



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax :+021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 182 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
persoana fizică .X.,
din localitatea .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 909550/16.12.2010
și reînregistrată sub nr. 920840/11.06.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de persoana fizică .X. prin adresa din data de 02.06.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 920840/ 11.06.2014, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de persoana fizică mai sus menționată, cu domiciliul în .X., .X., având C.N.P. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./29.09.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația finanțelor publice sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010.

Totodată, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. .X./23.06.2014, persoana fizică .X., reprezentată prin S.C.A. .X., avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X./10.02.2014, anexată în original la dosarul contestației, solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației mai sus menționate.

Persoana fizică .X. și-a întemeiat solicitarea în baza Ordonanței de scoatere de sub urmărire penală pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în data de 10.04.2013, în dosarul nr. /P/2011, rămasă definitivă prin minuta penală din data de 07 mai 2014 pronunțată de Tribunalul .X., Secția I Penală – Camera Preliminară/Fond în dosarul nr. .X./3/2014.

Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la persoana fizică .X., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 11.08.2005-31.12.2009 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice sector .X. au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./29.09.2010 contestată.

Prin adresa nr. .X./02.02.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice sector .X. .X. au transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria Sectorului .X. .X. Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.09.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./29.09.2010 contestată, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, ținând cont și de faptul că pe rolul Parchetului de pe lângă Judecătoria Sectorului .X. .X. se află deja înregistrat pe numele contestatoarei dosarul penal nr. .X./P/2009.

Având în vedere că între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice sector .X. prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.09.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./29.09.2010 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, în temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. .X./10.03.2011, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în decizie.

Prin Ordonanța din data de 10.04.2013 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosar nr..X./P/2011 s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală sub aspectul infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.b) din Legea nr.241/2005 a învinuiților .X., .X. și .X..

La data de 07.05.2014, Tribunalul .X. a pronunțat minuta penală în dosarul nr. .X./3/2014, prin care s-a respins plângerea formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Ordonanței nr..X./P/2011 din data de 10.04.2013 a Parchetului de pe lângă

Tribunalul .X., potrivit adresei nr. .X./02.10.2014 emisă de Direcția Generală Juridică din cadrul A.N.A.F.

Întrucât, din documentele anexate la dosarul cauzei, au rezultat o serie de aspecte contradictorii, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria Sectorului .X. .X., în dosarul penal nr..X./P/2009, Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010, în care au fost consemnate un număr de 35 tranzacții imobiliare efectuate în perioada 2005-2009, iar Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală din data de 10.04.2013 a fost pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., în dosarul nr..X./P/2011, pentru un număr de 18 tranzacții imobiliare efectuate în perioada 2006-2007, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul art.60 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, a solicitat Parchetului de pe lângă Judecătoria Sectorului .X. .X. și Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. informații cu privire la dosarul penal înregistrat pe numele persoanei fizice .X. având ca obiect aspectele consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010.

Urmare demersurilor întreprinse, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP .X./21.05.2015, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a transmis în copie Ordonanța din data de 10.04.2013 emisă în dosarul penal nr..X./P/2011 de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X..

Având în vedere că Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în data de 10.04.2013, în dosarul nr..X./P/2011, a rămas definitivă prin minuta penală din data de 07 mai 2014 pronunțată de Tribunalul .X., Secția I Penală – Camera Preliminară/Fond, în dosarul nr..X./3/2014, reiese că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică .X. a încetat definitiv.

Ca urmare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 209 alin.(1) lit.c) din același act normativ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 29.09.2010 emisă de Administrația finanțelor publice sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010 **pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

I. Persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./29.09.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a municipiului .X. - Administrația finanțelor publice sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 29.09.2010, solicitând anularea acestor acte administrative și exonerarea de la plata oricărei sume reprezentând taxă pe valoarea adăugată, precum și majorari/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere, stabilite de plată în sarcina sa de către organele de inspecție fiscală ca urmare a vânzării de terenuri arabile și intravilane construibile, pentru următoarele motive:

A. Persoana fizică .X. susține că nu a efectuat operațiunile în cauză în scopul de a „obține venituri cu caracter de continuitate”, ci în scopul de a realiza comasarea parcelelor de teren pe care le deține în proprietate, așa cum rezultă din schițele și planurile topografice aflate la cartea funciară.

Totodată, persoana fizică susține că organele fiscale au emis, urmare solicitărilor, Certificate de atestare fiscală, în care se confirmă că nu datorează nicio taxă, respectiv niciun impozit neplătit la bugetul consolidat al statului, anexând în acest sens, cu titlu de exemplu, Certificatele fiscale nr..X./19.12.2005, nr..X./12.09.2006 și nr..X./26.11.2007, astfel că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit în anul 2010 datorii în sarcina sa, deși i-au fost emise anterior acte care atestă contrariul, respectiv în condițiile în care textele de lege au același conținut de bază de-a lungul timpului.

De asemenea, persoana fizică susține că organele de inspecție fiscală au ignorat aplicarea unuia din principiile fiscalității definit potrivit art.3 lit.b) din Codul fiscal și au stabilit retroactiv obligații de plată deși știau de existența tranzacțiilor și le-au validat fără niciun fel de amendament la modul la care acestea au fost efectuate la timpul respectiv.

B. Persoana fizică .X. susține că raportul de inspecție fiscală întocmit este nelegal întrucât nu a fost persoană impozabilă anterior inspecției fiscale, astfel cum este definită persoana impozabilă la art.127 alin.(1) din Codul fiscal, și nici autoritățile nu l-au declarat anterior inspecției fiscale ca persoană impozabilă.

Totodată, persoana fizică susține că reîncadrarea și condițiile de reîncadrare din patrimoniul personal în patrimoniul comercial al persoanei nu sunt definite de lege, deci nu pot fi făcute în condițiile Codului fiscal, iar art.127 din Codul fiscal nu se referă la vânzările de imobile din patrimoniul comercial al persoanei guvernate de art.46 și următoarele din Codul fiscal și nici la cele din patrimoniul personal, care sunt guvernate de art.77¹ din Codul fiscal, ci la activitățile independente care nu includ vânzarea de imobile.

De asemenea, persoana fizică susține că activitățile economice desfășurate independent sunt impozitate conform art.41, definite conform art.46, astfel că stabilirea unui tratament fiscal corespunzător art.48 alin.(1) din Codul fiscal în urma reîncadrării din patrimoniul propriu al persoanei în cel comercial al acesteia necesită corectarea tuturor actelor autentice de transmitere a proprietății bunurilor imobile, pe baza procedurii prevăzută la art.77² din Codul fiscal, situație în care ar putea avea loc reîncadrarea menționată și aplicarea tratamentului fiscal corect, respectiv posibilitatea colectării TVA, însă acest lucru ar necesita obligația de ținere a contabilității în partidă simplă și a deductibilității TVA.

Astfel, persoana fizică susține că inspecția fiscală nu a respectat niciunul din principiile fiscale ale art. 3 din Codul fiscal, îndeosebi cel al neutralității măsurilor fiscale, al certitudinii impunerii fiscale și cel al echității fiscale, precum și că, în lumina prevederilor art.77¹ din Codul fiscal care nu prevăd obligativitatea reținerii TVA și având în vedere că pentru persoanele fizice nu există obligativitatea reținerii TVA, stabilirea obligațiilor de plată constând în TVA este abuzivă.

Mai mult, persoana fizică susține că, potrivit prevederilor art.77² din Codul fiscal, notarul trebuie să ceară rectificarea actului autentic întocmit, să comunice acest lucru A.N.A.F., aceasta să emită decizie de impunere, iar prin rectificarea actului notarial de autentificare a contractului de vânzare-cumpărare imobil, vânzătorul urmând să aibă dreptul de a colecta TVA de la cumpărător dar și dreptul de a deduce TVA aferent.

Totodată, persoana fizică susține că în concepția Codului comercial actele care au ca obiect imobile (clădiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comerț, ele fiind esențialmente civile, activitatea de vânzare imobile, chiar și cu caracter de continuitate, nu poate fi încadrată în tiparul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, nefiind o activitate a unui comerciant.

C. De asemenea, persoana fizică .X. susține că prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal nu definesc în mod clar faptul că tranzacțiile

desfășurate de o persoană fizică sunt impozabile din punct de vedere al TVA-ului, respectiv că legiuitorul român nu a inclus în sfera TVA și operațiunile ocazionale de înstrăinare a clădirilor și terenurilor construibile, operațiuni care sunt stipulate la art.12 paragraf 1 din Directiva 112/2006/CE, lăsând la latitudinea statelor membre de a considera ca și contribuabili persoanele care efectuează ocazional aceste activități.

D. În ceea ce privește calificarea vânzărilor efectuate ca fiind operațiuni cu caracter de continuitate, persoana fizică susține că acestea nu au bază legală, întrucât Codul fiscal nu prevede o reglementare de natură să definească caracterul de continuitate al unei activități desfășurate, iar în momentul în care s-a efectuat prima tranzacție menționată în raportul de inspecție fiscală nu se știa cu certitudine dacă vor mai fi și alte tranzacții, astfel că data obligativității înregistrării ca plătitor de TVA este pur speculativă și nu respectă principiul certitudinii impunerii prevăzut de art.3 lit.b) din Codul fiscal.

Totodată, persoana fizică susține că pentru a fi obligat la înregistrarea ca plătitor de TVA trebuia să fie obligat la înregistrarea ca și comerciant sau ca persoana fizică autorizată, însă acest lucru este împotriva oricărei logici atâta timp cât nu a vrut și nu a avut intenția să efectueze operațiuni vizând tranzacționarea de imobile ca și profesie.

E. De asemenea, persoana fizică .X. susține că organele de inspecție fiscală nu au solicitat documentele contabile în baza cărora ar fi trebuit să stabilească sumele de plată, fiind astfel încălcate prevederile art.156 din Codul fiscal.

Totodată, persoana fizică susține că, având în vedere faptul că nu este comerciant, legea nu îl obligă să țină evidența contabilă a operațiunilor, astfel că stabilirea obligațiilor de plată de către organele de inspecție fiscală este făcută în mod arbitrar, fără documente justificative prevăzute de Legea contabilității.

F. Persoana fizică .X. susține că în mod greșit organele de inspecție fiscală au stabilit ca obligație de plată TVA pentru vânzarea terenurilor arabile, întrucât această operațiune este scutită de TVA în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, respectiv organele de inspecție fiscală nu au făcut nicio selectare a contractelor de vânzare-cumpărare a terenurilor construibile și a celor arabile și nu au indicat pentru care din cele 35 de contracte au solicitat și obținut Certificate de urbanism care ar fi atestat în mod clar categoria de folosință a terenului în cauză.

G. Totodată, persoana fizică .X. susține că dobânzile și majorările de întârziere sunt stabilite eronat, neavând bază legală, întrucât obligația de bază la care au fost calculate nu este legal stabilită.

Ulterior înregistrării contestației sub nr.909550/16.12.2010 la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și emiterii Deciziei nr. .X./10.03.2011 de suspendare a contestației mai sus menționate, prin adresa înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Registratura generală sub nr. .X./26.03.2014, și la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 920763/27.05.2014, persoana fizică .X. aduce următoarele precizări:

1. O mare parte din terenurile vândute nu erau supuse taxei pe valoarea adăugată, întrucât erau neconstruibile, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, și anume terenurile din .X. (contract autentificat sub nr. .X./17.05.2007), din .X. (contract autentificat sub nr. .X./31.05.2007) și din .X. (contract autentificat sub nr. .X./26.10.2007).

În acest sens, persoana fizică arată că:

- Hotărârea Consiliului Local .X. nr. .X./01.06.2004 care a aprobat PUZ-ul pentru zona .X., prin care intravilanul orașului a fost extins (printre altele) cu terenurile situate în .X., a fost anulată la data de 13.10.2006, prin Sentința civilă nr. .X./08.05.2007 în dosarul nr. .X./3/2007 aflat pe rolul Tribunalului .X., definitivă și irevocabilă la data de 06.09.2007;

- Abia la data de 30.01.2014, Consiliul General al Municipiului .X. a adoptat Hotărârea nr. 21 privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal PUZ – Zona de .X. a Municipiului .X., în baza căreia proprietarii terenurilor din zona vizată pot solicita autorizație de construire;

- în perioada mai 2007-ianuarie 2014, construirea vreunui imobil în această zonă a fost imposibilă;

- posibilitatea de a executa construcții trebuie privită la momentul transferului dreptului de proprietate și nu în perspectivă, pentru că altfel toate terenurile, inclusiv cele extravilane, intravilane (iazuri sau păduri), ar putea avea potențial constructibil;

- documentațiile de urbanism stabilesc politica de dezvoltare urbanistică, conform art.31¹ din Legea nr.350/2011;

- interpretarea conform căreia valența urbanistică a terenului valabilă la momentul vânzării dictează regimul fiscal aplicabil a fost confirmată și de Ministerul Finanțelor Publice pe pagina sa de web, secțiunea „Asistență contribuabili – Întrebări frecvente”.

2. Nu a fost recunoscut mecanismul taxării inverse, or în cazul contractelor: nr. .X./13.09.2006, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., nr. .X./11.01.2007, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., nr. .X./17.04.2007, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., nr. .X./ 27.07.2007, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., nr.

.X./28.08.2007, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., nr. .X./26.10.200, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., nr. .X./28.11.2007, încheiat cu S.C..X. S.R.L. și nr. .X./31.05.2007, încheiat cu S.C. .X. S.R.L., au fost livrate bunuri imobile către cumpărători persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA, pentru care în acea perioadă se aplica taxarea inversă, conform art.160¹, respectiv, în funcție de perioada incidentă, art.160 din Codul fiscal.

Ignorarea mecanismului taxării inverse nu se poate interpreta ca o sancțiune pentru neînregistrarea în scopuri de TVA la acel moment, întrucât i se aplică deja o sancțiune în acest scop, respectiv dobânzile și penalitățile de întârziere, fiind o încălcare a principiului proporționalității din dreptul fiscal european.

3. Taxa pe valoarea adăugată a fost calculată incorect, peste prețul stabilit contractual, final și irevocabil, sens în care invocă decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-249/12 Tulică.

II. Urmare efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, care a vizat perioada 11.08.2005-31.12.2009 și a avut ca obiect tranzacțiile imobiliare realizate în această perioadă de către persoana fizică .X., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice sector .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 29.09.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./29.09.2010 contestată.

Din informațiile comunicate de Garda Financiară prin adresa nr. .X./17.11.2008, cât și din cele transmise de notarii publici, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a realizat un număr de 35 tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri intravilane și apartamente, atât bunuri proprii (100%) cât și deținute în cotă indiviză (50%) împreună cu fratele și cumnata sa, .X. și .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că persoana fizică .X. a prezentat copii după un număr de 20 documente privind tranzacții cu terenuri efectuate în perioada 2006-2007, precum și că prin, Nota explicativă înregistrată la Administrația finanțelor publice sector .X. sub nr. .X./28.09.2009, persoana fizică afirmă că terenurile au fost achiziționate pentru nevoile personale și că aceste tranzacții nu constituie fapte de comerț, scopul nu era de obținere de profit, ci comasarea unor suprafețe de terenuri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat o serie de informații, respectiv:

- cu adresa nr. .X./21.10.2009, au solicitat Agenției Naționale de Cadastru și Publicitate Imobiliară, transmiterea situației juridice și economice a unor terenuri care aparțin persoanei fizice;
- cu adresa nr. .X./14.01.2010 și nr. .X./14.01.2010, au solicitat Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală, documentația privind obținerea aprobării de scoatere din circuitul agricol al terenurilor situate în intravilanul sectorului .X., respectiv orașului .X.;
- cu adresa nr. .X./28.10.2009, au solicitat Direcției Generale Impozite și Taxe Locale sector .X., informații cu privire la situația contribuabilului, respectiv dacă acesta figurează înregistrat cu bunuri imobile și care sunt acestea;
- au solicitat informații B.N.P. “.X.”, “.X.”, “.X.”, S.C. “.X.”, “.X.”, “.X.”, în vederea identificării de alte acte întocmite de către aceștia și nedecarate de persoana fizică;
- au solicitat Primăriei Sectorului .X. cu adresa nr. .X./16.04.2010 și nr. .X./17.06.2010, respectiv Primăriei orașului .X. cu adresa nr. .X./16.04.2010, informații referitoare la eliberarea de Certificate de urbanism pentru terenurile înstrăinate de persoana fizică, etc.

În ceea ce privește **perioada 2005-2006**, din analiza documentelor prezentate de persoana fizică .X., cât și din informațiile transmise de notarii publici, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a efectuat în anul 2005 un număr de 3 tranzacții imobiliare, respectiv, în anul 2006, un număr de 18 tranzacții imobiliare, constând în vânzarea de terenuri intravilane construibile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de către persoana fizică .X. îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar persoana fizică este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X., prin operațiunile pe care le-a desfășurat, respectiv tranzacționarea în perioada 11.08.2005-31.12.2009 a nu mai puțin de 35 de terenuri intravilane construibile și arabile și un apartament, a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, prin urmare în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, respectiv având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2005 cifra de afaceri realizată de persoana fizică .X. a depășit plafonul de scutire de .X. lei, prevăzut de art..X. alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă ca aceasta să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile desfășurate, respectiv exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate constând în vânzarea de terenuri.

Având în vedere prevederile art..X. alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până la data de 10.01.2006 (în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii planului de scutire), respectiv să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2006, fără însă să beneficieze de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu era persoană impozabilă conform art.147¹ din Codul fiscal.

Întrucât, până la data de 01.01.2007 în Codul fiscal nu era prevăzută nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile efectuate de persoana fizică .X. sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta având astfel obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că perioada fiscală pentru TVA în anul 2006 este luna calendaristică.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că, pentru perioada 11.08.2005-31.12.2006, valoarea tranzacțiilor ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată este în sumă de .X. lei, căreia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește **anul 2007**, din analiza documentelor prezentate pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat un număr de 12 tranzacții imobiliare constând în vânzarea a 10 terenuri intravilane

construibile și 2 terenuri intravilane arabile, fără însă să declare taxa pe valoarea adăugată rezultată în urma acestor tranzacții.

Astfel, având în vedere prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1) și alin.(2), art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.2 alin.(1), pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoana fizică .X. în anul 2007, ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv cele 10 terenuri intravilane construibile, este în sumă de 11.499.091 lei, căreia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată în sumă de 2.184.827 lei.

În ceea ce privește **anul 2008**, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a înstrăinat un apartament deținut în cotă indiviză de 50% împreună cu fratele și cumnata sa, .X. și .X., apartament ce a fost achiziționat în anul 1999, valoarea tranzacționată fiind în sumă de .X. lei, iar în **anul 2009** a înstrăinat un teren arabil, de asemenea în cotă indiviză de 50% împreună cu fratele și cumnata sa, valoarea tranzacționată fiind în sumă de .X. lei. Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții, constând în vânzare de apartament și teren arabil, nu intră în sfera de aplicarea a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada 01.02.2006-31.12.2009, valoarea tranzacțiilor ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată este în sumă de .X. lei, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă este în sumă de .X. lei (anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală).

Totodată, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată, au calculat majorări de întârziere până la data de 29.09.2010 în sumă de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 alin.(7), respectiv art.120¹ alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2005 – 2007, persoana fizică .X. datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de TVA la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, organele de inspecție fiscală, din verificarea informațiilor transmise de notarii publici, precum și din analiza documentelor prezentate de persoana fizică .X., au constatat că în perioada verificată, respectiv 11.08.2005-31.12.2009, persoana fizică .X. a realizat un număr de 35 tranzacții imobiliare constând din vânzări de terenuri intravilane și apartamente, atât bunuri proprii (100%) cât și deținute în cotă indiviză (50%) împreună cu fratele și cumnata sa, .X. și .X., și anume:

- în anul 2005, a efectuat un număr de 3 tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri intravilane construibile;
- în anul 2006, a efectuat un număr de 18 tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri intravilane construibile;
- în anul 2007, a efectuat un număr de 12 tranzacții imobiliare constând în vânzarea a 10 terenuri intravilane construibile și 2 terenuri intravilane arabile;
- anul 2008, persoana fizică a înstrăinat un apartament deținut în cotă indiviză de 50% împreună cu fratele și cumnata sa, .X. și .X., apartament ce a fost achiziționat în anul 1999, iar
- în anul 2009, persoana fizică a înstrăinat un teren intravilan arabil, de asemenea în cotă indiviză de 50% împreună cu fratele și cumnata sa, .X. și .X..

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de către persoana fizică .X. au îndeplinit condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar persoana fizică este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, având toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, respectiv având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Astfel, întrucât în luna decembrie 2005 cifra de afaceri realizată de persoana fizică .X. a depășit plafonul de scutire de TVA de .X. lei, prevăzut de art..X. alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă ca aceasta să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile desfășurate, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până la data de 10.01.2006, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2006, și ținând cont de faptul că până la data de 01.01.2007 în Codul fiscal nu era prevăzută nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) și art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.2 alin.(1), pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, au stabilit că valoarea tranzacțiilor ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată este în sumă de .X. lei, căreia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Echipa de inspecție fiscală nu a inclus în sfera de aplicare a TVA tranzacțiile care au fost efectuate înainte de data depășirii plafonului de scutire, tranzacțiile efectuate înainte de data la care avea obligația de a se înregistra ca platitor de TVA, precum și tranzacțiile care se încadrează în scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, respectiv tranzacțiile constând în vânzarea unui apartament vechi și a terenurilor intravilane arabile.

Pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de 29.09.2010 în sumă de .X. lei, dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 alin.(7), respectiv art.120¹ alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 2005-2006:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus citat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție, aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 2005-2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 2005-2006, *„activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la pct.2 alin.(1), în forma în vigoare în perioada 2005-2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, 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.”,

iar, la pct.3 alin.(1), în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

„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.[...]”

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și 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, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să le respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei 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.

În același sens este și Decizia civilă nr. .X./31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr. .X./30/2010, irevocabilă.

Relevantă în speță este Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/2012 și C-250/2012, .X., prin care Curtea, pronunțându-se asupra modului de calcul al TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, a statuat faptul că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, aceste persoane intrând în categoria persoanelor impozabile.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005-2006:

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

iar începând cu data de 01.01.2007, art.128 alin.(1) prevede:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată este stipulată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1), în forma aplicabilă în perioada 2005- 2006, prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art..X. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(3) în forma aplicabilă în anul 2005, stipulează:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. [...]Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme."

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația solicitării înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 2 miliarde lei, echivalentul a .X. lei (RON), regimul special de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, conform pct. 56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Termenul în care persoana impozabilă este obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal este de 10 zile de la sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(3) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2005:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea

adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, în situația în care organele fiscale 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 trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

În perioada 01.01.2007-21.12.2008, aceste reglementări au fost preluate de pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

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

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

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, înainte de înregistrare vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Începând cu data de 01.01.2007, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007, s-a stipulat că este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren 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, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, se reține că, prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată. Astfel, în forma aplicabilă în anul 2005, este stipulat:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”,

coroborat cu pct.24 alin.(1), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă în perioada 2005-2006:

“24. (1) Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că, în perioada 2005 – 2009 persoana fizică .X., în calitate de vânzător, a efectuat un număr de 35 tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, atât bunuri proprii (100%) cât și deținute în cotă indiviză (50%) împreună cu fratele și cumnata sa, .X. și .X., constând în vânzarea de terenuri intravilane construibile (un număr de 31 tranzacții efectuate în perioada 2005-2007), terenuri intravilane arabile (un număr de 3 tranzacții: contractele nr..X./27.07.2007, nr. .X./28.11.2007 și nr. .X./ 16.12.2009) și un apartament vechi (contractul nr. .X./27.06.2008), prezentate detaliat în raportul de inspecție fiscală și anexa la acesta.

Având în vedere prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, mai sus citate, se reține că persoanele fizice care realizează venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au

caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 2005-2009 de către persoana fizică .X. rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2005, devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având totodată obligația declarării începerii activității ca persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005-2006.

Până la data de 31.12.2006, legea fiscală, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu prevedea nicio scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru vânzări de terenuri și/sau construcții, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, începând cu data de 01.01.2007 tranzacțiile imobiliare cu construcții noi și/sau terenuri construibile fiind de asemenea taxabile. Astfel, rezultă că operațiunile efectuate în perioada 2005-2007 de către persoana fizică .X., intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, născându-se totodată obligația solicitării înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de .X. lei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010, persoana fizică .X., urmare tranzacțiilor efectuate în anul 2005, a realizat o cifră de afaceri care a depășit în cursul lunii decembrie 2005 plafonul de scutire de TVA de .X. lei prevăzut la art. 152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până la data de 10.01.2006, conform prevederilor art. 152 alin.(3) din același act normativ, obligație ce nu a fost îndeplinită, înregistrarea considerându-se valabilă începând cu data 01.02.2006.

În ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, în speță se rețin prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, aprobată prin O.M.F.P. nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, care precizează:

„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, prin adresele nr.58/15.01.2015 și nr.920840/30.03.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X. să facă dovada dacă, în calitate de vânzător, are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Urmare solicitării direcției noastre, persoana fizică .X. a transmis, în data de 26.01.2015, declarația pe propria răspundere, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 145, și, în data de 07.04.2015, declarația pe propria răspundere

autenticată la notar sub nr. .X./06.04.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 721, potrivit căreia „nu am posibilitatea recuperării de la cumpărători a taxei pe valoarea adăugată aferentă contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 2005-2009 și care fac obiectul contestației formulate. (...) prețul stabilit de către părți este un preț real, serior, final și irevocabil, astfel încât nu mai poate fi suplimentat”.

Astfel, prin adresa nr. 920840/27.01.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală sprijinul pentru recalcularea obligațiilor fiscale suplimentare.

Având în vedere solicitarea direcției noastre, prin adresa nr. .X./02.02.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 198/02.02.2015, organele de inspecție fiscală au precizat că obligațiile fiscale stabilite sunt:

- conform Deciziei de impunere:
 - debit TVA inițial = .X. lei
 - acesorii inițiale = .X. lei
 - Total obligații inițiale = .X. lei

- conform situației recalculate:
 - debit TVA recalculat = .X. lei
 - acesorii recalculate = .X. lei
 - Total obligații recalculate = .X. lei

- quantum diferențe rezultate în urma recalculării:
 - diferențe debit TVA = .X. lei
 - diferențe accesorii = .X. lei
 - Total diferențe = .X. lei

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă tranzacțiilor imobiliare taxabile din punct de vedere al TVA efectuate în perioada 2006-2007, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 29.09.2010 emisă de**

Administrația Finanțelor Publice Sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Totodată, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv adresa nr..X./02.02.2015, menționată mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația formulată de persoana fizică .X. și se va anula parțial Decizia de impunere nr. .X./ 29.09.2010** emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, obligații fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală ca fiind nedatorate urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA (inclusiv accesorii) astfel cum este stabilit în O.M.F.P. nr.1820/2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014.

În ceea ce privește susținerile contestatarului potrivit cărora Codul fiscal nu prevede o reglementare de natură să definească caracterul de continuitate al unei activități desfășurate, iar prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal nu definesc în mod clar că tranzacțiile desfășurate de o persoană fizică sunt impozabile din punct de vedere al TVA-ului, precum și faptul că în concepția Codului comercial actele care au ca obiect imobile (clădiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comerț, ele fiind esențialmente civile, activitatea de vânzare imobile, chiar și cu caracter de continuitate, neputând fi încadrată în tiparul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, întrucât nu este o activitate a unui comerciant, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie, respectiv la art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile - persoană impozabilă reprezintă persoana fizică capabilă să desfășoare, de o manieră independentă și indiferent de loc o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități - și activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice de aplicare ale art.127 alin.(2) din Codul fiscal, sunt stipulate condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatorul nu face dovada că le-a respectat, legislația fiscală având caracter obligatoriu.

Așa cum s-a reținut și mai sus, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, așa cum reiese din prevederile fiscale în materie, este mult mai largă, astfel că operațiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial fapte de comerț, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA. Prin urmare, noțiuni precum „fapte de comerț” și „comerciant” nu pot fi asimilate cu cele de „operațiuni impozabile” și „persoană impozabilă”, întrucât nu sunt în concordanță cu principiile generale ale TVA.

Mai mult, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

„ (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea persoanei fizice potrivit căreia organele de inspecție fiscală au

ignorat aplicarea unuia din principiile fiscalității definit potrivit art.3 lit.b) din Codul fiscal și au stabilit retroactiv obligații de plată, întrucât cadrul legal aplicabil tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice în calitate de persoane impozabile își găsește temeiul în legislația fiscală în domeniul TVA, legislație ce nu a fost modificată semnificativ, și anume, din 01.01.2004, odată cu apariția Legii nr.571/2003, definirea activităților economice și a persoanelor impozabile nu a fost modificată și nici nu a prevăzut vreo scutire de TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare, fiind introdus în definiția activității economice conceptul referitor la caracterul de continuitate al activității, constând în exploatarea bunurilor corporale și necorporale, iar începând cu data de 01.01.2007, a fost introdusă în sfera operațiunilor scutite de TVA livrările efectuate de către orice persoană impozabilă de construcții, părți ale acestora și terenurile pe care acestea sunt construite, precum și a oricărui alt teren, scutire care nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Referitor la Certificatele de atestare fiscală nr..X./ 26.11.2007, nr..X.89/19.12.2005 și nr..X./12.09.2006, pe care persoana fizică le-a depus în susținerea faptului că nu datorează nicio taxă, respectiv niciun impozit neplătit la bugetul consolidat al statului, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât reprezintă certificate de atestare fiscală privind impozitele și taxele locale, care certifică faptul că persoana fizică .X. figurează în evidențele fiscale ale Consiliului Local Sector .X. – Direcția Impozite și Taxe Locale cu diverse terenuri intravilane și extravilane, precum și faptul că nu figurează în evidențele compartimentului fiscal cu creanțe bugetare de plată către bugetul local, or impozitele și taxele locale sunt reglementate la Titlul IX din Codul fiscal și se datorează la bugetul local, în timp ce taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului VI din Codul fiscal.

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit căreia activitățile economice desfășurate independent sunt impozitate conform art.41, definite conform art.46, astfel că stabilirea unui tratament fiscal corespunzător art.48 alin.(1) din Codul fiscal în urma reîncadrării din patrimoniul propriu al persoanei în cel comercial al acesteia necesită corectarea tuturor actelor autentice de transmitere a proprietății bunurilor imobile, pe baza procedurii prevăzută la art.77² din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că prevederile invocate sunt stipulate la Titlul III „Impozitul pe venit”, iar potrivit Cap.VIII¹ „Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal” a fost reglementat impozitul pe care contribuabilii îl datorează la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor

acestui, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, precum și modul de calcul, încasare, virare și declarare a acestui impozit de către notarii publici, iar calitatea de persoană impozabilă și activitatea economică din perspectiva taxei pe valoarea adăugată a unei persoane fizice ce obține venituri cu caracter de continuitate din tranzacțiile imobiliare efectuate, precum și obligația acesteia de a colecta și plăti la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în cauză, taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt reglementate specific la Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată”.

De asemenea, nu pot fi reținute nici susținerile persoanei fizice potrivit cărora notarul trebuie să ceară rectificarea actului autentic întocmit, să comunice acest lucru A.N.A.F. și A.N.A.F. să emită decizie de impunere, iar prin rectificarea actului notarial de autentificare a contractului de vânzare-cumpărare imobil, vânzătorul urmând să aibă dreptul de a colecta TVA de la cumpărător dar și dreptul de a deduce TVA aferent, întrucât, potrivit prevederilor din Legea notarilor publici și a activității notariale nr.36/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, notarii publici, în exercitarea profesiei, au obligația să verifice ca actele pe care le instrumentează să nu cuprindă clauze contrare legii și bunelor moravuri, să ceară și să dea lămuriri părților asupra conținutului acestor acte spre a se convinge că le-au înțeles sensul și le-au acceptat efectele, în scopul prevenirii litigiilor, or, pentru a înscrie în actele încheiate mențiuni referitoare la taxa pe valoarea adăugată, aceștia trebuiau să aibă cunoștință despre faptul că operațiunea în cauză este supusă taxei pe valoarea adăugată, urmare faptului că persoana fizică vânzătoare este persoană impozabilă din perspectiva TVA, obligația informării notarilor asupra acestui aspect revenind exclusiv vânzătorului, în speță persoanei fizice .X., care prin caracterul de continuitate al veniturilor obținute din tranzacțiile imobiliare efectuate a devenit persoană impozabilă din perspectiva TVA, încă din cursul anului 2005, așa cum s-a precizat mai sus în cuprinsul deciziei.

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit căreia organele de inspecție fiscală au stabilit ca obligație de plată TVA pentru vânzarea terenurilor arabile, în condițiile în care această operațiune este scutită de TVA în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută întrucât, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală și anexele la acesta, constatări ce au fost de altfel reținute și în situația de fapt și în considerentele organului de soluționare a contestației, echipa de inspecție fiscală nu a inclus în sfera de aplicare a TVA tranzacțiile care se încadrează în scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f)

din Codul fiscal, respectiv tranzacțiile constând în vânzarea de terenuri intravilane arabile (un număr de 3 tranzacții: contractele nr..X./ 27.07.2007, nr..X./28.11.2007 și nr..X./16.12.2009) și a unui apartament vechi (contractul nr..X./27.06.2008).

Referitor la susținerea potrivit căreia terenurile vândute din .X. (contract autentificat sub nr. .X./17.05.2007), din str. .X. (contract autentificat sub nr..X./31.05.2007) și din .X. (contract autentificat sub nr..X./ 26.10.2007) nu erau supuse taxei pe valoarea adăugată, întrucât erau neconstruibile, sens în care invocă faptul că Hotărârea Consiliului Local .X. nr..X./01.06.2004 care a aprobat PUZ-ul pentru zona .X., prin care intravilanul orașului a fost extins (printre altele) cu terenurile situate în .X., a fost anulată la data de 13.10.2006, prin Sentința civilă nr..X./08.05.2007 în dosarul nr..X./3/2007 aflat pe rolul Tribunalului .X., definitivă și irevocabilă la data de 06.09.2007, se rețin următoarele:

De la data aderării României la Uniunea Europeană, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxă pe valoarea adăugată cu excepția vânzărilor de construcții noi și a terenurilor construibile, conform prevederilor legale citate în cuprinsul prezentei decizii. Totodată, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă:

- În ceea ce privește contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./17.05.2007:
 - obiectul contractului l-a constituit vânzarea terenului intravilan curți-construcții în suprafață de 432,04 mp, situat în municipiul .X., .X., sector .X., parcela .X., din care alee de servitute pe o lățime de 3 m pe latura de est, cu o suprafață de 77.01 mp;
 - terenul a fost introdus în intravilanul municipiului .X. prin P.U.G. nr. 269/2000 cu reglementările P.U.Z. „Zonă de .X.” aprobat prin H.C.L. sector .X. nr..X./2004, așa cum reiese din certificatul de urbanism nr. .X. din data de 12.08.2004 eliberat de Primăria sectorului .X., .X.;
 - suprafața de teren a fost scoasă definitiv din circuitul agricol, așa cum rezultă din aprobarea privind scoaterea definitivă a terenurilor din circuitul agricol nr. .X. din data de 22.09.2004 eliberată de Ministerul Administrației și Internelor – Oficiul Național de Cadastru, Geodezie și Cartografie;
 - pentru teren a fost eliberat Certificatul de Urbanism nr. .X./23.09.2005, pe numele .X. pentru împrejmuire, dezmembrare, vânzare.

- În ceea ce privește contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./31.05.2007:

- obiectul contractului l-a constituit vânzarea terenului intravilan, liber de orice tip de construcții, în suprafață totală de 5250 mp, situat în .X., .X., nr. .X., sector .X.;

- terenul se află în intravilanul construibil al localității .X. și în teritoriul administrativ al sectorului .X.;

- terenul a fost scos definitiv din circuitul agricol, în baza Deciziei nr. .X. din 07.08.2006 a directorului executiv al Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X., emisă pe baza Avizului nr. .X. SCA/2006 al Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X.;

- terenul nu este inclus în zona de protecție a șantierelor arheologice, nu este inclus în lista monumentelor istorice și nu are interdicție de a construi pe el;

- regimul de construire pe teren, conform Certificatului de Urbanism nr. .X./P/24899 din 18.07.2006 emis de Primăria Sectorului .X., este următorul: terenul este cuprins în subzona L1c – locuințe individuale și colective mici cu maxim P+2 niveluri, terenul este parțial afectat de trama stradală impusă prin Planul Urbanistic Zonal – P.U.Z. Zona de .X., aprobat prin H.C.L. al Sectorului .X. nr..X./01.06.2004;

- terenul nu este traversat de rețele de utilități și, după cunoștința vânzătorilor, nu există impedimente pentru a se emite o autorizație de construire în legătură cu terenul.

- În ceea ce privește contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./26.10.2007 :

- obiectul contractului l-a constituit vânzarea terenului situat în intravilanul municipiului .X., strada .X., sector .X., în suprafață de .X. mp;

- terenul a fost scos din circuitul agricol conform Aprobării nr.30/2005 emisă de Ministerul Administrației și Internelor, ONCGC și a dobândit nr. poștal .X. pe str. .X. conform certificatului nr. .X./16.12.2004 emis de Primăria Municipiului .X.;

- pentru teren a fost eliberat Certificatul de Urbanism nr. .X./P/42046 din 31.01.2007, pe numele .X. pentru dezmembrare.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, documentele anexate la dosarul contestației, rezultă că tranzacțiile imobiliare mai sus menționate au constat în vânzări de terenuri construibile, motiv pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea persoanei fizice .X..

Referitor la invocarea de către persoana fizică a prevederilor art.160¹, respectiv, în funcție de perioada incidentă, art.160 din Codul fiscal, cu privire la regimul de taxare inversă, și susținerea aplicabilității

acestui regim vânzării de terenuri efectuate în perioada 2006-2007 către cumpărători persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA, se reține că, potrivit prevederilor invocate, condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de TVA/în scopuri de TVA, or, în speță, această condiție nu a fost îndeplinită atâta timp cât contestatara în calitate de furnizor nu era înregistrată ca plătitor de TVA la data efectuării tranzacțiilor.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./29.09.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010 în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Admiterea contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 29.09.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice Sector .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.09.2010 în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X.;
- majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată,

și anularea în parte a actului administrativ fiscal contestat pentru această sumă.

Punctul 1) din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
.X.