

DECIZIA nr. 43 din \_\_\_\_\_ 2011  
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica X,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B sub nr. x.2011

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată de Administratia Finantelor Publice sector 2 prin adresa nr.x.2011, înregistrata la D.G.F.P.-M.B sub nr. x.2011, asupra contestației formulată de persoana fizica x, cu domiciliul in Bucuresti, str.x, sector 2.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. x.2011 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.x.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.x.2010 si comunicata sub semnatura in data de x.2010, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei, reprezentand TVA in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

De asemenea, contribuabilul contesta si adresa nr.x/2010 prin care a fost notificat privind inregistrarea din oficiu in evidenta platitorilor de TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul x.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Domnul x contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.x.2010 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administratia Finantelor Publice sector 2 - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, invocand următoarele:

- prevederile art.126, art.127 alin.(1) si alin.(2) si art.128 alin.(1) din Codul fiscal au fost aplicate eronat intrucat in conformitate cu dispozitiile tezei a II-a a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, constituie activitate economica "exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate", astfel incat aceste venituri se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora;

- incercarea de extindere a prevederilor art.127 alin.(2) este contrara dispozitiilor art.13 din Codul de procedura fiscala;

- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate nu se aplica situatiei sale intrucat "exploatarea bunurilor" se refera la dreptul de folosinta a bunului si la dreptul de a culege fructele bunului, iar tranzactiile imobiliare care au fost considerate ca fiind impozabile se circumscriu dreptului de dispozitie, situatie neacoperita de dispozitiile art.127 alin.(2) din Codul fiscal, nefiind o fapta de comert conform Codului comercial completat cu prevederile Codului civil;

- la momentul incheierii tranzactiilor si la acest moment textele legale nu permit impozitarea cu TVA a vanzarilor de terenuri agricole de catre persoane fizice;

- Codul comercial prevede va actele care au ca obiect imobile nu sunt considerate acte de comert, ele fiind civile;

- nefiind un act comercial, activitatea de vanzare imobile, chiar si cu caracter de continuitate nu poate fi incadrata la art.127, nefiind activitatea unui producator, comerciant sau prestator de servicii;

- practica judecatoreasca si doctrina relevanta in materie este in sensul respectarii caracterului necomercial al actelor juridice care au ca obiect imobile.

Fata de argumentele prezentate, contestatarul concluzioneaza ca vanzarile de terenuri agricole extravilane si intravilane efectuate de acesta in perioada 2006-2008 nu fac parte din sfera de aplicare TVA.

II. Prin raportul de inspectie fiscală nr. x.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Finantelor Publice sector 2 - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată: x.2006-x.2008.

In aceasta perioada domnul x a realizat un numar de 28 de tranzactii, respectiv 27 operatiuni de vânzări de terenuri agricole si o tranzactie cu constructie veche (x lei), care reprezintă activități economice desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, desfășurate de o persoană impozabilă, in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) si art.146 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

In baza art.152 alin.(1) si alin.(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare si a pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, organele de inspectie fiscală au constatat că persoana fizica x, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent incepand cu data de x.2006 , data depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei fiind in luna martie 2006, prin încheierea contractelor de vânzare cumpărare in trimestrul I 2006 în valoare de x lei.

Contribuabilul nu s-a inregistrat platitor de TVA incepand cu data de 01.05.2006.

In perioada x.2006-31.12.2006, organul fiscal a constatat ca valoarea tranzactiilor in sfera de aplicare a TVA este in suma de x lei, careia ii corespunde TVA aferent in suma de x lei.

In anul 2007, anul 2008 si anul 2009, organul de control a constatat ca potrivit art.141, alin.(2) din Legea nr.571/2003 activitatea de vanzare-cumparare a terenurilor agricole si a unei constructii vechi nu este o impozabila in sensul TVA..

Pentru neplata TVA s-au calculat majorari de intarziere aferente pe perioada x.2006-x.2010 in suma de x lei.

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

**3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, Serviciul solutionare contestatii este investit să se pronunțe dacă persoana fizica x datorează taxa pe valoarea adaugată pentru vânzările de terenuri către persoane fizice și juridice, în condițiile în care, pe de o parte, a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată la data de x.2006, avand obligatia de a se inregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată incepand cu data de x.2006, iar pe de alta parte, dupa aceasta data nu a declarat si virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, în perioada x.2006-x.2006 persoana fizica x a efectuat vânzări de terenuri către persoane fizice și juridice în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, fără a emite facturi fiscale, fără a calcula, evidenția și vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **x lei**, pe considerentul că nu este persoană impozabilă, iar activitatea de vânzare a terenurilor nu reprezintă activitate economică desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ce intră în sfera de aplicarea taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat în perioada x.2006-x.2006 au încheiat 4 contracte de vânzare-cumpărare pentru terenuri arabile ( nr.x.2006, nr.x.2006, nr.x.2006 și nr.x.2006) în valoare totală de x lei, contestatarul avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform art. 152, alin.(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, întrucât a realizat încasări din activitatea de vânzare de terenuri extravilane, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei, conform art.152 alin.(1) din același act normativ.

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

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

*„Art. 126 -Sfera de aplicare*

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

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

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

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

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

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

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

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

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

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din

Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, pentru anul 2006:

*„2. (1) Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.”*

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*“Definitii ale termenilor comuni*

*(1) În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)*

***20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.”***

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata **“persoana”** ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal **“orice persoana fizica sau juridica”**.

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

***Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.***

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

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006:

*„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.*

*(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”*

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2006:

***„(1) Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”***

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi sunt explicitate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare.

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in anul 2006:

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

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

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

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

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

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

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

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

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii**.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de

19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in 2006:

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

Prin urmare, se retine ca pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila, iar dupa data aderarii, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, ce conduc la obtinerea de venituri cu caracter de continuitate devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din raportul de inspectie fiscala nr.x.2010 se retine ca persoana fizica x a realizat in perioada x.2006-x.2008, un numar de de 28 de tranzactii, respectiv 27 operatiuni de vânzări de terenuri agricole si o tranzactie cu constructie veche.

In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii. Caracterul de continuitate al operatiunii in cauza este dat de existenta contractelor succesive de vanzarea a terenurilor, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare la persoana impozabila.

Astfel se retine ca, domnul x a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri, care au un caracter de continuitate si nu intra in cadrul administrarii normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de terenuri si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2008 de catre contestatar, respectiv realizarea a 28 de tranzactii imobiliare, rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, inca din anul 2006.

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

**Din punct de vedere fiscal operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.** Totuși, având in vedere complexitatea

operațiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atenție contextul pentru a stabili cu certitudine dacă operațiunea este sau nu ocazională. Această concluzie este confirmată și de considerentele reținute de jurisprudența comunitară degajată din spetele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) și Enkler (C – 230/94).

Din aceste spete rezultă că activitatea cu caracter permanent poate consta atât în acte singulare, care conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate, dar și în acte repetate, într-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exactă a concordanței dintre situația de fapt, care poate fi extrem de variată și cadrul legislativ fiscal care conturează noțiunea de activitate economică este aplicabilă de la caz la caz.

Astfel, problema de a ști dacă un contribuabil dobândește bunuri în scopul activității sale economice, în sensul taxei pe valoarea adăugată constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciată în funcție de ansamblul circumstanțelor cazului, inclusiv de natura bunurilor și de perioada dintre data dobândirii bunurilor și utilizarea lor pentru activități economice.

Prin urmare, având în vedere că domnul X are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2006, **desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri care depasesc natura unor bunuri de natura personala**, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar 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 platitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 2 miliarde lei/200.000 lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr.X.2010 și situația centralizatoare privind tranzacțiile efectuate în perioada 2006-2008, rezultă că *persoana impozabilă* X a depășit plafonul de scutire în luna martie 2006, devenind astfel platitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu X.2006, în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor din anul 2006, având obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, obligație neîndeplinită de acesta.

În ceea ce privește obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, astfel încât nu poate fi reținut argumentul contestatarului potrivit căruia nu datorează TVA pentru terenurile vândute în anul 2006. Începând cu 01.01.2007, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare este modificată, în sensul că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrarile de construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construite.

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate, faptul că domnul X nu a determinat momentul de la care avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și de a colecta și achita la bugetul statului a TVA pentru aceste operațiuni nu îl exonerează de la plata TVA stabilită de organul fiscal. Ținând seama de activitatea desfășurată se reține că acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă, întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică constând în vânzarea de terenuri arabile, iar pe perioada X.2006- X.2006 nu a ținut evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată, nu a întocmit și deconturi de taxă pe valoarea adăugată și nu a virat la bugetul statului obligația fiscală rezultată reprezentând taxă pe valoarea adăugată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia după data la care a depășit plafonul legal de scutire.

Referitor la motivatiile invocate de contestatar potrivit carora la momentul incheierii tranzactiilor si in prezent textele legale nu permit impozitarea cu TVA a vanzarilor de terenuri agricole de catre persoanele fizice se retine ca prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

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

Trebuie, de asemenea, precizat ca legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ce priveste vanzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decit acea scutire pentru constructii care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decit cele construibile.

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

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

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

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

*Daca, de exemplu o persoana fizica, construiește un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vanzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca in anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, intrucat activitatea sa economica se considera a fi inceputa in momentul in 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 decit 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."*

Referitor la invocarea de catre contestatar a faptului ca tranzactiile imobiliare au natura civila, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrării unui teren este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale (Codul comercial, Codul civil). Drept pentru care Legea nr. 571/2003 are caracter special in materia



TVA, astfel încât tranzacțiile efectuate de contribuabili (vanzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

În acest sens, prevederile art.14 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală stipulează:

*„Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”*

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarului că prin operațiunile de vânzare a bunurilor imobile nu s-a realizat exploatarea bunurilor vândute, deoarece în opinia legiuitorului nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate reprezintă o activitate economică ci și vânzarea acestora, acestea fiind operațiuni diferite, ambele generatoare de venituri.

Referitor la invocarea de către contestatar a practicii judecătorești în sensul respectării caracterului necomercial al actelor juridice care au ca obiect imobile nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu constituie izvor de drept în sistemul nostru de drept.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă ca organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice x, taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de x lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri efectuate în perioada x.2006-x.2006, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neintemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în suma de x lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. x.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AFP sector 2.

**3.2 Referitor la majorările de întârziere în suma de x lei aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă AFP sector 2 a stabilit corect suplimentar de plată majorări de întârziere prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.x.2010, în condițiile în care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. x.2010, AFP sector 2 a stabilit în sarcina contribuabilului majorări de întârziere aferente TVA în suma totală de x lei, calculate pe perioada x.2006-x.2010.

**În drept**, dispozițiile art. 119 alin.(1) și art. 120 alin. (1) și alin.(7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat aplicabil până la 01.07.2010 prevăd:

*“Art.119-(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*Art.120-(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.*

*(...)*

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

Ordonanța de urgență nr.39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală aplicabilă cu 01.01.2007 prevede:

**"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."**

**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

**Art. 120<sup>1</sup>**-(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Începând cu 01.10.2010, alineatul (7) a fost modificat prin punctul 2 din Ordonanța de urgență 88/2010 astfel:

“ (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen accesorii. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările de întârziere/dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentând accesorii aferente TVA, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. x.2010, se reține că stabilirea în sarcina contestatarului de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge și pentru suma de **x lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principalem**”.

### **3.3. Referitor la adresa nr.x/2010**

**Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P.M.B. se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care nu intra în competența sa de soluționare.**

**In fapt**, prin adresa nr.x/2010, organul fiscal a instiintat contestatarul cu privire la faptul că a fost înregistrat ca platitor de TVA în baza referatului nr.x.2010 transmis de departamentul Inspecție fiscală, iar pentru ridicarea certificatului de înregistrare în scopuri TVA urmează să se prezinte la Administrația Finanelor Publice sector 2.

**In drept**, potrivit art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în

conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.”

Potrivit art.88 din O.G. nr.92/2003, republicata, **"sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2);

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere."

În acest sens, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 prevăd următoarele:

**"5.1. Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.**

**5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi:** dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscală, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc."

**"9.8. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea caii administrative de atac, după soluționarea acesteia."**

Potrivit prevederilor legale anterior menționate, se constată că adresa nr.x/2010 nu se încadrează în categoria actelor administrativ fiscale.

Se reține că, potrivit art.209 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, republicat, organele specializate în soluționarea contestațiilor, constituite la nivelul direcțiilor generale ale finanțelor publice teritoriale, au o competență strict delimitată, ele nu se pot investi decât cu soluționarea contestațiilor care privesc sume stabilite în decizii de impunere, în actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și în titlurile de creanță privind datoria vamală, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres si limitativ prevazute de lege.

Prin urmare, capatul de cerere privind contestarea adresei nr.x/2010, emisă de Administrația Finanțelor Publice sector 2, nu intra sub incidența prevederilor art. 209 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

În temeiul pct 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, acest capat de cerere, precum și copia contestației nr. 301224/06.01.2011 vor fi transmise Administrației Finanțelor Publice sector 2, spre analiză și competență soluționare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7 alin.(1), art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1) si alin.(2), art.140 alin.(1), art.152 alin.(1) si alin.(3), si art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), pct.56 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art.14, art.88, art.119, art.120, art. 120<sup>1</sup> alin.(1), art.209 alin.(1) si art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.5.1., pct.5.2. si pct.9.8. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

## DECIDE

1.Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica **x** impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr.x/x.2010 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2 pentru suma totala de x lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si majorari de intarziere in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

2.Constata necompetenta Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFPMB in solutionarea contestatiei vizand adresa nr.x/2010 si transmite Administratiei Finantelor Publice sector 2 contestatia privind acest capat de cerere, spre competenta solutionare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.