



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax :+021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.        /        .04.2010**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**X**  
**din localitatea X,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**cu nr. X/06.X.2009**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală prin adresa nr..X./02.X.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/06.X.2009, asupra contestației formulată de persoana fizică .X. .X. - .X., cu domiciliul în X, sector X, Aleea .X. nr.5, bloc 126B, sc.1, et.8, ap.25 și reședința în X, sector X, strada X nr.16, cod numeric personal X, împotriva deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/02.X.2009 emisă de Direcția generală coordonare inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr.X/01.X.2009.

Contestația are ca obiect suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării deciziei de impunere nr..X./02.X.2009, respectiv 02.X.2009, potrivit semnăturii de primire de pe adresa nr.866433/02.X.2009 de înaintare a decizie mai sus menționată și de data depunerii

contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală, respectiv 22.X.2009 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Persoana fizică .X. .X. - .X. contestă decizia de impunere nr..X./02.X.2009 emisă de Direcția generală coordonare inspecție fiscală în baza raportului de inspecție fiscală nr..X./01.X.2009,** precizând că în plan procedural, prin intermediul unui raport de inspecție fiscală - act administrativ -, organul de inspecție fiscală nu avea prerogativă legală de a califica statutul civil subiectiv al unei persoane neînregistrate voluntar în scop de TVA și că numai o instanță civilă putea califica statutul de comerciant și/sau califica tranzacțiile ca fiind fapte subiective de comerț și activități economice cu caracter de continuitate și aceasta numai în condițiile garantării unui proces echitabil prin asigurarea imparțialității și contradictorialității judecării în condițiile art.6 alin.6 din CEDO raportat la art.21 alin.1-4 din Constituție.

Totodată, persoana fizică precizează că pe fondul cauzei organul de inspecție fiscală nu putea extinde, exclusiv în temeiul Titlului VI din Codul fiscal, prezumția relativă de comercialitate asupra actelor civile încheiate de o persoană fizică nedeclarată comerciant, întrucât situația în speță nu se încadrează pe ipoteza legală: vânzarea de terenuri nu reprezintă activitate „de exploatare” – bunurile corporale în speță sunt „consumate” prin vânzare și nicidecum „exploatate” prin culegerea de fructe și produse „în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Persoana fizică .X. .X. - .X. precizează că pentru a fi considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA trebuie să îi fie aplicabilă una dintre cele două teze ale art.127 alin.2 din Codul fiscal, respectiv prima teză, care se referă la activitățile comercianților în sens larg -„activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora”- sau cea de a doua teză, care include noțiunea de activități economice și „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Astfel, persoana fizică .X. .X. - .X. consideră că prima teză nu îi este aplicabilă întrucât, pe de o parte, în mod evident nu a fost producător sau prestator de servicii, iar pe de altă parte, în ceea ce privește noțiunea de „comerciant” (care nu este definită în mod expres în Titlul VI din Codul fiscal) în accepțiunea Codului Comercial Român și potrivit doctrinei și practicii statuate în timp și lipsite de orice controverse, cumpărarea bunurilor imobile nu este un act de comerț, chiar dacă a fost făcută cu intenția de revindere sau închiriere, având în vedere că în art.3 paragraful 1 sunt menționate numai „mărfurile și produsele”, adică bunurile mobile. Prin urmare, actele juridice încheiate, respectiv contractele de vânzare-cumpărare având ca obiect terenuri, nu intră *de plano* în sfera prezumției de comercialitate obiectivă generată de art.3 din Codul Comercial și preluată printr-o normă de trimitere la Codul fiscal.

În ceea ce privește cea de a doua teză, persoana fizică consideră, de asemenea, că nu îi este aplicabilă întrucât încheierea unor contracte de vânzare-cumpărare nu poate fi considerată activitate de exploatare a bunurilor imobile, având în vedere că înstrăinarea unui bun aflat în circuitul civil este orice altceva decât un act de „exploatare” în sensul explicativ al termenului (conform DEX „EXPLOATARE”, ca substantiv semnifică *„totalitatea lucrărilor de punere în valoare a unui bun natural sau a unui sistem tehnic; totalitatea operațiilor care constituie procesul tehnologic de extragere a substanțelor minerale utile, a rocilor, a țițeiului sau a gazelor”, iar ca verb semnifică „a folosi, a pune în valoare o resursă; a extrage o substanță utilă, un material folositor etc în vederea realizării unor obiective economice.”) și nicidecum nu poate fi considerată o „activitate economică” în accepțiunea Codului fiscal, aria semantică strict juridică a sintagmei *„exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri”* fiind circumscrisă culegerii fructelor civile, industriale sau naturale ale unui bun (art.465, 483, 484, 485 Cod civil).*

Totodată, operațiunile de vânzare-cumpărare nu pot fi considerate o activitate „cu continuitate”, având cel mult caracter „repetitiv”, dar Codul fiscal nu face referire la acest termen, iar întrucât Codul fiscal este o normă de strictă interpretare, nu se poate adăuga la prevederile acestora prin interpretări sau similitudini.

**II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..X./01.X.2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..X./02.X.2009 contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale coordonare inspecție fiscală, urmare efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, având ca obiect tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 2006-2008 de către persoana fizică .X. .X. – .X., au constatat**

că în perioada 2007-2008 persoana fizică a cumpărat terenuri în scopul vânzării acestora, verificarea fiind efectuată exclusiv pe baza documentelor ce au fost puse la dispoziție de către aceasta.

Pentru anul 2006 persoana fizică .X. .X. – .X. nu a prezentat acte privind tranzacții imobiliare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007-2008 persoana fizică a încheiat un număr de 134 contracte de vânzare-cumpărare terenuri, din care 44 contracte în valoare totală de .X. lei aferente anului 2007 și 90 contracte în valoare totală de .X. lei aferente anului 2008.

Din cele 134 contracte de vânzare-cumpărare un număr de 133 contracte au avut drept obiect terenuri agricole extravilane, iar un contract încheiat în data de 21.X.2008, autentificat sub nr.500, a avut în vedere tranzacționarea unei suprafețe de .X. mp în intravilanul orașului .X., județul .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2007 cât și în anul 2008 persoana fizică .X. .X. – .X. a derulat o activitate continuă cu caracter comercial prin cumpărarea de terenuri în scopul vânzării acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 28 .X. 2007, când a fost realizată tranzacția terenului în suprafață de 10.000 mp pentru prețul de .X. EURO către S.C. .X. .X. S.R.L. X, C.U.I. 21851360, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial sub nr..X./28.X.2007, doamna .X. .X. – .X. a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f), ale art.134, art.134<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. .X. – .X. datorează TVA în sumă de .X. lei, începând cu data semnării contractului de vânzare-cumpărare din data de 21.X.2008, autentificat sub nr.500, pentru vânzarea unei suprafețe de X mp în intravilanul orașului .X., județul .X. în valoare de X lei, echivalentul a X euro, teren constructibil conform certificatului de

urbanism nr.236/15.X.2007 și toate documentele care au stat la baza tranzacției.

În conformitate cu prevederile art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei, pentru perioada cuprinsă între data la care datorează TVA (21.X.2008) și data încheierii raportului de inspecție fiscală.

**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 și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2007-2008 constând în vânzări de terenuri agricole și terenuri construibile, persoana fizică .X. .X. – .X. datorează taxă 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 taxă pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** în perioada 2007-2008 persoana fizică .X. .X. – .X. a încheiat un număr de 134 contracte de vânzare-cumpărare terenuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea efectuată exclusiv pe baza documentelor puse la dispoziție de către persoana fizică .X. .X. – .X., care a declarat că nu mai există alte contracte privind tranzacții imobiliare, că aceasta a încheiat în perioada 2007-2008 un număr de 134 contracte de vânzare-cumpărare terenuri din care 44 contracte în valoare totală de .X. lei aferente anului 2007 și 90 contracte în valoare totală de .X. lei aferente anului 2008.

Din cele 134 contracte de vânzare-cumpărare un număr de 133 contracte au avut drept obiect terenuri agricole extravilane și un contract încheiat în data de 21.X.2008 și autentificat sub nr.500, a avut în vedere tranzacționarea unei suprafețe de .X. mp în intravilanul orașului .X., județul .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2007 cât și în anul 2008 persoana fizică .X. .X. – .X. a derulat o activitate continuă cu

caracter comercial prin cumpărarea de terenuri în scopul vânzării acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 28 .X. 2007, când a fost realizată tranzacția terenului în suprafață de 10.000 mp pentru prețul de .X. EURO către S.C. .X. .X. S.R.L. X, C.U.I. X, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial sub nr..X./28.X.2007, doamna .X. .X. – .X. a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.141 alin.(2) lit.f), ale art.134, art.134<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit că persoana fizică .X. .X. – .X. datorează TVA în sumă de .X. lei, începând cu data semnării contractului de vânzare-cumpărare din data de 21.X.2008, autentificat sub nr.500, pentru vânzarea unei suprafețe de .X. mp în intravilanul orașului .X., județul .X. în valoare de .X. lei, echivalentul a .X. euro, teren construibil conform certificatului de urbanism nr.X/15.X.2007 și toate documentele care au stat la baza tranzacției.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, pentru perioada cuprinsă între data la care datorează TVA (21.X.2008) și data încheierii raportului de inspecție fiscală.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.X.2007:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/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 menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

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

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.X.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.”**

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

**“18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică,**

*persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;*”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată 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.*”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „**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, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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.[...]**”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a alte bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, **acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.X.2007:



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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2007. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol:

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

[...]

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

Potrivit art.152 alin.(1) din legea fiscală:

**“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”**,

iar potrivit alin.(6):

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

***a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe 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, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioadă 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 01.X.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, 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 acestor prevederi 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, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de **01.X.2008**, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

*„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** [...]”*

Din raportul de inspecție fiscală nr..X./01.X.2009, se reține că persoana fizică .X. .X. – .X. a încheiat în perioada 2007-2008 un număr de 134 contracte de vânzare-cumpărare terenuri din care 44 contracte în valoare totală de .X. lei aferente anului 2007 și 90 contracte în valoare totală de .X. lei aferente anului 2008. Din cele 134 contracte de vânzare-cumpărare un număr de 133 contracte au avut drept obiect terenuri agricole extravilane și un contract încheiat în data de 21.X.2008 și autentificat sub nr.500, a avut în vedere tranzacționarea pentru suma de .X. lei (echivalentul a .X. euro) a unei suprafețe de .X. mp în intravilanul orașului .X., județul .X., **teren construibil** conform certificatului de urbanism nr.X/15.X.2007 și documentelor care au stat la baza tranzacției, respectiv extrasul de carte funciară nr.X/17.X.2008 și încheierea nr.X/17.X.2008 a Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. și decizia nr.X/09.X.2008 a Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X..

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 intentionează 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 2007-2008 de către persoana fizică .X. .X. – .X., respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 134 terenuri, se reține că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA**, așa cum sunt definite la articolele din legea fiscală citate mai sus, **încă din anul 2007**, când a încheiat un număr de 44 contracte de vânzare-cumpărare terenuri.

Întrucât persoana fizică devine persoană impozabilă chiar și pentru vânzările de bunuri imobile scutite conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, dacă realizează o singură operațiune taxabilă constând în vânzarea de clădiri noi sau **terenuri construibile**, atunci aceasta are obligația să se

înregistreze în scopuri de TVA, deoarece conform art.152 din Codul fiscal în calculul plafonului de scutire pentru întreprinderile mici se includ și operațiunile imobiliare scutite.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada 2007-2008 de către contestatoare, consemnate în raportul de inspecție fiscală nr..X./01.X.2009, se reține că *persoana impozabilă* .X. .X. – .X. a depășit plafonul de scutire în luna .X. 2007, când a fost realizată tranzacția terenului în suprafață de 10.000 mp pentru prețul de .X. euro, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial sub nr..X./28.X.2007, având astfel obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, obligație care nu a fost îndeplinită de către aceasta.

Întrucât în anul 2008 *persoana impozabilă* .X. .X. – .X. a vândut, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.500/21.X.2008, suprafața de .X. mp, **teren constructibil** în intravilanul orașului .X., jud..X., **operațiune taxabilă** din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei tranzacții.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. .X. – .X. taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de .X. lei aferentă tranzacției constând în vânzarea suprafeței de .X. mp, teren constructibil în intravilanul orașului .X., jud..X., fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de .X. lei.**

Referitor la susținerile contestatoarei potrivit cărora „*Situația în speță nu se încadrează pe ipoteza legală: vânzarea de terenuri nu reprezintă activitate economică «de exploatare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate» în sensul art.127 alin.(2) teza a 2-a C.fisc.*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale citate în cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art.127 din Codul fiscal legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile 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 s-au stipulat condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate

economică, condiții pe care contestatoarea nu face dovada că le-a respectat.

**Referitor la accesorii în sumă de .X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă 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”**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.125<sup>1</sup> pct.18, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.152 alin.(1) și alin.(6), art.153 alin.(1) lit.b), art.141 alin.(2) lit.f), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.3 alin.(1), pct.62 alin.(2) lit.a) 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 și ale art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică .X. .X. – .X. împotriva deciziei de impunere nr..X./02.X.2009 pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei;
- majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**