

D E C I Z I A nr. 3/1/4.01.2012

solutionarea contestatiei formulate de catre Dl.
Timis sub nr. /05.08.2011

privind
inregistrata la DGFP

Biroul

solutionare contestatii din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. /5.09.2011 cu privire la contestatia formulata de catre persoana fizica inregistrata la DGFP Timis sub nr. /05.08.2011.

Dl. are

domiciliul fiscal in Loc., str. nr. 27, Jud. Timis si CNP

Contestatia s-a

formulat impotriva masurilor inscise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../6.06.2011, este autentificata cu semnatura si stampila reprezentantului legal care a depus in acest sens imputernicirea avocatiala in original.

Contestatia

a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGFP Timis prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze contestatia.

I. Prin contestatia formulata contestatorul arata ca urmare a p-v nr. /27.07.2010, organele fiscale din cadrul DGFP Timis - S.A.F. - A.I.F. - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice 1 au realizat o inspectie fiscala partiala pentru determinarea valorii TVA in perioada 01.01.2005-31.12.2010, in urma careia au fost emise Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere ce poarta acelasi numar /06.06.2011 prin care au fost stabilita TVA suplimentara in quantum de lei si accesorii de lei - majorari si penalitati de lei

In motivarea acestei Decizii, organele fiscale au invocat, in esenta, indeplinea de catre petent atat a calitati de persoana impozabila din punct de vedere al TVA, cat si conditia desfasurarii de activitati impozabile, indicand in acest sens dispozitiile art. 126, 127 ale Codului fiscal si prevederile

NM de aplicare aferente acestor articole, conform H.G. 44/2004.

Astfel arata ca in intelesul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice.

Potrivit alin. (2) al art. 127 sus-mentionat, *"este considerata activitate economica si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate"*.

Totodata, referitor la notiunile de persoana impozabila si activitate economica, la punctul 3 alin. (1) din NM de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca 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.

Avand in vedere acest fapt, pentru clarificarea problemei, o analiza a textelor Codului fiscal - incidente in materie - este necesara, coroborate si cu reglementarile comerciale in vigoare.

Relevanta este si jurisprudenta franceza care adopta aceeasi abordare a dependentei regimului de TVA de calificarea data persoanei care efectueaza operatiunile in nume propriu.

De asemenea, este imperios necesara si *analiza* dispozitiilor Directivei nr. 112/2006/CE ce reglementeaza in prezent materia TVA la nivel comunitar.

Asadar, pentru a supune o operatiune TVA, trebuie indeplinite cumulativ conditiile expuse la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal dupa cum urmeaza: *„ (1) Din punctul 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)".*

Din cele 2 conditii puse la lit. a) si la lit. d) ale art. 126 rezulta ca operatiunea trebuie sa fie (asimilata cu) o livrare de bunuri (lit. a), dar care

sa rezulte in mod obligatoriu una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

Astfel, desi la prima vedere vanzarea de apartamente indeplineste conditia de la lit. a), fiind o livrare in sensul dispozitiilor art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, adica un transfer al dreptului de proprietate catre tertul cumparator, cea de a doua conditie *sine qua non* este cea ca aceasta operatiune juridica de transfer al proprietatii sa rezulte dintr-o activitate economica identificata la art. 127 alin. (2) pentru a fi indeplinita si conditia de la art. 126 lit. d).

In acest sens, precizeaza ca textul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal mentioneaza faptul ca

"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."

La o simpla analiza, aplicand principiul interpretarii stricte a legislatiei fiscale, prevazute in art. 13 C. pr. Fisc., daca se examineaza activitatile enumerate la art. 127 alin. (2) Teza I, se constata ca se face vorbire in mod exclusiv de *Activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii*"- 3 categorii de activitati, clasificare ce au la baza un criteriu mai degraba tehnic, deoarece:

- „*producatorii*” -sunt agenti economici ce fabrica (manufactureaza) anumite bunuri;

- „*comerciantii*” nu au in vedere comerciantii definiti conform Codului comercial, ci acele persoane care isi desfasoara activitatea in ramura „comert”, adica cumpara si revand (*en gros, en detail*) produse, marfuri. -conform interpretarii oficiale realizat de catre Curtea de Justitie Europeana, in spetele Van Tiem (C - 186/89) si MKG Kraftfahrzeuge - Factoring (C -305/01).

- „*prestatorii de servicii*” sunt cei care, nu fac nici productie, nici comert, ci activitati de reparatii, consultanta, intermediere etc.;

Daca acestea sunt criteriile de identificare a activitatilor economice, vanzarea de terenuri de catre o persoana fizica nu se incadreaza in niciuna dintre aceste 3 categorii, fapt ce dovedeste indubitabil concluzia profund nelegala a organelor fiscale din cuprinsul paginii Raportului de inspectie fiscala, conform careia „persoana fizica realizeaza de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniu personal”

Chiar normele metodologice invocate in favoarea impozitarii cu TVA dispun clar la pct. 3 alin. (1) ca *“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”*.

Ca atare, vanzarea de terenuri si de locuinte proprietate personala nu poate fi incadrata nici la ramura comert, deoarece piata romaneasca nu a cunoscut pana in prezent aceasta forma de activitate, iar trimiterea la comercianti nu are in vedere comerciantii in conditiile Codului comercial, deoarece acolo sunt inclusi intre comercianti si producatori si prestatorii de servicii.

Pe de alta parte, chiar daca s-ar accepta aceasta trimitere ca fiind valida, nicidecum organele fiscale nu ar fi putut sa califice operatiunile ca fiind de natura comerciala, din moment ce Inalta Curte de Casatie si Justitie a Romaniei, prin Decizia nr.183/1939, respectiv Decizia nr. 576 din 2003 statueaza faptul ca *“afacerile cu imobile sunt de natura eminamente civila”*.

Deci, sensul strict al „comertului” nu permite includerea unor activitati care nu au corespondent in realitate, care nu se desfasoara intr-un cadru reglementat care sa permita identificarea vanzarii de locuinte in activitatea de comert.

Teza a II-a a art. 127 alin. (2) dispune ca, constituie activitate economica: *„exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”*.

In mod evident, atat notiunea de *exploatare* cat si cea de *venituri cu caracter de continuitate* se obtin, spre exemplu din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile - operatiuni ce implica actiuni continue asupra unor bunuri aflate in posesia sau chiar detentia unei persoane si nu din vanzarea acestora, intrucat este la limita de jos a cunostintelor si logicii juridice ca vanzarea acestora odata realizata impiedica orice alta care sa duca la aparitia unui caracter de continuitate.

Prin urmare, legatura dintre vanzarea de terenuri si de locuinte si veniturile cu notiunea de exploatare si cu caracterul de continuitate este imposibila iar incadrarea de catre organele fiscale a activitatilor de vanzare terenuri sau de locuinte, care constituie operatiuni *uno actu* in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate, constituie o incalcare grava a celor mai simple reguli si principii ale dreptului.

Cum dispozitiile art. 13 din Codul de procedura fiscala referitoare la

interpretarea stricta a normelor fiscale sunt inca in vigoare si reprezinta regula generala, obligatorie de interpretare a dispozitiilor fiscale, se apreciaza ca fapta organelor fiscale de extindere a textului Tezei a II- a a art. 127 alin. (2) de la activitatile ce au un adevarat caracter repetitiv la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la lege - adaugire ce, pe langa incalcarea flagranta a principiului prevazut in art. 139 al Constitutiei, nici macar nu se sprijina pe niciun criteriu rational de interpretare prin analogie: intre situatia analizata (vanzarea de terenuri sau de locuinte) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate) nu exista nici o legatura demonstrabila .

Avand in vedere faptul ca incadrarea de plano a activitatii la art. 127 alin. (2) Cod fiscal nu este justificata ci reprezinta o interpretare abuziva si complet nelegala a dispozitiilor legale in materie (singurul criteriu ce transpare fiind doar interpretarea conform principiului *in dubio pro fisco*!), rezulta in mod indubitabil faptul ca nu este indeplinita conditia prevazuta la lit. d a art. 126 Cod fiscal pentru ca tranzactiile efectuate sa fie considerate ca fiind impozabile cu TVA.

In lumina aceluiasi principiu al interpretarii STRICTE a legislatiei fiscale, chiar daca prin absurd s-ar accepta explicatiile organelor fiscale cu privire la calitatea de persoana impozabila, desfasurarea de operatiuni taxabile, este mai mult decat evident faptul ca organele fiscale au urmarit cu orice pret stabilirea de obligatii de plata in sarcina petentului.

Organele de control au apreciat ca pentru tranzactia efectuata in data de 18.12.2007 (vanzarea cumpararea autentificata prin incheierea 2462/18.12.2007 de catre BNP Tatu Doina-Elena), tranzactie ce a cuprins doua terenuri ARABILE aflate in intravilan in suprafata de 1655 mp si 1452 mp respectiv doua locuri de casa de 718 si 443 mp NU SUNT APLICABILE dispozitiile art. 141 alin.2 lit. f Cod fiscal intrucat ar fi vorba despre vanzarea de terenuri CONSTRUIBILE .

In motivarea acestui fapt, organele fiscale au invocat prevederile H.G. 525/1996- art. 30, ce definesc LOTURILE CONSTRUIBILE ca fiind cele ce indeplinesc prevederile cumulative ale alin.2 ale acelu text de lege, respectiv, au

- a) *front la strada de minimum 8 m pentru cladiri insiruite si de minimum 12 m pentru cladiri izolate sau cuplate;*
- b) *suprafata minima a parcelei de 150 m² pentru cladiri insiruite si, respectiv, de minimum 200 m² pentru cladiri amplasate izolat sau cuplate;*
- c) *adancime mai mare sau cel putin egala cu latimea parcelei.*

Cu privire la aceasta sustinere se atrage atentia asupra faptului ca reglementarea scutirii in discutie Codul fiscal face vorbire despre *terenuri construibile* si nicidecum despre "*loturi construibile*" - notiune despre care se poate vorbi doar in urma unei Parcelari - asa cum organele fiscale sustin cu unicul scop de a stabili obligatii de plata in sarcina petentului.

Mai mult decat atat, chiar considerand ca exista congruenta intre notiunea de loturi si cea de terenuri, se apreciaza din nou fara putinta de tagada incalcarea de catre organele fiscale a dispozitiilor privind aplicarea unitara a legislatiei fiscale, intrucat acestea, chiar referindu-se la tranzactiile efectuate au aplicat masurile de scutire reglementate de art. 141 alin.2 lit. f Cod fiscal cu privire la celelalte livrari de terenuri, **CHIAI DACA SI ACESTE AVEAU DESTINATIE AGRICOLA SI RESPECTAU CELE 3 CONDITII TEHNICE** sus-mentionate, singura diferenta fiind ca acestea se aflau in extravilan.

Prin urmare, intrucat:

- Conform Legii nr.50/991 si Legii nr.18/1991 lucrarile de construire pot fi realizate doar pe terenuri intravilane si scoase din circuitul agricol,
- Teoretic, dupa criteriul folosit de inspectorii fiscali orice teren ESTE CONSTRUIBIL, inclusiv cele EXTRAVILANE AGRICOLE,
- Constructiile nu pot fi realizate decat SUB CONDITIA OBTINERII AUTORIZATIEI DE CONSTRUIRE sau DESFIINTARE
- NU A VANDUT TERENURILE INTRAVILANE AGRICOLE CA TERENURI CONSTRUIBILE (dovada fiind si contractul de vanzare-cumparare in discutie).

Rezulta fara putinta de tagada faptul ca organele fiscale in mod netemeinic si complet nelegal au considerat ca cele 2 suprafete de teren INTRAVILAN AGRICOL, reprezentand MAI MULT DECAT 2 TREIMI DIN INTREAGA VALOARE a tranzactiei sunt terenuri construibile si au refuzat aplicarea in mod legal a scutirii reglementate de art.141 alin.2 lit.f C. Fiscal.

Pe langa aspectele de mai sus, referitoare la nelegalitatea stabilirii de TVA suplimentara de plata si a accesoriilor, ca efect al neindeplinirii conditiilor legale imperative considera necesar a sublinia urmatoarele:

- Chiar si in ipoteza in care ar fi acceptabila interpretarea nelegala data de organele fiscale cu privire la natura impozabila a tranzactiilor efectuate, inregistrarea „din oficiu” in scopuri de TVA, (conform art. 153 cod fiscal) abia in anul 2011, deci dupa 4 ani de la data efectuarii tranzactiilor reprezinta o dovada clara a relei-credinte si o manifestare indubitabila a vointei organelor fiscale de a afecta in mod iremediabil patrimoniul personal si dreptul la proprietate privata - drepturi fundamentale aparate atat de Constitutia Romaniei cat si de legislatia internationala la care Romania este parte;

Pe tot parcursul controlului, au fost incalcate pe langa valorile protejate de lege enuntate anterior si regulile stricte cu privire la relatiile dintre

contribuabili si organele fiscale, in sensul ca acestea din urma, in lumina dorintei nelegitime sus-amintite, s-au limitat doar la a enunta faptul ca, in lumina considerarii ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA are dreptul la deducerea taxei achitate pentru achizitiile de bunuri si servicii din perioada 2005-2010, fara insa a recurge la rolul activ si a scadea sumele reprezentand TVA deductibil din totalul TVA stabilite suplimentar.

In ceea ce priveste stabilirea de majorari de intarziere in cuantum de lei, fara a dori sa reitereze nedatorarea acestora intrucat TVA de plata a fost stabilita in mod nelegal, atrage atentia asupra faptului ca din nou se afla in fata unui abuz de putere din partea organelor fiscale.

Doreste sa atraga atentia ca organele fiscale au procedat la suspendarea inspectiei fiscale din proprie initiativa si datorita faptului ca nu stiau CUM SI DACA sa aplice prevederile fiscale discutate in cele de mai sus.

Asadar, in situatia in care organele fiscale nu au suspendat inspectia fiscala la solicitarea contestatorului si avand in vedere faptul ca insusi Codul de procedura fiscala prevede faptul ca perioada de suspendare nu intra nici macar in calcul perioadei de 3 (6) luni in care poate fi desfasurata inspectia fiscala, aprecieaza ca total netemeinica stabilirea de majorari de intarziere pentru perioada suspendarii, din moment ce aceasta a fost o fapta voita a organelor fiscale ce nu a avut alt efect decat de a mari prejudiciul si obligatiile de plata.

Cu privire la suma de lei reprezentand penalitate de intarziere, organele fiscale au procedat de asemenea abuziv si complet nelegal.

Astfel, penalitatile de intarziere, conform art. 120¹ Cod fiscal sunt datorate doar in situatia „*platii cu intarziere a obligatiilor fiscale*.”

Ori, in situatia in care :

•conform art. 85 C. pr. Fiscala „*impozitele, taxele ...se stabilesc prin* ”

a) *declaratie fiscala...*,

b) *decizie emisa de organul fiscal...* •suma de TVA in discutie a fost stabilita in baza Decizie de impunere nr. 6364/06.06.2011

Este profund ilegala stabilirea unor penalitati de intirziere pentru neplata cu intirziere mai mare de 60 de zile a unor obligatii ce pot fi achitate inca in termenul legal.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 3.06.2011 s-a verificat perioada 01.01.2006 - 31.12.2011.

1. Referitor la stabilirea calitatii de persoana impozabila inregistrata in scopuri de **TVA**:

Urmare adresei emise de catre ANAF - Directia generala legislatie si proceduri fiscale sub nr. 866013/08.09.2009, inregistrata la DGFP Timis cu nr.

31213/09.09.2009 si la SAF-AIF cu nr. 5036/10.09.2009 si a adresei ANAF nr. 5977/02.10.2009, inregistrata la DGFP Timis cu nr. 33815/02.10.2009 si la SAF-AIF cu nr. 5977/02.10.2009, s-a solicitat si s-a primit de la A.F.P. Timisoara, lista nominala a beneficiarului de venit, conform Declaratiei informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de notarii publici in perioada 2005 - 2010.

La solicitarea organelor fiscale domnul a prezentat contractele de vanzare/cumparare autentificate de catre notarii publici si declarate de acestia prin Declaratia informativa privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal; o parte a contractelor de vanzare - cumparare vizand transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile au fost transmise de catre notarii publici, la solicitare.

In vederea stabilirii calitatii de persoana impozabila, operatiunile realizate de persoana fizica trebuie sa intruneasca urmatoarele conditii:

- potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare art. 126, alin. (1) prevede ca *"in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

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

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);" conform art. 126, alin. 1, lit. a) coroborat cu art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, d-nul a efectuat livrari de bunuri cu plata.

Prin livrare de bunuri se intelege, potrivit art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.*

La alin.(2), al aceluiasi articol se specifica faptul ca *prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.*

a) conform art. 132 alin. 1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 locul livrarii pentru bunurile imobile tranzactionate de d-nul este in Romania, respectiv acolo unde se gasesc bunurile in momentul in care are loc livrarea si sunt puse la dispozitia beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate.

b) persoana fizica a realizat de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de

continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila asa cum este definita la art. 127, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind *"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"*.

Potrivit alin. (2), al aceluasi articol, *"activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora.*

De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

c) Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice conform pct. 2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile pana la data de 31.12.2006 *"Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."*

Conform prevederilor pct. 3, alin. (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile de la data de 01.01.2007 *" In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau 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."*

Din documentele prezentate, d-nul nu face dovada cu documente ca bunurile imobile tranzactionate (cele 6 tranzactii constructii si terenuri avand calitatea de arabile situate in intravilan extins si intravilan fara interdictie de construire) tranzactionate in perioada 2006 - 2010 au fost utilizate in scopuri personale, iar din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute.

Astfel livrarile de bunuri efectuate de contribuabil in perioada 2006-2010 rezulta din activitati economice asa cum sunt acestea definite la art. 127 alin. 2) din Legea nr.571/2003 care stipuleaza ca *"nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de*

catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."

In urma analizei contractelor de vanzare - cumparare, vizand tranzactiile imobiliare, puse la dispozitie, organele de control au constatat ca, in perioada 2007-2008, dl. a efectuat 6 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile , astfel:

1 .Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr...../11.05.2007 reprezentand vanzarea imobilului, teren arabil extravilan neconstruibil in suprafata de 25.000 mp, identificat cu nr. Cadastral A 857/3/2, inscris in CF.nr.139660 Timisoara, valoarea de vanzare \$ echivalent a lei (curs de referinta BNR 2,4261 lei/1 \$), dobandit prin cumparare.

2.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr...../16.05.2007 in care dl. este mandatar al domnisoarei conform procurii speciale autentificata sub nr...../29.06.2005.

3.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr./27.06.2007, reprezentand vanzare gradina cu casa P+M in suprafata de 652 mp, identificat cu nr. cadastral 28.687/1 /a-b/1, inscris in CF nr.2450, valoare de vanzare 200.000 euro, echivalentul a lei (curs referinta BNR 3,1816lei/1 euro), dobandit prin cumparare teren si edificare constructie, conform autorizatiei de construire nr...../12.02.2004 si receptionat la data de 03.11.2005 conform procesului verbal de receptie nr...../2004.

4.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr...../18.12.2007, reprezentand vanzare teren arabil in suprafata de 1.655 mp identificat cu nr. cadastral/1/3/2, teren arabil in suprafata de 1.452 mp, reprezentand loc de casa, identificat cu nr. cadastral 18880/1/3/2 si teren reprezentand loc de casa in suprafata de 718 mp identificat cu nr. cadastral 18881/1/3, inscris in CF nr.14058, la valoarea de vanzare totala de 420.000 euro echivalent a lei (curs de referinta 3,5584 lei/ 1euro) dobandit prin cumparare .

5.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr./09.04.2008 reprezentand teren arabil extravilan neconstruibil in suprafata de 10.000 mp identificat cu nr. cadastral A 78/6/5/30 situat administrativ in extravilanul com. Giroc inscris in CF nr..... Giroc, valoarea de vanzare euro echivalent lei (curs de referinta BNR 3,67 lei/1 euro, dobandit prin cumparare conform contractului de vanzare - cumparare nr...../18.01.2008.

6.Contract de vanzare - cumparare autentificat cu nr...../01.02.2010 reprezentand teren arabil extravilan neconstruibil in suprafata de 5.609 mp identificat cu nr. topografic 1225/1 situat in extravilanul satuluii, com..... jud. Alba inscris in CF nr.....; valoarea de vanzare in suma de 2000 lei dobandit prin cumparare.

Din analiza celor prezentate la subpunctele 1) - 6) organul de control a constatat ca operatiunile realizate de d-nul indeplinesc cumulativ conditiile prevazute la art. 126, alin. 1, lit. a) -d) din Legea nr.571/2003, fiind astfel operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA.

In urma verificarii documentelor solicitate de la subpunctele 1)-6) si puse la dispozitie, pana la data incheierii raportului de inspectie, s-a constatat ca d-nul a desfasurat in perioada supusa controlului, respectiv 2006 - 2010, tranzactii imobiliare cu bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in sensul prevederilor art. 127, alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, devenind astfel persoana impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Calitatea unui teren ca fiind contruibil este definita de art. 30 din H.G. nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism republicata *„(1) Parcelarea este operatiunea de divizare a unei suprafete de teren in minimum 4 loturi alaturate, in vederea realizarii de noi constructii. Pentru un numar mai mare de 12 loturi se poate autoriza realizarea parcelarii si executarea constructiilor cu conditia adoptarii de solutii de echipare colectiva care sa respecte normele legale de igiena si de protectie a mediului.*

(2) Autorizarea executarii parcelarilor, in baza prezentului regulament, este permisa numai daca pentru fiecare lot in parte se respecta cumulativ urmatoarele conditii:

a) front la strada de minimum 8 m pentru cladiri insiruite si de minimum 12 m pentru cladiri izolate sau cuplate;

b)suprafata minima a parcelei de 150 mp pentru cladiri insiruite si, respectiv, de minimum 200 mp pentru cladiri amplasate izolat sau cuplate;

c)adancime mai mare sau cel putin egala cu latimea parcelei.

(3) Sunt considerate loturi construibile numai loturile care se incadreaza in prevederile alin. (2)."

Potrivit art. 91 din Legea nr.18/1991 a fondului funciar, republicata cu modificarile valabile in perioada verificata"*(1) Amplasarea noilor constructii de orice fel se face in intravilanul localitatilor.*

(2)Prin exceptie, unele constructii, care, prin natura lor, pot genera efecte poluante factorilor de mediu, pot fi amplasate in extravilan. In acest caz, amplasamentele se vor stabili pe baza de studii ecologice de impact, prealabile, avizate de organele de specialitate, privind protectia mediului inconjurator.

(3)De asemenea, fac exceptie constructiile care, prin natura lor, nu se pot amplasa in intravilan, precum si adaposturile pentru animale."

In consecinta organul de control constata:

- a inceput activitatea economica la data initierii costurilor imobiliare, respectiv, cel putin la data obtinerii autorizatiei de construire nr. /12.02.2004, in baza carei s-a edificat un imobil care a facut ulterior obiectul unei vanzari autentificata prin contractul nr. /27.06.2007; a depasit plafonul de scutire TVA incepand cu prima tranzactie, respectiv la data de 11.05.2007, cand a realizat o cifra de afaceri in suma de lei, superioara plafonului anual de scutire TVA in suma de 119.000 lei, prevazut la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificari ulterioare.

-dupa inceperea activitatii economice (12.02.2004) tranzactiile imobiliare au fost realizate astfel:

1.prima tranzactie cu bunuri imobile din patrimoniul personal este realizata la data de 11.05.2007, constand in vanzare de teren arabil extravilan, operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, dar **care se ia in calcul la stabilirea plafonului de TVA**, in valoare de lei;

2.la tranzactia din 16.05.2007 aferenta contractului de vanzare - cumparare nr. /16.05.2007 dl. are doar calitatea de **mandatar**; tranzactia nu este aferenta persoanei fizice

3.a doua tranzactie este efectuata la data de 27.06.2007 constand in casa construita in baza autorizatiei de constructie nr..... /12.02.2004 si terenul aferent, ce formeaza un corp funciar unic, identificat printr-un nr. cadastral, cu valoare a cladirii mai mare decat valoarea terenului; terenul urmeaza regimul constructiei, receptionata cu proces verbal de receptie nr..... /03.11.2005, operatiune scutita fara drept de deducere, fiind vanzare de constructie care nu este considerata noua, fiind vanduta dupa data de 31.12.2006, la valoarea de lei; operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, dar **care se ia in calcul la stabilirea plafonului de TVA**,

4. a treia tranzactie a fost efectuata la data de **18.12.2007** constand in teren arabil si loc de casa situata in intravilanul Timisoarei; calitatea de teren constructibil este stabilit conform Legii nr.18/1991 art.90, HG nr.525 art.30, operatiune taxabila conform art.141 alin.2 lit. f din Legea nr.571/2003, fiind teren constructibil; tranzactia s-a realizat la valoarea de lei; operatiune taxabila conform prevederilor Codului Fiscal cu aplicare in anul 2007 dl. Nicolici Mircea devine persoana impozabila din punct de vedere al TVA obligata la inregistrarea in scopuri de TVA si colectarea TVA inainte de realizarea operatiunilor taxabile superioare plafonului anual de scutire TVA, conform prevederilor art. 70 alin. 1 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile valabile in anul 2007.

Cu aceasta tranzactie a realizat o cifra de afaceri in suma de lei,

superioara plafonului anual de scutire TVA in suma de 119.000 lei, prevazut la art. 152 alin. 1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificari ulterioare valabile in anul 2007, avand obligatia solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA inaintea realizarii celei de a III-a tranzactie taxabila si sa colecteze TVA pentru toate operatiunile taxabile efectuate incepand cu data de 18.12.2007; dl. Nicolici Mircea nu a colectat TVA pentru aceasta operatiune.

5.A patra tranzactie a fost efectuata la data 09.04.2008 constand in teren arabil intravilan neconstruibil, operatiune scutita fara drept de deducere conform art. 141 alin.2 lit. f din Legea nr.571/2003, fiind teren neconstruibil; tranzactia s-a realizat la valoarea de lei.

6. Contract de vanzare cumparare autentificat cu nr...../01.02.2010 reprezentand teren arabil extravilan neconstruibil in suprafata de 5.609 mp, identificat cu nr. topografic 1225/1 situat in extravilanul satului, com..... jud. Alba inscris in CF.3914; valoarea de vanzare in suma de 2000 lei dobandit prin cumparare, operatiune scutita fara drept de deducere conform art. 141 alin.2 lit. f din Legea nr.571/2003, fiind teren neconstruibil.

Din cele prezentate rezulta ca dl..... avea obligatia colectarii TVA pentru tranzactia descrisa la punctul 4.

Atat terenurilor construibile cat si constructiilor noi le sunt aplicabile dispozitiile art. 141, alin. 2, lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica pentru livrarea (vinzarea) unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. :

„Livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricaror altor terenuri. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, de parti de constructii noi sau de terenuri construibile. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;

2.constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;

3.livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii"

Intrucat d-nul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organul fiscal, a procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art. 153 alin. (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal *"In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze **in** scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."*

Pe intreaga perioada verificata 01.01.2006 - 31.05.2011 pentru tranzactiile cu bunuri imobile efectuate care intra in sfera de aplicare a TVA, d-nul nu a colectat TVA, aplicand regimul special de scutire prevazut pentru intreprinderile mici, prevazut la art. 152 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In anul fiscal 2005 domnul..... nu a efectuat tranzactii imobiliare.

In anul fiscal 2006 domnul nu a efectuat tranzactii imobiliare.

In anul fiscal 2007 situatia este urmatoare:

1.Prima tranzactie cu bunuri imobile din patrimoniul personal este realizata la data de 11.05.2007, constand in vanzare de teren arabil extravilan, operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, dar **care se ia in calcul la stabilirea plafonului de TVA**, in valoare de lei;

2.La tranzactia din 16.05.2007 aferenta contractului de vanzare - cumparare nr./16.05.2007 dl. are doar calitatea de **mandatar**; tranzactia nu este aferenta persoanei fizice

3.A doua tranzactie este efectuata la data de 27.06.2007 constand in casa construita in baza aut. de constructie nr...../12.02.2004, receptionata cu proces verbal de receptie nr./03.11.2005 si terenul aferent care formeaza un corp funciar unic, iar terenul urmeaza regimul casei, deoarece valoarea impozabila a terenului aferent constructiei stabilita de Camera Notarilor Publici este de lei (105 euro/mp*652 mp*3,1816 lei/euro) iar valoarea cladirii este de lei, valoarea cladirii fiind mai mare decat valoarea terenului, operatiune scutita fara drept de deducere, fiind vanzare de constructie care nu este considerata noua, vanduta dupa data de 31.12.2006 la valoarea de lei; operatiune scutita de TVA fara drept de deducere.

4.A treia tranzactie a fost efectuata la data de **18.12.2007** constand teren arabil si loc de casa situata in intravilanul Timisoarei. Calitatea de teren construibil este stabilit conform Legii nr. 18/1991 art.90, HG nr.525 art.30, operatiune taxabila conform art.141 alin.2 lit. f din Legea nr.571/2003, fiind teren construibil. Tranzactia s-a realizat la valoarea de lei; operatiune taxabila conform prevederilor Codului Fiscal cu aplicare in anul 2007.

Dl. devine persoana impozabila din punct de vedere al TVA

obligata la inregistrarea in scopuri de TVA inainte de realizarea operatiunilor taxabile superioare plafonului anual de scutire TVA, conform prevederilor art. 70 alin. 1 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile valabile in anul 2007 si art. 153 alin. 1) lit.a) punct. 1 din Legea nr. 571/2003.

Cu aceasta tranzactie realizeaza o cifra de afaceri in suma de 1.494.528 lei, superioara plafonului anual de scutire TVA, prevazut la art. 152 alin. 1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificari ulterioare valabile in anul 2006, avand obligatia solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA inaintea realizarii celei de a III-a tranzactie taxabila si sa colecteze TVA pentru toate operatiunile taxabile efectuate incepand cu data de 18.12.2007.

Dl..... nu a colectat TVA pentru aceasta operatiune. Perioada fiscala pentru anul 2007 este luna calendaristica, conform art. 156¹ alin. 1) si alin. 3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de control a constatat ca livrarile efectuate in anul 2007, in valoare de lei, sunt livrari de terenuri construibile, pentru care persoana impozabila ar fi avut dreptul de deducere a TVA aferenta operatiunilor de achizitie si transformarii acestora, daca ar fi respectat prevederile legale privind aplicarea regimului special de scutire si inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada avuta in vedere, respectiv ar fi avut cel putin dreptul de deducere pentru onorariul platit notarului public in suma de lei + TVA, conform bonului fiscal nr. /16.04.2007, daca ar fi solicitat factura conform prevederilor legale si daca s-ar fi inregistrat in termen in scopuri de TVA.

Conform art. 149 alin. 1) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile valabile in anul 2007, taxa deductibila eferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata aferenta oricarei operatiuni legata de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri.

Onorariul platit notarului pentru autentificarea actului de cumparare in suma de lei +TVA in baza bonului fiscal reprezinta o operatiune aferenta nemijlocit achizitiei imobilului vandut ulterior, vanzarea de bunuri imobile facandu-se numai in forma autentica conform prevederilor legale in vigoare.

Incepind cu ianuarie 2007, in legatura cu scutirile pentru operatiunile din interiorul tarii, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 141, alin. (2), lit. f), specifica urmatoarele: *"este, de asemenea, scutita de taxa 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 (orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare)**, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil."*

Pentru tranzactia efectuata la data de 18.12.2007 contribuabilul avea posibilitatea exercitarii dreptului de deducere aferent onorariului platit notarului public in suma de lei+ TVA conform bonului fiscal nr...../18.12.2007, daca ar fi solicitat factura conform prevederilor legale.

Calculul obligatiilor fiscale accesorii:

Pentru tranzactia impozabila efectuata la data de 18.12.2007 a fost stabilita baza impozabila conform art. 137 alin.1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 in suma de lei constand in contravaloarea livrarii bunului imobil prevazut in contractul de vanzare - cumparare autentificat de notar. La baza impozabila in suma de lei a fost calculat TVA in suma de lei prin aplicarea cotei de 19% conform art. 140 din Legea nr.571/2003.

Pentru TVA colectata suplimentar aferenta anilor 2006-2011, in suma totala de lei, conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, art. 119 si respectiv art. 120, cu modificarile si completarile ulterioare s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei, de la scadenta in functie de perioada fiscala aferenta fiecarui an si pana la data de 03.06.2011.

Au fost calculate si penalitati de intarziere in suma de lei prin aplicarea cotei de 15% pentru debitul de lei deoarece s-au inregistrat intarzieri la plata mai mari de 90 de zile, conform art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicat cu modificarile ulterioare.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, biroul solutionare contestatii retine ca obiectul contestatiei il reprezinta decizia de impunere nr./**06.06.2011**, privind obligatiile de plata a TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala in suma de lei si accesorii in suma totala de lei si solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile de plata a TVA, la baza careia a stat raportul de inspectie fiscala nr./**06.06.2011**.

In fapt, in perioada verificata 01.01.2007 - 31.12.2010, dl. a desfasurat activitati economice constand in tranzactii imobiliare cu apartamente noi si terenuri constructibile din patrimoniul personal pentru care nu face dovada ca bunurile imobiliare tranzactionate au fost utilizate in scopuri personale iar din

numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute.

Referitor la suma de lei reprezentand TVA de plata, DGFP Timis prin Biroul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca, pentru tranzactiile efectuate in perioada 01.01.2005 - 31.05.2011 constand in vanzari de terenuri si constructii, persoana fizica datoreaza TVA si accesorii calculate asupra acesteia in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de TVA la data depasirii plafonului de scutire.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca persoana fizica a realizat tranzactii imobiliare constand in vanzarea de terenuri si constructii dar in perioada 2005 si 2006 nu a realizat nici o tranzactie iar in perioada 2007 - 2010 a derulat 6 tranzactii, realizand venituri cu caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA dupa depasirea plafonului de venituri, realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an calendaristic.

In anul fiscal 2007 situatia este urmatoare:

1. Prima tranzactie cu bunuri imobile din patrimoniul personal este realizata la data de 11.05.2007, constand in vanzare de teren arabil extravilan, operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, dar **care se ia in calcul la stabilirea plafonului de TVA**, in valoare de lei;

2. La tranzactia din 16.05.2007 aferenta contractului de vanzare - cumparare nr. /16.05.2007 dl. are doar calitatea de **mandatar**; tranzactia nu este aferenta persoanei fizice

3. A doua tranzactie este efectuata la data de 27.06.2007 constand in casa construita in baza aut. de constructie nr. /12.02.2004, receptionata cu proces verbal de receptie nr. /03.11.2005 si terenul aferent care formeaza un corp funciar unic, iar terenul urmeaza regimul casei, deoarece valoarea impozabila a terenului aferent constructiei stabilita de Camera Notarilor Publici este de lei (105 euro/mp*652 mp*3,1816 lei/euro) iar valoarea cladirii este de lei, valoarea cladirii fiind mai mare decat valoarea terenului, operatiune scutita fara drept de deducere, fiind vanzare de constructie care nu este considerata noua, vanduta dupa data de 31.12.2006 la valoarea de lei; operatiune scutita de TVA fara drept de deducere.

4. A treia tranzactie a fost efectuata la data de **18.12.2007** constand in teren arabil si loc de casa situata in intravilanul Timisoarei. Calitatea de teren construibil este stabilit conform Legii nr. 18/1991 art.90, HG nr.525 art.30, operatiune taxabila conform art.141 alin.2 lit. f din Legea nr.571/2003, fiind teren construibil. Tranzactia s-a realizat la valoarea de lei; operatiune taxabila conform

prevederilor Codului Fiscal cu aplicare in anul 2007.

Dl. a devenit persoana impozabila din punct de vedere al TVA obligata la inregistrarea in scopuri de TVA inainte de realizarea operatiunilor taxabile superioare plafonului anual de scutire TVA, conform prevederilor art. 70 alin. 1 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile valabile in anul 2007 si art. 153 alin. 1) lit.a) punct. 1 din Legea nr. 571/2003.

Cu aceasta tranzactie a realizat o cifra de afaceri in suma de lei, superioara plafonului anual de scutire TVA, prevazut la art. 152 alin. 1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificari ulterioare valabile in anul 2006, avand obligatia solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA inaintea realizarii celei de a treia tranzactie taxabila si sa colecteze TVA pentru toate operatiunile taxabile efectuate incepand cu data de 18.12.2007.

Dl..... nu a colectat TVA pentru aceasta operatiune. Perioada fiscala pentru anul 2007 este luna calendaristica, conform art. 156¹ alin. 1) si alin. 3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de control a constatat ca livrarile efectuate in anul 2007, in valoare de lei, sunt livrari de terenuri construibile, pentru care persoana impozabila ar fi avut dreptul de deducere a TVA aferenta operatiunilor de achizitie si transformarii acestora, daca ar fi respectat prevederile legale privind aplicarea regimului special de scutire si inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada avuta in vedere.

Intrucat d-nul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organul fiscal, a procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art. 153 alin. (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal *"In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."*

Organul fiscal competent sa solutioneze contestatia arata ca persoana fizicacontesta stabilirea calitatii de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA de catre organul de inspectie fiscala.

Reclamantul contesta calitatea sa de persoana impozabila, sustinind pe de o parte ca nu are calitatea de comerciant si, pe de alta parte ca tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice non-profesionisti nu pot fi tratate ca operatiuni imobiliare.

Trebuie precizat insa, contrar sustinerilor reclamantului, ca potrivit dispozitiilor art. 127 alin. 1 Cod fiscal *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. Potrivit alin.2 al aceluiasi articol, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusivDe asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Aceste dispozitii se coroboreaza cu cele ale art. 128 din Codul fiscal, in forma in vigoare la data efectuarii tranzactiilor imobiliare, potrivit carora este considerata livrarea de bunuri (ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicarea a TVA) transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Se apreciaza ca sunt indeplinite cerintele impuse de cele doua articole mentionate, intrucit petentul a realizat venituri cu caracter de continuitate din vanzarile efectuate in perioada verificata, iar vanzarile efectuate corespund notiunii de livrare de bunuri avuta in vedere de art. 128 din codul fiscal.

Trebuie precizat ca in cadrul alin.8 al art. 128 din codul fiscal, in forma in vigoare la data efectuarii tranzactiilor, sunt enumerate operatiunile care nu constituie livrare de bunuri in sensul alin. 1, respectiv care nu sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei; printre aceste operatiuni nu sunt incluse vanzarile repetate de imobile de catre o persoana fizica.

De asemenea, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerile persoanei fizice potrivit carora „*nu a desfasurat nici o activitate economica in nici una din acceptiunile definite la art. 127 alin.(2) din Codul fiscal [...] vanzarea de imobile nu este definita nici de Codul Comercial ca fiind o fapta de comert, fiind exclusa din enumerarea expresa si limitativa prevazuta de dispozitiile art.3 din Codul Comercial*”, avand in vedere faptul ca din punct de vedere fiscal, TVA aferenta livrarii unui bun imobil este supusa legii fiscale, respectiv Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale (Codul civil), drept pentru care tranzactiile efectuate de catre contribuabili (vanzarile de terenuri) trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal. Se retine ca, independent de calificarea tranzactiilor din Codul civil, in materia fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din acelasi act normativ, conform carora:

"ART. 1 (3) In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal.

ART. 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei .

Contestatorul aduce critici organele de inspectie fiscala deoarece au apreciat ca pentru tranzactia efectuata in data de 18.12.2007 (vanzarea cumpararea autentificata prin incheierea/18.12.2007 de catre BNP Tatu Doina-Elena), tranzactie ce a cuprins doua terenuri ARABILE aflate in intravilan in suprafata de 1655 mp si 1452 mp respectiv doua locuri de casa de 718 si 443 mp NU SUNT APLICABILE dispozitiile art. 141 alin.2 lit. f Cod fiscal intrucat ar fi vorba despre vanzarea de terenuri CONSTRUIBILE.

Organul competent sa solutioneze contestatia arata ca sustinerile privind caracterul pretins neconstruibil al celor doua terenuri sunt contrazise de insasi categoria de teren "intravilan" mentionat in contractul de vinzare-cumparare.

Chiar daca in extrasul CF terenurile apar ca ARABILE, acest aspect nu conduce in mod automat la concluzia ca ar fi construibile sau neconstruibile, in cauza nefacindu-se dovada unei interdictii legale de construire, regula fiind ca terenurile intravilane, cum sunt cele din cauza, sunt construibile si doar pe cale de exceptie, daca intervin anumite impedimente legale, sunt exceptate de la posibilitatea construirii.

Argumentele contestatorului puteau fi luate in considerare daca erau sustinute de emiterea unui certificat de urbanism care este un act de informare care cuprinde mentiuni privind posibilitatea de construire, ori dimpotriva interdictia de construire, iar petentul ar fi putut face dovada celor sustinute prezentind un astfel de certificat, sarcina probei revenindu-i potrivit art. 65 alin. 1 din codul de procedura fiscala.

Din documentele aflate in dosarul contestatiei reese ca persoana fizica Nicolici Mircea avea obligatia solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA inaintea realizarii celei de-a treia tranzactie care a fost efectuata la data de **18.12.2007** constand in teren arabil si loc de casa situat in intravilanul Timisoarei, operatiune taxabila conform art.141 alin.2 lit. f din Legea nr.571/2003, fiind teren construibil. Tranzactia s-a realizat la valoarea de lei si este operatiune taxabila conform prevederilor Codului Fiscal cu aplicare in anul 2007 iar prin aplicarea cotei de 19% asupra valorii tranzactiei de lei s-a stabilit TVA datorata de lei si accesorii calculate pina la data de 3.06.2011 in suma de lei

majorari de intirziere si suma de lei penalitati de intirziere.

Calculul accesoriilor s-a efectuat avind in vedere termenul scadent de plata si nu termenul de plata a debitelor care se stabileste in raport de data luarii la cunostinta a actelor administrativ fiscale intomite pe numele contribuabilului. In interiorul termenului de plata acordat contribuabilului nu se initiaza procedura de executare silita.

Ca urmare a celor prezentate se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA datorata de lei si accesorii calculate pina la data de 3.06.2011 in suma de lei majorari de intirziere si suma de lei penalitati de intirziere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr./4.01.2012 se

DECIDE

- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru :
 - TVA suplimentara de plata lei
 - majorari de intirziere lei
 - penalitati de intirziere lei
- prezenta decizie se comunica la :- Dl.
 - Activ. de inspectie fiscala - serv. insp. fiscala PF1

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV

.....