

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **D-na X** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ....și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

D-na X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad solicitând anularea acesteia pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxa pe valoarea adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....respectiv la data de 03.05.2010 potrivit semnăturii aplicată pe Decizia de impunere.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Societatea civilă profesională de avocați....., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr....., petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. ....privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, invocând următoarele motive:

- referitor la calificarea operațiunilor de vânzare de terenuri efectuate de petenta drept operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, citează prevederile art. 126 alin. (1) și art. 127 alin. (1) din Codul fiscal și susține că din coroborarea celor două

norme legale rezultă că pentru ca operațiunile de vânzare de terenuri efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2009 să fie operațiuni taxabile, art. 126 alin. 1 Cod fiscal prevede drept condiții *sine qua non* ca petenta să fi fost persoana impozabilă, adică să fi desfășurat de o manieră independentă activități economice, adică să fi exploatat bunuri corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Ca atare, în speță, problema care se pune este dacă din aceste norme legale rezultă fără echivoc că operațiunile de vânzare de terenuri efectuate constituie activități economice constând în exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate; invocând jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a Tribunalului Comunităților Europene care în opinia sa a stabilit că principiul securității juridice constituie un principiu fundamental de drept, care impune în special ca o reglementare să fie clară și exactă, pentru ca justițiabilii să își poată cunoaște fără ambiguitate drepturile și obligațiile și să ia decizii în consecință (Cauza Sunday Times versus Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, paragraful 49; Cauza T-216/05, Mebrom NV, paragraful 108; Cauza T-43/02, Jungbunzlauer, paragraful 71; Cauza T-171/00, Peter Spruyt, paragrafele 51, 65, 67, 70, 71, 72) ;

- consideră că din modul de redactare al normelor legale invocate de organul de inspecție fiscală, rezultă că aceste norme nu îi sunt aplicabile, deoarece în Codul fiscal veniturile din transferul proprietăților imobiliare ale persoanelor fizice nu sunt tratate în cadrul veniturilor din activități independente, care în general presupun înregistrarea fiscală a persoanei respective și ținerea evidențelor contabile în partidă simplă (art. 48 Cod fiscal), ci sunt tratate distinct. În sensul că persoana fizică care vinde proprietăți imobiliare nu trebuie să se înregistreze fiscal, ci impozitul se calculează și se reține de către Notarul public care încheie actul de transfer (art. 77 ind. 1 Cod fiscal). Tot Notarul public este cel care întocmește și depune la organele fiscale declarația de impozit aferentă (art. 77 ind. 3 Cod fiscal). Cu alte cuvinte, Codul fiscal nu tratează persoanele fizice care înstrăinează imobile din patrimoniu propriu ca agenți economici; reprezentanta petentei arătând că aceasta nu a desfășurat nici o activitate economică în nici una din accepțiunile definite la art. 127 alin. 2 Cod fiscal;

- referitor la aplicarea prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au invocat aceste dispoziții în sensul că operațiunile desfășurate au avut ca obiect terenuri construibile și ca atare nu se încadrează la operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată ci la excepțiile de la aceste scutiri (adică sunt taxabile) însă petenta afirmă că obiectul contractelor de vânzare încheiate a fost întotdeauna teren construit și nu construibil. ( terenurile

vândute sunt terenuri aferente apartamentelor situate în Arad, str. ....nr. ....respectiv str....., construite de S.C. A S.R.L. iar aceste terenuri au fost vândute cu fiecare apartament în parte, după finalizarea construcției (procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.....) și a notării construcției în cartea funciară (Încheierea nr. .... 02.10.2007);

- referitor la erorile de calcul săvârșite de organul de inspecție fiscală, petenta susține că la calculul taxei pe valoarea adăugată organul de inspecție fiscală a omis să țină cont de faptul că începând cu data de 01.01.2009 prin O.U.G. nr. 200/2008 a fost introdusă cota de taxă pe valoarea adăugată de 5% pentru livrarea de locuințe inclusiv terenul pe care sunt construite însă organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de acest aspect și a aplicat cota de TVA de 19% pentru toate vânzările efectuate în anul 2009 deși au existat apartamente care au fost vândute de proprietarul construcției cu TVA de 5%. De asemenea, petenta susține că urmare includerii TVA în preț se diminuează corespunzător baza de calcul pentru impozitul pe venit stabilit de notarul public și plătit în momentul vânzării iar organul de inspecție fiscală trebuia să stabilească și implicațiile includerii TVA în prețul terenului vândut.

Pentru aceste motive, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. ....atacata.

**II.** În Raportul de inspecție fiscală nr. ...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 2, au consemnat următoarele:

În perioada verificată respectiv 01.01.2007 - 31.12.2009 doamna X a efectuat împreună cu soțul un număr de ... de tranzacții cu terenuri situate în.....

Conform Codului Fiscal, persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, au obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce o privește pe petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului astfel încât deoarece a depășit plafonul în luna noiembrie 2007 data de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuia să fie 01.01.2008.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat conform pct. 62 alin. (2) lit. b din H.G. nr. 44/2004 cu modificările

ulterioare dat în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentei debitul în sumă de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe care petenta ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată pe perioada 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 la care a fost înregistrată efectiv.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă de .....lei calculate până la data de 28.04.2010.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de petentă , documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**În fapt**, în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009 doamna X a efectuat împreună cu soțul un număr de ...de tranzacții cu terenurile aferente apartamentelor situate în....., respectiv....., construite de S.C. A S.R.L. Aceste terenuri au fost vândute cu fiecare apartament în parte, ulterior finalizării construcțiilor.

Organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile de vânzare de terenuri sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și pe cale de consecință au stabilit în sarcina petentei o datorie fiscală în sumă de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile cu terenuri efectuate din momentul depășirii de către aceasta a plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, unde se arată: "*Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.*", prin adresa nr....., organul de soluționare a contestației a solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, punctul de vedere în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, comunicând și reprezentantei petentei cu adresa nr....., faptul că

termenul de soluționare a contestației formulate se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate, conform art. 70 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr....., înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr....., a comunicat că urmare adresei D.G.F.P. a jud. Arad nr....., a fost solicitat Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice punctul de vedere cu privire la aspectele precizate în solicitare.

La data de 10.08.2010, D.G.F.P. a jud. Arad a revenit la solicitarea nr. ....cu scrisoarea nr. ....adresată Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A., urmând ca aceasta în considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, să comunice punctul de vedere asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, în considerarea punctului 9.1. din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005.

La dosarul cauzei, petenta a depus cu adresa FN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr. ....prin care aceasta susține că se confirmă că nu mai există suprafețe de teren construibil, indicatorii POT și CUT fiind la valorile maxime admise prin Planul Urbanistic de Detaliu și Certificatul de Urbanism; acest mijloc de probă a fost transmis Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A. din Ministerul Finanțelor Publice cu adresa D.G.F.P. a jud. Arad nr.....2010.

Direcția de Legislație în domeniul T.V.A. cu adresa nr..... 2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.....2010, a comunicat faptul că „în privința modului de determinare a bazei impozabile a TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA, direcția noastră a sesizat Comisia fiscală centrală, potrivit art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 183/2010, pentru emiterea unei soluții unitare privind speța în cauză.”

Pe cale de consecință, la data de 20.04.2011 a fost publicată în Monitorul Oficial al României Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se arată :

*“ În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor*

metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri**, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

Drept urmare, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea normelor legale în vigoare, au stabilit în sarcina petentei X o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri efectuate de aceasta, având în vedere adresa Primăriei Municipiului Arad nr.....2010, precum și dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește argumentele invocate de petentă privind aplicarea prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal, se rețin următoarele:**

În raportul de inspecție fiscală nr.....2010 care a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere nr.....2010 contestate, organele de inspecție fiscală au invocat dispozițiile art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal considerând că operațiunile de vânzare desfășurate de petentă au avut ca obiect terenuri construibile, citând în acest sens și prevederile pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal.

În contestația formulată reprezentanta petentei arată că obiectul contractelor de vânzare încheiate a fost întotdeauna teren construit și nu teren construibil, terenurile vândute fiind aferente apartamentelor situate în .....respectiv str....., construite de S.C. A S.R.L. iar terenurile au fost vândute cu fiecare apartament în parte, după finalizarea construcției și a notării construcției în cartea funciară.

La dosarul cauzei, petenta depune cu adresa FN înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .... 2010 o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr.....2010 prin care petenta susține că se confirmă că nu mai există la data tranzacționării terenurilor, suprafețe de teren construibil, indicatorii POT și CUT fiind la valorile maxime admise prin Planul Urbanistic de Detaliu și Certificatul de Urbanism.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

*“ Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

*ART. 141(...)*

*(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

*(...)*

*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. 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;”*

În raport de aceste prevederi legale se reține că vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri construibile și construcții noi, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, orice persoană impozabilă care vinde terenuri, altele decât cele construibile, poate aplica scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută de lege dacă, **la momentul vânzării, terenul ce face obiectul acesteia nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerat teren construibil.**

Referitor la încadrarea în categoria terenurilor construibile a unor terenuri pe care este ridicată o construcție așa cum este cazul terenurilor tranzacționate de petenta X , având în vedere definiția terenului construibil citată mai sus se reține faptul că, pentru soluționarea speței nu pot fi aplicabile prevederile pct. 37 alin. (1) 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, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor conform cărora:

*„ În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.”*

Prin urmare față de această prevedere rezultă că în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil inclusiv terenul aferent construcției urmează regimul construcției dacă sunt proprietăți indivizibile respectiv nu sunt divizate/împărțite.

În cazul petentei, se reține că proprietarul terenului este petenta X care deține o cotă de 1/8 din terenul aferent apartamentelor vândute în timp ce apartamentele de locuit construite sunt proprietatea S.C. A S.R.L.. astfel încât ne aflăm în prezența unei proprietăți împărțite, așadar care aparține unor proprietari diferiți rezultând astfel că terenul nu poate urma regimul imobilului construcție așa cum prevede pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală nr. 6074/28.04.2010.

Mai mult, legiuitorul a ținut să definească în cuprinsul art. 141 alin. (2) lit. f) noțiunea de „teren construibil” ca fiind orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Din modul de redactare a textului de lege se poate observa că legiuitorul cu toate că a definit noțiunea de teren construibil a ținut să utilizeze și noțiunea „conform legislației în vigoare”.

Această trimitere făcută de legiuitor în cuprinsul Codului fiscal are în vedere acele acte normative care reglementează regimul juridic al terenului, pe care se pot executa construcții.

Este adevărat, că norma legală în discuție nu prevede/individualizează în mod expres documentul care atestă natura juridică a terenului, însă cu toate acestea actul este determinabil conform legislației specifice amenajării terenului și executării lucrărilor de construcții.

În contextul celor de mai sus, precizăm faptul că potrivit art. 46 alin. (1) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările ulterioare, planul urbanistic general are atât caracter director, cât și de reglementare și reprezintă principalul instrument de planificare operațională, constituind baza legală pentru realizarea programelor și acțiunilor de dezvoltare.

Conform alin. (2) al aceluiași articol, planul urbanistic general cuprinde reglementări pe termen scurt, la nivelul întregii unități administrativ-teritoriale de bază, cu privire la:



a) stabilirea și delimitarea teritoriului intravilan în relație cu teritoriul administrativ al localității;

b) stabilirea modului de utilizare a terenurilor din intravilan; (...)

g) formele de proprietate și circulația juridică a terenurilor;

Potrivit Anexei 2 – „Definirea termenilor utilizați în lege” prin teren intravilan se înțelege totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ – teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări.

De asemenea, precizăm faptul că în Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții este definit intravilanul localității ca fiind „teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.”.

La dosarul contestației petenta X a depus cu adresa FN, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr. ....prin care susține că se confirmă că nu mai există suprafețe de teren constructibil, indicatorii POT și CUT fiind la valorile maxime admise prin Planul Urbanistic de Detaliu și Certificatul de Urbanism; fotocopia aceleiași adrese fiind depusă și ulterior de reprezentanta petentei, cu adresa FN, înregistrată la D.G.F.P. A JUD. Arad sub nr.....

În situația dată, la soluționarea contestației organul competent va face aplicațiunea dispozițiilor art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează că:

*“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În aceasta situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.*

De asemenea, potrivit pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/01.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, se arată:

*“182.1 În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi*

*relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală”.*

Având în vedere susținerile petentei anterior prezentate, raportat la constatările redade de organele de control în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza întocmirii deciziei atacate, în condițiile în care vânzarea terenurilor efectuate de petentă nu a fost analizată prin prisma prevederilor legale incidente în speță la data efectuării tranzacțiilor, respectiv nu a fost analizată îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în sensul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă terenurile vândute de petentă se circumscriu noțiunii de terenuri construibile sau nu plecând de la starea de fapt fiscală existentă în cazul petentei coroborat cu faptul că petenta depune un document nou în susținerea solicitării sale, document care poate avea influență asupra cuantumului obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa, se impune desființarea actului administrativ atacat în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru ca organul de inspecție fiscală să aibă posibilitatea să se pronunțe asupra acestor probe noi.

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere documentul depus de petentă la dosarul cauzei, respectiv adresa Primăriei Municipiului Arad nr....., analizând dacă aceasta este în măsură să justifice regimul juridic al terenurilor, respectiv că terenurile ce fac obiectul operațiunilor de vânzare - cumpărare efectuate de petentă nu mai pot fi considerate terenuri construibile la data vânzării, aspect care reprezintă o condiție pentru acordarea dreptului de scutire pentru taxa pe valoarea adăugată.

În drept, se va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) "*Soluții asupra contestației*" din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

*"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.*

**Motivațiile petentei în ceea ce privește calificarea operațiunilor de vânzare de terenuri drept operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv al calității sale de persoană impozabilă, vor fi analizate de organele de inspecție fiscală, ulterior examinării excepției consacrate de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, tratată în cele ce preced, având în vedere următoarele:**

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

*„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care 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, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei livrările de bunuri/ prestările de servicii efectuate 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 rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2).

Potrivit prevederilor art.127, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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.”*

Articolul 7, alin.(1), pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*„Definiții ale termenilor comuni*

*(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:*

*20. persoana – orice persoană fizică sau juridică;”*

Prin urmare, este considerată persoană ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal „orice persoană fizică sau juridică”.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, la art.125<sup>1</sup>, pct.18 – 21:

*„ART. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii*

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

**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;(...)

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

21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă.”**

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus precizate, 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 Codul fiscal „**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.”**

Prin urmare, o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economica în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, legiuitorul a precizat:

**„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.”**

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), nu se consideră că persoanele fizice realizează o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. Astfel, în situația în care activitatea desfășurată are caracter de continuitate, persoana fizică devine persoană impozabilă.

Din documentele existente la dosarul cauzei d-na X nu face dovada ca bunurile imobiliare tranzacționate (cele ... de terenuri

vândute în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009) au fost utilizate în scopuri personale, iar din numărul tranzacțiilor efectuate rezultă caracterul de continuitate al veniturilor obținute.

Astfel, livrările de bunuri efectuate de contribuabilă în perioada 2007-2009 rezultă din activități economice așa cum sunt definite la art. 127 alin. 2) din Legea nr. 571/2003 care specifică că "nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale."

Din analiza celor prezentate mai sus, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile realizate de d-na X îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126, alin. 1, lit. a) - d) și art. 127 din Legea nr. 571/2003 fiind astfel operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, ce conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxă pe valoarea adăugată. Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la invocarea de către contestatară a faptului ca tranzacțiile imobiliare au natură civilă, precizăm că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui teren este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale (Codul comercial, Codul civil). Drept pentru care Legea nr. 571/2003 are caracter special în materia TVA, astfel încât tranzacțiile efectuate de contribuabili (vânzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

În acest sens, prevederile art.14 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură 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.”*

Susținerea reprezentantei petentei că prin operațiunile de vânzare a bunurilor imobile nu s-a realizat exploatarea bunurilor vândute, nu este relevantă în soluționarea cauzei 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 motivațiile reprezentantei petentei în legătură cu erorile de calcul săvârșite de organul de inspecție fiscală, se reține că în contestația depusă petenta invocă faptul că începând cu data de 01.01.2009 prin O.U.G. nr. 200/2008 a fost introdusă cota de TVA de 5 % pentru livrarea de locuințe inclusiv terenul pe care sunt construite, însă organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de acest aspect și a aplicat cota de taxă pe valoarea adăugată de 19% pentru toate vânzările efectuate în anul 2009, deși au existat apartamente care au fost vândute de proprietarul construcției cu TVA de 5% respectiv că prețul aferent fiecărei parcele de teren a fost negociat cu cumpărătorul ca preț final, organul fiscal incluzând taxa pe valoarea adăugată în preț și calculând debitul ca atare, la reverificare organele de inspecție fiscală vor ține cont de prevederile legale aplicabile pentru perioada supusă verificării, mai concret cu privire la persoana impozabilă, activitatea economică, operațiuni cu caracter de continuitate, posibilele erori de calcul inițiale, iar dacă operațiunile desfășurate de petentă nu se încadrează la operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată vor ține cont de prevederile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, urmează să se desființeze Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....pentru datoria fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași categorie de impozit și perioadă, avându-se în vedere actele normative aplicabile în speță, cele reținute în prezenta decizie și documentele justificative depuse în probațiune de petentă.

La reverificarea creanțelor fiscale contestate de petentă respectiv a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă .....lei aferentă sumelor încasate din tranzacțiile imobiliare cu terenuri pentru care se impune desființarea actului atacat, se vor avea în vedere și prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a

Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

*"102.5 În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrative conform art. 185 alin. (3) (devenit art. 216, alin. 3) din Codul de procedură*

*fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",*

precum și ale pct. 12.7 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează că:

*"12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".*

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .....lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....va fi desființată rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, aceasta va fi desființată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.7 alin.(1), art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2) și art. 140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.37 alin. (1) 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, art.14, art. 213 și art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 se

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

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad la **D-na X** , .....pentru suma totală de .....lei, reprezentând .....lei taxă pe valoare adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.