

**DECIZIA nr. 310 din 2015** privind solutionarea  
contestatiei formulata de domnul **X**,  
cu domiciliul in str...,  
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .., inregistrata sub nr. .., de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice .. – Activitatea de Inspecție Fiscala cu privire la contestatia formulata de domnul X.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **04.08.2014** si inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice .. sub nr. .., precum si la AJFP – Serviciul Fiscal Orasenesc .. sub nr. .. il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. .., comunicata sub semnatura in data de **10.07.2014**, prin care s-au stabilit contribuabilului urmatoarele obligatii de plata in suma totala de .. lei, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- .. lei penalitati de intarziere aferente.

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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

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

**I.** In baza raportului de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judeteana a Finantelor Publice .. au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. .., prin care au stabilit in sarcina domnului X urmatoarele obligatii de plata:

- .. lei taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 01.01.2007 – 31.12.2011;
- .. lei accesorii aferente TVA, calculate pana la data de 02.07.2014.

II. Prin contestatia formulata domnul X solicita anularea Deciziei de impunere nr. .. invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- nu se poate considera ca operatiunile de vanzare-cumparare de terenuri agricole realizate ar fi incadrate in notiunea de activitate economica in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, intrucat nu a intreprins masuri active de comercializare care sa confere caracter continuu activitatii desfasurate, iar aceste terenuri le-a folosit in scopuri personale pentru cultivarea acestora. Ca urmare, in ceea ce priveste veniturile obtinute din incheierea contractului de vanzare-cumparare nr... nu sunt aplicabile dispozitiile legale referitoare la inregistrarea in scopuri de TVA si plata acestei taxe;

- nu avea calitatea de persoana impozabila pentru a se inregistra in scop de TVA;

- chiar daca ar avea calitatea de persoana impozabila apreciaza ca nu poate fi obligat la plata dobanzilor si penalitatilor, intrucat reincadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi facuta in conditiile Codului Fiscal valabil pana in 31.12.2009. In acest sens invoca faptul ca dispozitiile Ordinului nr. 1786 *pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare* au fost introduse dupa data de 28.04.2010;

- persoana impozabila care nu are cunostinta de faptul ca a depasit plafonul nu poate fi trasa la raspundere, pentru neindeplinirea unei obligatii exprese a ANAF de a inregistra din oficiu la termen, deoarece administratia fiscala dispunea de infrmatii necesare pentru a stabili ca persoana impozabila a depasit plafonul si nu poate sa impuna conditii suplimentare persoanei impozabile datorate propriei ineficiente, invocand in acest sens dispozitiile art. 60 din Codul de procedura fiscala si art. 254 alin. 5 din Codul fiscal;

- persoanele fizice supuse tranzactionarii sub jurisdicia Codului civil nu au obligatia sa depuna nicio declaratie sau sa tina vreo evidenta fiscala sau contabila;

- alt impozit decat cel pe venit nu se plateste la transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal prevazut de art. 77<sup>1</sup> Cod fiscal aplicat unei tranzactii incadrate de Codul civil si este calculat colectat si declarat de notari, acestia avand obligatii de stabilire, retinere si plata a impozitelor pe venit conform art. 93 Cod fiscal, persoanele fizice fiind beneficiari de venituri;

- reincadrarea nu respecta nici unul din principiile fiscale ale art. 3 Cod civil, respectiv al neutralitatii masurilor fiscale, certitudinea impunerii, echitatea fiscala si eficienta impunerii;

- nu considera aplicarea penalitatilor si majorarilor de intarziere posibile decat de la data inregistrarii persoanei fizice pentru obligatia de a plati TVA, pentru fiecare vanzare in parte, iar dupa inregistrarea pentru prima vanzare deductibilitatea TVA sa se aplice nerestrictiv.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

### 3.1. Referitor la TVA în suma de .. lei

*Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile efectuate constand in vanzari de terenuri intravilane, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în condițiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate și a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia și a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.*

**In fapt**, prin raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice ..au verificat persoana fizica X pentru tranzactiile imobiliare derulate în perioada 2007-2011 și au constatat ca domnul X împreuna cu sotia acestuia Y, au efectuat tranzactii imobiliare dupa cum urmeaza:

**In anul 2007** au efectuat **4 tranzactii** imobiliare din care: 1 (una) cu teren intravilan arabil ce nu intra sub incidenta prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, iar celelalte cu teren intravilan constructibil, astfel:

- conform contractului de vanzare – cumparare nr. .. prețul vanzării a fost de .. lei (.. euro);
- conform contractului de vanzare – cumparare nr. .. prețul vanzării a fost de .. lei (.. euro);
- conform contractului de vanzare – cumparare nr. .. prețul vanzării a fost de .. lei (.. euro).

În luna iunie 2007 prin încheierea contractului de vanzare-cumparare nr. ..., cifra de afaceri realizată de către contribuabil a depasit plafonul de scutire, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru livrarile de bunuri imobile efectuate persoana fizica X avea obligatia înregistrării în scopuri de TVA până la data de 10.07.2007 și devenea persoana impozabila platitoare de TVA începând cu data de **01.08.2007**, în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

**In anul 2008** a efectuat **9 tranzactii** imobiliare din care: 8 (opt) cu teren intravilan arabil ce nu intra sub incidenta prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare și 1 tranzactie cu teren intravilan constructibil, conform contractului de vanzare – cumparare nr. ..., iar prețul vanzării a fost de .. lei (.. euro).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea tranzactiei în suma de .. lei intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, careia ii corespunde **TVA colectata in suma de .. lei, din care s-a scăzut suma de ..lei aferenta onorariului biroului notarial – taxa pe valoarea adaugata deductibila, rezultand TVA de plata în suma de .. lei;**

**In anul 2009** a efectuat **1 (una) tranzactie** imobiliara cu teren intravilan arabil ce nu intra sub incidenta prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

**In anul 2010** a efectuat **2 (doua) tranzactii** imobiliare cu terenuri intravilane arabile ce nu intra sub incidenta prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

**In anul 2011** a efectuat **1 (una) tranzactie** imobiliara cu teren intravilan arabil ce nu intra sub incidenta prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

In urma analizei acestor tranzactii, organele de inspectie fiscala au constatat ca domnul X a efectuat tranzactii cu terenuri in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, asa cum rezulta din succesiunea cronologica a operatiunilor conform careia, incepand cu anul 2006, contribuabilul a achizitionat terenuri intravilane, in judetul .., pe care ulterior le-a instrainat prin vanzare-cumparare.

In consecinta, pentru terenurile intravilane construibile instrainate de contribuabil in perioada supusa verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata si datorata in cuantum de .. lei.

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

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

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

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

c) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **sa rezulte din una dintre activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)".

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**,

asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 127. - (1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

(2) *In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.***"

In aplicarea prevederilor mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"3. (1) *In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]***"

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare a fost modificat după cum urmează:

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

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

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

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

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

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Asa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se consideră că realizează**

**o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

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

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

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

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

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

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

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica; [...]

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

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

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

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

"Art.152. - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

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

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de **deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza: [...]

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

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

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

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare începând cu anul 2007, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

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

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

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

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, dupa cum urmeaza:

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

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea** unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a **unui teren constructibil** [...]"

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. .. si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca:

- persoana fizica X a dobandit in perioada anterioara anului 2007, mai exact in anul 2006 terenuri intravilane situate în oraşul .., judetul .., prin contracte de vanzare – cumparare (nr. ..);

- contribuabilul a instrainat ulterior aceste terenuri prin vanzari succesive – atat terenuri intravilane agricole, care sunt operatiuni impozabile scutite de TVA, cat si terenuri intravilane construibile, care sunt operatiuni impozabile taxabile cu TVA – si a obtinut venituri cu caracter de continuitate, astfel ca in mod intemeiat organele de inspectie fiscala i-au stabilit calitatea de persoana impozabila.

Astfel, persoana fizica X, a realizat în perioada 2007-2011, 17 de tranzactii constând în vânzarea de terenuri. Din cele 17 contracte de vânzare-cumparare, un numar de 13 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane agricole iar 4 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane construibile.

La stabilirea taxei pe valoarea adaugata s-a tinut cont numai de suprafetele de teren intravilan care au fost scoase din circuitul agricol;

- terenurile tranzactionate se afla în raza teritoriala a comunei .., judetul ..;
- in vederea stabilirii corecte a regimului economic al terenurilor, respectiv teren construibil sau teren cu alta destinatie, la momentul vanzarii sale de catre proprietari, organul de inspectie fiscala a luat in considerare incadrarea prevazuta in contractele de vanzare-cumparare anexate la dosaul cauzei.

- in luna iunie 2007 prin incheierea contractului de vanzare-cumparare nr. .., cifra de afaceri realizata de catre contribuabil a depasit plafonul de scutire, prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Pentru livrarile de bunuri imobile efectuate persoana fizica X avea obligatia inregistrarii în scopuri de TVA pana la data de 10.07.2007 și devenea persoana impozabila platitoare de TVA începând cu data de **01.08.2007**, în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. .., organele de control au emis decizia de impunere nr. .., prin care au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de .. lei,

tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilului existenta la aceasta data.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

a - Referitor la calitatea de persoana impozabila si la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor.

Motivatia contestatoarului precum ca *nu a intreprins masuri active de comercializare care sa confere caracter continuu activitatii desfășurate si nu avea calitatea de persoana impozabila pentru a se inregistra in scop de TVA*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat 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.**

Totodata, 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 României 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 ceea ce priveste vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decat acea scutire pentru constructii care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata 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 directoare care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

De altfel, prin adresa nr. 280424/2008 a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

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

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

*In general, **daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA**, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal."*

Astfel in perioada iunie 2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiune de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora (terenurilor), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. 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.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 2007-2011, persoana fizica X, a realizat tranzactii constând în vânzarea de terenuri, fapt necontestat de acesta, ceea ce conduce la concluzia ca operatiunile realizate de aceasta nu sunt ocazionale, intentia sa de a desfasura activitati economice in scopul obtinerii de venituri fiind evidenta.

De altfel, așa cum rezulta din documentele existente la dosarul contestației, respectiv din conținutul contractelor de vânzare-cumpărare, contribuabilul a achiziționat de la Z loturile de teren tranzacționate situate în orașul ..., județul .. în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ..., terenuri ce au făcut parte din suprafața de .. m.p. ce au fost dezmembrate de Y în baza actului de dezmembrare autentificat sub nr. ...

O parte din terenurile intravilane (respectiv 3 tranzacții imobiliare cu terenuri intravilane construibile pentru anul 2007 și 1 tranzacție imobiliară cu teren intravilan construibil pentru anul 2008) au fost scoase din circuitul agricol în baza Deciziei nr. .. privind aprobarea scoaterii definitive din circuitul agricol a terenului.

**Din succesiunea cronologică a operațiunilor prezentate rezulta neîndoielnic faptul că domnul X a achiziționat terenuri intravilane agricole, o parte din ele au fost scoase din circuitul agricol, ori le-a revândut ca atare, cu alte cuvinte derula un întreg proces investitional necesar realizării scopului economic urmarit, operațiuni ce au generat încasări din tranzacțiile imobiliare derulate în scop economic de către contribuabil, astfel ca nu pot fi tratate ca fiind o tranzacție singulară.**

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2007, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri, rezulta că operațiunile efectuate de către contestator intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascându-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.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **„activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice”** și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007-2011 de către contestatar, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 17 de terenuri, rezulta că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

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

*b - Referitor la invocarea dispozițiilor Codului civil*, precizăm că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în speta, în vigoare în anul 2005), indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabil (vânzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul Comercial.

Totodată, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Civil, 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 economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform cărora "*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.*"

De asemenea, potrivit art. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2007-2011:

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

*c - Referitor la argumentul contestatorului precum că alt impozit decât cel pe venit nu se plătește la transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal prevăzut de art. 77<sup>1</sup> Cod fiscal aplicat unei tranzacții încadrate de Codul civil și este calculat colectat și declarat de notari, aceștia având obligații de stabilire*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art. 77<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completările ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, reglementeaza impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului, la transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, obligatia calcularii si incasarii impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligatie care revine persoanei fizice X avand in vedere ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel de activitati economice si devenind persoana impozabila din perspectiva TVA, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie.

*d - Referitor la argumentul contestatarului conform căruia, nu a avut cunostinta de faptul ca a depasit plafonul și nu poate fi tras la raspundere, pentru neindeplinirea unei obligatii exprese a ANAF de a inregistra din oficiu la termen, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum este stipulat în normele legale citate mai înainte, persoana impozabilă care este stabilită în România trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, această obligație nerevenind organelor de inspecție fiscală. Acestea, conform prevederilor art.94 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au următoarele atribuții:*

*„Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

*e - Referitor la invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile 180/2010 si 181/2010, se mentioneaza ca nu ii este aplicabila, în condițiile în care contestatarul nu dovedeste faptul ca terenurile tranzactionate au fost utilizate de acesta anterior. Mai mult așa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei achiziția loturilor de terenuri s-a efectuat în anul 2006 și ulterior au avut loc vanzari succesive.*

În consecința, organele de inspecție fiscală au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a contestatarului X și au procedat la colectarea TVA în cuantum de .. lei pentru livrarile (vanzarile) de terenuri intravilane construite efectuate în perioada verificată, contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată pentru acest capăt de cerere.

### 3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de .. lei

*Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata taxa stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. .. organele de inspectie fiscala au procedat si la stabilirea accesoriilor aferente TVA in quantum total de .. lei, din care:

- .. lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- .. lei penalitati de intarziere aferente.

**In drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

- (2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadența, 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".**

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora domnul X datorează diferența suplimentară de TVA, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. (1) și (6) și art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (6) și alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 3 alin. (1), pct. 37 alin. (1) și pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 2007 și art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .. pentru TVA și accesorii aferente în suma totală de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.