia tranzacțiile imobiliare cu terenuri efectuate în anii 2011-2012 nu pot fi luate în considerare la stabilirea caracterului de continuitate al veniturilor obținute întrucât în cursul unui an a fost efectuată o singură tranzacție, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în anul 2011 contestatarul derula deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării așa cum rezultă și din autorizația de construire nr. vvvvv/30.12.2010, iar conform procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. vvvv/02.08.2011 construcția a fost recepționată în data de 02.08.2011 și vânzarea terenului din xxxxx nr. 335, sector 2, București, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. gggggg/20.09.201, ulterioară acestei date.

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 și completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoană 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 directe 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. 280424/2008 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.(....)

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.***

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, în anul 2011, persoana fizică AH, a solicitat autorizatia de construire nr. vvvvv/30.12.2010 pentru executare lucrări de construire imobil locuințe colective cu spații comerciale la parter, în regim de înălțime S+P+4E, emisă de Primăria sector 2, ceea ce conduce la concluzia că domnul AH are intenția de a desfășura activități economice în scopul obținerii de venituri.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică AH are calitate de persoana impozabilă încă din anul 2011, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și imobile, rezultă că operațiunile efectuate de către contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile 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 modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: ***„activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice”*** și analizând operațiunile efectuate în anii 2010-2011 de către contestatar, rezultă că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizica AH, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoana impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

b - Referitor la argumentul contribuabilului potrivit căreia terenul vândut în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. aaa/2012 nu intră în categoria terenurilor construibile fiind compus din 250 mp curți construcții și 242 mp teren categoria arabil

Potrivit art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, după cum urmează:

"Art. 141. – (2) Următoarele 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 reține că după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri constructibile și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține ca o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic **operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA**. Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Având în vedere că încadrarea terenurilor din punct de vedere al scutirii sau al exceptării de la scutire în materie de TVA face trimitere la "legislația în materie", în speță sunt incidente și prevederile Legii nr. 50/1991 privind **autorizarea executării lucrărilor de construcții**, republicată, cu modificările ulterioare și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, potrivit căroră:

Legea nr. 50/1991

"Art. 2. - Autorizația de construire constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza caruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea și postutilizarea construcțiilor".

*"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.***

*(5) **Certificatul de urbanism nu conferă dreptul de a executa lucrări de construcții**".*

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

(2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții 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 - Definierea unor termeni de specialitate utilizați în cuprinsul legii

• Intravilanul localității

*Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul caruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii**".*

Faptul că terenurile aveau categoria de folosință "arabil" și se aflau în circuitul agricol nu înseamnă că ele nu puteau fi destinate construirii, dovadă fiind art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, care prevede *expressis verbis* "**terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol**".

În speță, în raport de argumentele aduse de contribuabilul AH prin contestația formulată se rețin următoarele:

În sfera de aplicare a TVA intră toate operațiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) condiții cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal (adica operațiunile sunt impozabile), și anume:

- operațiunile să constituie ori să 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 România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, acționând ca atare;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice stabilite de lege.

Ultimele două condiții de interes în speță se referă la persoanele impozabile și la activitatea economică, noțiunea de persoană impozabilă fiind definită în raport cu cea de activitate economică, după cum reiese din prevederile art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, anterior citate.

Astfel, definiția noțiunii de activitate economică de la art. 127 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 și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana impozabilă fiind cea care exercita asemenea activități într-o manieră independentă și indiferent de loc ori de scop ori rezultatul unei asemenea activități.

Așa cum s-a reținut și în jurisprudența CJUE, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu constituie activitate economică în sensul exploatării unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, adică de permanentă.

Pe de altă parte, în cazul în care un stat membru transpune în legislația internă abilitarea prevăzută de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE, livrarea de terenuri construibile este supusă TVA independent de caracterul permanent al operațiunii ori de aspectul dacă persoana care a efectuat livrarea exercită o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care aceasta operațiune nu constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul sau (pct. 35 din Hotărârea din Cauza Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10). **Netranspunerea** acestei abilități face ca **operațiunea să fie examinată în temeiul art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE** (pct. 42 din aceeași hotărâre), respectiv în temeiul art. 127 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 exploatării 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 relevanță 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 livrările de terenuri construibile au caracter ocazional.*

Astfel, pentru a determina dacă o persoană fizică desfășoară o activitate economică, numărul și mărimea vânzărilor ori parcelarea terenului în loturi în vederea unui preț 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 AH a procedat la vânzarea terenului intravilan situat în orașul Bragadiru, tarla 13/4, parcela 60/4/12, sola 9, județul Ilfov, în suprafață de 492 mp din care suprafața de 250 mp având categoria de folosință arabil, înscris în cartea funciară nr. 105149 a localității Bragadiru, jud. Ilfov, cu număr cadastral a/9, conform încheierii nr. vvvv/13.02.2008 eliberată de O.C.P.I. Ilfov. Prețul vânzării este de b euro, echivalentul sumei de b1 lei.

Prin adresa nr. MBS2_AIF adr/29.02.2016 s-a solicitat Primăriei orașului Bragadiru, jud. Ilfov, certificatul de urbanism pentru terenul intravilan situat în orașul Bragadiru, tarla a/4, parcela a/4/12, sola 9, jud. Ilfov.

Prin răspunsul primit cu adresa nr. Adr1/08.04.2016, înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. MBS2_REG adr2/14.04.2016 se precizează că pentru terenul situat în tarlă a/4, parcela a/4/12 nu s-a solicitat și nu s-a eliberat certificat de urbanism pe numele contribuabilului AH.

Prin adresa nr. MBS2_AIF aaaa/20.04.2016 s-a solicitat Primăriei orașului Bragadiru, jud. Ilfov destinația stabilită prin planurile de urbanism și de amenajare a teritoriului aprobate pentru terenul situat în intravilanul orașului Bragadiru, tarla a/4, parcela a/4/12, sola 9, jud. Ilfov la data la care acesta a fost înstrăinat de contribuabilul AH. Prin adresa nr. aaaaa/28.04.2016, înregistrată la organul fiscal sub nr. MBS2_AIF aaaa/16.05.2016, se precizează că terenul "era situat în intravilanul orașului Bragadiru".

Prin urmare, *simplul fapt că terenul figura în evidențele primăriei drept teren intravilan nu denotă că terenul nu era construibil* întrucât regimul economic al acestuia fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, **operațiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecință a stabilirii regimului construibil atribuit terenului și nu o precondiție pentru stabilirea unui asemenea regim.**

Ca atare, susținerea contestatorului în sensul că răspunsul dat de primărie prin care aceasta precizează faptul că terenul se află în prezent în intravilanul localității, nu face dovada că la momentul tranzacționării imobilului, respectiv în anul 2012 terenul era construibil, din actele de vânzare cumpărare reeșind clar faptul că regimul acestui teren fiind agricol, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că organul fiscal a solicitat răspuns cu privire la destinația stabilită a terenului la momentul vânzării, iar Primăria Bragadiru a răspuns că la momentul vânzării terenul era situat în intravilanul orașului Bragadiru.

Deși în contestație contribuabilul susține că terenurile înstrăinate nu se încadrează în categoria intravilan, contribuabilul nu depune documente care să susțină cele afirmate și să combată constatările organelor fiscale.

În subsidiar, se reține că prin Legea nr. 242/2009 a fost aprobată și completată O.G. nr. 27/2008 în sensul că pentru terenurile trecute în intravilan pe baza Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol (art. 31¹ alin. (5) din Legea nr.

350/2001), iar din dezbaterile parlamentare a proiectului de lege din Senat (L447/2008) rezultă că modificarea adusă a avut în vedere tocmai faptul că terenurile din intravilan sunt construite prin natura amplasării lor, cu excepția zonelor speciale pentru care există interdicții temporare sau definitive de construire.

Ca atare, domnul AH avea obligația aplicării regimului de taxare și colectare TVA pentru operațiunea de livrare a terenului în cauză, chiar dacă acesta era **încadrat în categoria de folosință intravilan arabil**.

Pentru cele reținute în precedent urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația contribuabilului AH pentru TVA stabilită suplimentar aferentă tranzacțiilor imobiliare în suma de y1 lei.

3.3 Referitor la TVA colectată în suma y2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect taxa pe valoarea adăugată colectată în suma de y2 lei, în condițiile în care la data transferului dreptului de proprietate nu erau îndeplinite toate condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, în vederea justificării aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

În fapt, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS2_AIF dec/2016, în baza căruia Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere nr. MBS2_AIF dec/2016, contribuabilul a aplicat cota redusă de TVA de 5% pentru livrarea unor locuințe, în condițiile în care nu erau îndeplinite toate condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA.

Contestatarul consideră că este neîntemeiat modul în care organul fiscal a considerat neîndeplinirea condițiilor legale cu privire la faptul că tranzacția efectuată pentru apartamentul 12, 15 și 17, nu se încadrează la 5% TVA pe motiv că declarația pe proprie răspundere nu a fost dată la momentul tranzacționării sau la momentul livrării imobilului.

Cu privire la dreptul de a vinde imobile cu 5% TVA, legiuitorul nu a prevăzut strict și limitativ care sunt documentele justificative obligatorii.

În drept, conform dispozițiilor art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin. 7 - 10 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe perioada supusă impunerii:

Codul fiscal:

“Art. 140 - (2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...) c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși

suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau **familie** poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul **famiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%. (...)**”

Norme metodologice

“23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) **Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa.** De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(9) În sensul art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere**, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că **la momentul livrării** vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, **la livrarea bunului imobil** se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c)

din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă că TVA în cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția ca înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumpărătorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, o (cate o) declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că soțul sau soția nu a deținut și nici nu deține, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS2_AIF dec/2016, în baza caruia AS2FP a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS2_AIF dec/2016 contribuabilul avea obligația de a colecta TVA în suma de **y2 lei**, întrucât nu a fost prezentată declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului la data autentificării :

- contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 734/24.07.2013 prin care contribuabilul a vândut domnului **CG** apartamentul **17** la prețul de d Euro încasată integral. A fost emisă factura FV d/24.07.2013 în sumă de d lei (d*4,4209) din care TVA în cotă de 5% în valoare de d1 lei;

- contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 4407/11.09.2013 prin care contribuabilul a vândut domnului **ZG** apartamentul **15** la prețul de r Euro încasată integral. A fost emisă factura FV r/11.09.2013 în sumă de r lei (r*4,4653) din care TVA în cotă de 5% în valoare de r1 lei;

- contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. 1734/25.06.2015 prin care contribuabilul a vândut domnului I și doamnei IIG apartamentul **12** la prețul de i lei încasată integral. A fost emisă factura FV i/25.06.2015 în sumă de i lei din care TVA în cotă de 5% în valoare de i1 lei.

În ceea ce privește momentul prezentării de către cumpărător a declarației pe propria răspundere autentificată, se rețin următoarele:

- cota de TVA aplicabilă unei livrări de bunuri sau prestări de servicii este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei, conform alin (3) al art. 140 din Codul fiscal;

- faptul generator în cazul livrării de bunuri imobile intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

- declarația pe propria răspundere autentificată la notar trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.

În speță, faptul generator a intervenit la data autentificării contractelor de vânzare-cumpărare, motiv pentru care la data transferului dreptului de proprietate **nu erau îndeplinite toate condițiile** stabilite la art. 140 alin (2¹) lit c) pct 2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%; se reține ca prevederile pct. 23 (10) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 **stipulează expres** pe de-o parte, ca **ambii soți, în calitate de cumpărători**, au obligația de

a pune la dispoziția vânzătorului declarațiile pe proprie răspundere, autentificate de un notar, iar, pe de altă parte, aceste două declarații trebuie puse la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil.**

Or, astfel cum însuși contribuabilul recunoaște, declarațiile pe propria răspundere ale cumpărătorilor **au fost rectificate**, în sensul adăugărilor **ulterior autentificării contractelor de vânzare-cumpărare** care fac obiectul cauzei supusă soluționării.

Nu poate fi reținută în susținerea contestației niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

1. Aplicarea cotei redusă de TVA de 5% este o facilitate fiscală ce se aplică în situația în care „*cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil*”, **o declarație pe propria răspundere** privind îndeplinirea condiției prevăzute la art. 140 alin (2¹) lit c) pct 2 din Codul fiscal, dispoziție legală care stipulează **un termen bine definit în ceea ce privește îndeplinirea condiției.**

2. **Declarațiile cumpărătorului/ambilor soți trebuie să existe la momentul transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar**, adică la momentul realizării acordului de voință privind transferul dreptului de proprietate; or, la momentul livrării nu exista declarația, așa cum reiese evident din probele administrate, adăugarea declarațiilor analizate fiind autentificate mult mai tarziu, astfel că nu își poate produce efectul atragerii beneficiului cotei reduse de TVA de 5%, prevederile legale solicitând ca pentru acest beneficiu, declarația/declarațiile cumpărătorului/ambilor soți să fie date la momentul livrării, care poate fi, în lipsa unei stipulații contrare în contract, cel mai tarziu la momentul autentificării contractului de vânzare-cumpărare.

Pentru cele ce preced, contestația domnului AH urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind diferența suplimentară de TVA în sumă de y2 lei, stabilită de organele de inspecție fiscală în urma aplicării cotei standard de TVA.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art. 127, art. 140, art. 141, art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23 alin. (8) și alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în baza art. 46, art. 49, art. 279 și art. 280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea contestației formulată de domnul AH cu privire la nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS2-AIF dec/2016, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice.

2. Respingerea contestației formulată de domnul AH împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS2-AIF dec/2016 emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **y lei** (y1 lei + y2 lei).

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.