



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. din 2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de doamna din localitatea Rm. Valcea , , jud. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de doamna cu domiciliul în localitatea Rm. Valcea, județul Vâlcea cu contestație înregistrată sub nr. ... din

Contestația are ca obiect suma de lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.2012 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.2012, anexă la aceasta, comunicate petentei la data de **20.04.2012**, conform **confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar lei;
- accesorii aferente taxei pe valoare adăugată lei.

Contestația este semnată de dna..... în nume propriu și este depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Valcea în data de 08.05.2012 fiind respectat astfel termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de dna. pentru suma de lei.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă Decizia de impunere nr.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr.2012, anexă la aceasta, în ceea ce privește stabilirea unei baze

impozabile suplimentare în cuantum de lei, cu consecința stabilirii în sarcina sa a unei obligatii de plată în suma de lei, motivând următoarele:

1. In cuprinsul deciziei de impunere nr.2012 exista contradictii intre datele enuntate in sensul ca se specifica ca i s-a transmis invitatia nr.....2011, in vederea prezentarii documentelor solicitate, dar ca aceasta s-a prezentat in data de 26.10.2010, (adica cu un an inainte de transmiterea invitatiei) insa procesul verbal nr. a fost incheiat la data de 01.11.2011, la un an dupa prezentarea acesteia.

2. Petenta sustine ca nu este o persoana impozabila cum in mod gresit s-a retinut in cuprinsul actelor administrative contestate.

Astfel, potrivit prevederilor art.126, art.127, alin. 1) si 2) din Codul Fiscal si a normelor metodologice, rezulta existenta obligatiei de plata a TVA a tuturor persoanelor fizice care au vandut cu caracter de continuitate imobil , iar activitatea economica in sensul art.127, alineat 2 din Codul Fiscal inseamna activitatea producatorilor, comerciantilor si prestatorilor de servicii, cu alte cuvinte activitatea celor care savarsesc in general acte de comert.

Petenta arata ca in conformitate inasa cu Codul Comercial actele care au ca obiect imobile (cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert ele fiind esentialmente civile. Nefiind un act comercial, activitatea de vanzare de imobile chiar avand caracter de continuitate, nu poate fi incadrata in tiparul art.127, alineat 2 din Codul fiscal, nefiind o activitate a unui producator, comerciant sau prestator de servicii.

De asemenea, sustine petenta, este important de aratat ca art. 141, alin. 1), lit. f) din Codul Fiscal prevede ca vanzarea de terenuri agricole (neconstruibile) este o activitate scutita de TVA, indiferent daca este efectuata cu caracter de continuitate sau nu si deci in acest caz nu se pune problema platii TVA si ca obligatia platii acesteia se imputa doar pentru vanzarile de cladiri noi. In cazul sau, arata petenta, terenurile vandute au fost libere de constructii, iar constructiile vandute nu au fost noi.

3. Petenta sustine ca in mod gresit s-a retinut ca instrainarile efectuate reprezinta o activitate cu caracter de continuitate, astfel ca din actele contestate nu rezulta ca vanzarile - cumpararile efectuate in perioada 2006 - 2009, au reprezentat o activitate obisnuita, exercitata cu o oarecare repetitivitate, pentru ca tranzactiile au fost efectuate in decursul a trei ani, o perioada destul de indelungata.

Parcelele de teren vandute, arata petenta, provin dintr-o dezmembrare, dintr-un teren pe care l-a achizitionat, dar nu in scopul revanzarii si obtinerii de venit.

Astfel aceasta sustine ca a fost nevoita sa dezmembreze terenul deoarece nu avea suficiente surse financiare pentru investitia cu titlu de locuinta pentru ea si familia sa, astfel incat tranzactiile cu acestea nu reprezinta si nu pot fi calificate o profesie.

Dispozitiile art. 257.6 din Codul general al impozitelor care vizeaza persoanele care, in mod obisnuit cumpara in nume propriu imobile si fond de comert in scopul de a le revinde, arata ca se datoreaza TVA daca sunt indeplinite doua elemente si anume caracterul obisnuit si intentia de revanzare care se apreciaza (trebuie sa existe) in momentul cumpararii si nu cel al vanzarii.

Inercarea de a incadra activitatea de vanzare terenuri sau de locuinte, care constituie operatiuni uno ictu in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate, asa cum se procedeaza prin dispozitiile punctului 3, alineat (1) din normele metodologice, constituie un surrogat, un paleativ, menit sa ascunda formularea deficitara a textului legal.

In concluzie, petenta considera ca nu exista in prezent texte legale eficiente care sa permita impozitarea cu TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice, achizitionate sau construite pe cont propriu.

Art. 127 din Codul fiscal nu include niciun fel de conditii, restrictii sau limitari in definitia persoanei impozabile, cu exceptia angajatilor si a institutiilor publice ce actioneaza ca atare. Astfel, ca nu are nici o importanta daca o persoana desfasoara o activitate economica ca fiind activitatea sa unica de baza sau daca acea activitate

economica este doar o activitate auxiliara pentru persoana respectiva. Orice activitate economica poate fi desfasurata ca activitate auxiliara, aceasta fiind desfasurata pe langa alta activitate economica, considerata principala.

De asemenea orice activitate economica poate fi desfasurata si ca o activitate suplimentara in plus fata de activitate noneconomica (ex: un angajat ce tine registrele proprietarului unui magazin seara sau la sfarsit de saptamana, un sofer angajat care efectueaza in mod regulat si independent reparatii de autovehicule la sfarsit de saptamana si seara; un student care efectueaza in mod regulat si independent traduceri pentru diversi clienti)

In concluzie, arata petenta preambulul art.127, alin (1) " este considerata persoana impozabila orice persoana impozabila care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alineat (2) oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati..." nu este suficient pentru a putea impozita o activitate a carei principala trasatura este repetabilitatea si nu caracterul continuu al veniturilor rezultate.

Nici macar incercarea de generalizare care se vadeste din referirea la activitati de natura celor prevazute la art.127, alin (2) nu este suficienta, deoarece aceste activitati sunt enumerate dupa criterii neunitare, eclecticice, greu de aplicat consecvent, criteriile uneori tehnice (economice), altele mai evident juridice, nu se pot spre exemplu identifica activitati de natura comerului sau a prestarilor de servicii (mai ales), deoarece nu se pot defini prestarile de servicii.

In concluzie, petenta arata ca fata de motivele expuse nu datoreaza TVA si cum nu datoreaza principalul, nu datoreaza nici accesoriile.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

Persoana fizica, CNP cu domiciliul in Rm. Valcea a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale cu privire TVA corespunzatoare vanzarilor imobiliare realizate de aceasta in perioada 2006 - 2011, ale caror constatari s-au materializat prin Raportul de inspectie nr.2012 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.2012, din care rezulta urmatoarele :

Verificarea taxei pe valoarea adaugata s-a efectuat in baza prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si a HG44/2004 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003.

Deoarece contribuabilul, prin adresa inregistrata la DGFP Valcea sub nr..... si la AIF Valcea sub nr. a precizat ca nu detine acte de vanzare pentru imobilele care au facut obiectul tranzactiilor imobiliare, organele de inspectie fiscala au procedat la solicitarea in scrisurilor in fotocopie de la notarii publici care au emis incheierile de autentificare a contractelor de vanzare - cumparare a imobilelor vandute.

Astfel, au fost solicitate informatii birourilor notariale : BNP, Rm. Valcea, BNP, Rm. Valcea , BNP, Rm. Valcea si BNP....., Baia Mare.

In urma raspunsurilor primite si a contractelor de vanzare - cumparare transmise in copie xerox de catre birourile notariale, a rezultat ca d-na a incheiat tranzactii imobiliare in calitate de vanzator, cu terenuri arabile intravilane, terenuri fanete intravilan, terenuri curti constructii intravilane, casa de locuit si apartament in per.2006 - 2009 in valoare totala de lei din care lei in Anul 2006; lei in Anul 2007; lei in Anul 2008 si lei in anul 2009.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala constatã astfel cã persoana fizica reprezintă persoana impozabila, in contextul prevederilor art.125¹, alin.1, punct

18 și ale art.127, alineatele (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale normelor metodologice de aplicare a acestora, apreciind că tranzacțiile efectuate reprezintă o activitate cu caracter de continuitate, iar operațiunile efectuate sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată .

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că imobilele ce au făcut obiectul acestor tranzacții au fost achiziționate în scopul revânzării, tranzacțiile imobiliare efectuate neputând fi considerate ocazionale și au un evident conținut economic.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că plafonul prevăzut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost depășit în urma tranzacției încheiate la data de 06.07.2007 (..... lei + lei= lei, echivalentul a euro, la cursul de la data aderării la UE, respectiv 1euro=..... lei)

Prin urmare, având în vedere dispozițiile HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003, date în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alineat (6) persoana fizică..... trebuia să solicite înscrierea până la data de 10 august 2007 și să se înregistreze ca platitoare de TVA începând cu data de **01.09.2007**.

Astfel, conform prevederilor art. 134¹ și 134² din Codul fiscal, s-a stabilit că pentru tranzacțiile imobiliare efectuate ulterior datei de 01.09.2007, în valoare totală de lei, reprezentând contractul nr.2007, în valoare de lei, contractul nr.2008, în valoare de lei; contractul nr.2008, în valoare de lei și contractul nr.....2008, în valoare de lei, persoana fizică datorează TVA în suma totală de lei. (..... x19%).

Taxa datorată de lei a fost calculată prin aplicarea cotei de 19%, conf. prevederilor art. 140 alin. (1) din legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 23 alin. (2) din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru nevirarea în termen a TVA datorată, constatată pentru perioada verificată în suma de lei au fost calculate **majorări de întârziere/ dobânzi în sumă de lei**, conform prevederilor art.119 și art.120, alin.(1), (2) și (7) din OG 92/2003, republicată privind codul de procedura fiscală **și penalități de întârziere în sumă de lei** în conformitate cu prevederile art 120¹, alin (1) și (2), lit a), b), c) , în suma totală de lei. S-a avut în vedere că și perioada fiscală trimestrul calendaristic conform prevederilor art.156¹, alineat (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare .

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei, reprezentând : taxa pe valoare adăugată în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei, este legal datorată de doamna din municipiul Rm. Valcea , județul Vâlcea.

1) Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă obligația în sumă..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este legal datorată de doamna din municipiul Rm. Valcea , strada județul Vâlcea, în condițiile în care deși a realizat operațiuni impozabile în sensul TVA și a depășit plafonul valoric prevăzut de lege, nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxa pe valoare adaugata.

În fapt, în perioada 29.08.2006 - 26.06.2009 doamna a vandut bunuri imobile (terenuri , casa, apartament) in baza unor contracte de vanzare - cumparare autentificate la birouri notariale, obtinand venituri din aceste tranzactii imobiliare în calitate de vânzătoare.

Bunurile imobile ce au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare au fost dobandite de doamna prin cumparare in baza unor contracte de vanzare-cumparare autentificate la birouri notariale in perioada anterioara vanzarii.

În vederea identificării tuturor tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada supusă inspecției fiscale s-au solicitat înscrisuri în fotocopie de la notarii publici care au emis incheierile de autentificare a contractelor de vanzare/cumparare a imobilelor, vandute de de doamna prin intermediul acestora.

Au fost solicitate informatii de la Primariile Municipiului Rm. Valcea si comunei Daesti precum si certificate de urbanism obtinute de vanzator care au fost avute in vedere de catre organele de inspectie fiscala la stabilirea categoriei terenului (construibil/neconstruibil).

Astfel, cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că în perioada 29.08.2006 - 26.06.2009 doamna a efectuat 8 tranzacții imobiliare cu terenuri, casa si teren aferent și un apartament în valoare totală de lei.

Organele de inspecție fiscala au apreciat că tranzactiile efectuate de au caracter de continuitate, iar operatiunile efectuate reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată .

Astfel, în cursul lunii iulie 2007, valoarea totalizată a tranzacțiilor efectuate de către d-na, a fost în sumă de lei depășind plafonul de euro, respectiv lei, astfel că aceasta trebuia să se inregistreze ca platitoare de TVA incepand cu data de **01.09.2007** .

Pentru tranzactiile in suma de lei, efectuate ulterior datei de la care d-na trebuia să se inregistreze in scopuri de TVA, respectiv 01.09.2007, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta datoreaza taxă pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoare adăugată datorata de în sumă de lei a fost calculată prin aplicarea cotei standard de TVA pentru livrarile aflate in situatia in care partile nu au prevazut nimic cu privire la TVA asupra valorii tranzactiilor (baza de impozitare)adica lei x 19%, intrucât tranzacțiile au fost efectuate prin contracte de vânzare-cumpărare autentificate notarial, in care nu sunt specificate precizari cu privire la TVA.

1.1 Referitor la calitatatea de persoana impozabila in sensul taxei pe valoare adaugata

În drept,

Art. 126 alin. (1) lit. a,b,c,d, alin. (3) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003, în vigoare începând cu 01.01.2004 prevede:

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

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

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

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

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

(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;"

Potrivit art. 128, alin. (1) din Legea 571/22 decembrie 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin livrare de bunuri se înțelege:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.,, ;

Deasemenea, potrivit art. 128, alin. (2) din același act normativ, prin bunuri se înțelege:

„ (2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație....”

Prin Legea nr. 343/ 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Art. 126 definește operațiunile impozabile în sensul taxei pe valoare adăugată astfel:

"(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);"

De asemenea, ART. 128 *Livrarea de bunuri*, alin. (1) și (2) se modifică și are următorul conținut :

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme."

Referitor la "*Persoane impozabile și activitatea economică*", art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/ 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

"(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.

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

Pct 2, alin (1) - referitor la art. 127- din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează : " 2. (1) 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".

Față de prevederile legale invocate rezulta că în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții : constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezulta dintr-o activitate economică.

Deasemenea, rezulta că prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, inclusiv a bunurilor corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.

Persoană impozabilă este definita in acceptiunea legii fiscale, orice persoană, indiferent de statutul sau juridic, care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul si rezultatul acestor activitati.

Activitatile economice cuprind : **activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, precum și activitatea de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale, toate efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

In sensul prevederilor legale mentionate și, având în vedere situația de fapt prezentată, se retine ca doamna a efectuat, un numar de 8 tranzactii cu bunuri imobile, a achiziționat imobile (terenuri, casa și un apartament) pe care ulterior, pe parcursul a patru ani, le-a vândut, obtinind astfel venituri cu caracter de continuitate.

Pentru a determina daca o persoana fizica devine impozabila pentru livrarile de imobile tranzactionate, organele de solutionare apreciaza ca trebuie stabilit daca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, caracter ce se afla in raport direct proportional cu cuantumul tranzactiilor si repetabilitatea acestora .

Astfel cele 8 tranzacții realizate de, in calitate de vânzătoare, in perioada 2006 - 2009 , în valoare totala de lei, din punct de vedere fiscal nu pot fi considerate ocazionale. Structurate pe ani acestea se prezinta astfel:

- anul 2006 – o tranzactie in valoare totală de..... lei;
- anul 2007 – 3 tranzactii in valoare totală de lei;
- anul 2008 – 3 tranzactii in valoare totală de lei;
- anul 2009 – 1 tranzactie in valoare totală de lei;

În sensul prevederilor legale mai sus mentionate, 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.

Faptul că imobilele în cauza au fost achiziționate de petentă în scopul revânzării și obținerii de profit/ beneficiu, ceea ce reprezintă ratiunea oricărui act comercial, deriva din repetabilitatea operațiunilor imobiliare efectuate cu bunuri imobile pentru care nu s-a demonstrat că au fost utilizate de aceasta în scopuri personale (terenuri mostenite, locuințe proprietate personală, case de vacanță etc).

Relativ la constatările factice efectuate de către organele de inspecție fiscală în raport de susținerea petentei potrivit cărora bunurile imobile la care se face referire trebuie incluse în categoria bunurilor folosite pentru scopuri personale, având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele :

-apartamentul situat în Rm. Valcea,, județul Valcea vândut persoanelor fizice și, prin **CVC nr.....2006** autentificat la BNP, a fost dobândit prin cumpărare în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. de BNP ;valoare tranzacție lei;

- terenurile intravilane în suprafața de și mp cota indiviză drum de acces din Rm. Valcea , Goranu , vândut persoanelor fizice și în indiviziune și în cote egale prin/**17.05.2007** autentificate la BNP Banu au fost dobândite prin cumpărare și au rezultat din dezmembrarea proprietății conform actului de dezmembrare autentificat sub nr. /2007 de BNP; valoare tranzacție lei;

- terenurile intravilane în suprafața de mp și situate în Rm. Valcea , strada punct "Dealul Malului" vândut persoanei fizice..... prin **CVC nr.2007** au fost dobândite prin cumpărare în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr./2006 de BNP , Rm. Valcea ;valoare tranzacție lei;

- terenul intravilan în suprafața de ..mp situat în localitatea, sat punct ".....", județul Valcea vândut persoanelor fizice și prin **CVC11.2008** a fost dobândit prin cumpărare , cu contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. de BNP , Rm. Valcea;

-terenurile intravilane în suprafața de și mp cota indiviză drum de acces situate în localitatea Rm. Valcea,, județul Valcea vândut persoanelor fizice și prin/**29.08.2008** au fost dobândite prin cumpărare potrivit contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.2005 la BNP terenurile fiind rezultate din dezmembrarea proprietății potrivit actului de dezmembrare autentificat sub nr...../2007 de BNP Pentru înstrăinarea acestor terenuri s-a obținut certificatul de urbanism nr. /.....2008 emis de Primăria municipiului; valoare tranzacție lei;

- terenurile intravilane în suprafața de de și mp cota indiviză drum acces situate în Rm. Valcea,, județul Valcea, vândute persoanei fizice în baza/**29.10.2008** a fost dobândit prin cumpărare , în baza contractului de vânzare prin cumpărare autentificat sub nr. la BNPfiind dezmembrat conform actului de dezmembrare autentificat sub nr. de BNP ; valoare tranzacție lei;

- terenul curții construcției intravilan în suprafața de0mp și mp,, județul Valcea vândut persoanelor fizice și prin **CVC11.2008** a fost dobândit prin cumpărare în baza contractului de vânzare -cumpărare autentificat sub/2005 de BNP fiind dezmembrat în baza actului

de dezmembrare autenticat sub nr./2007 de BNP Banu Odata cu terenul si cota indiviza din drumul de acces s-a transmis cumparatoarei si autorizatia de construire/36847, eliberata de Primaria la data de 31.10.2008 precum si toate avizele, aprobarile, proiectul, intocmite si obtinute, in vederea executarii lucrarilor de construire; valoare tranzactie

- casa de locuit si terenul in suprafata demp situat in localitatea Baia Mare,, judetul Maramures vandut persoanei fizice prin **CVC nr./26.06.2009**, au fost dobandite prin cumparare in baza contractului de vanzare-cumparare autenticat sub nr./2004 de BNP Dragos , Baia Mare; valoare tranzactie lei.

Din analiza contractelor de vanzare-cumparare mai sus mentionate se retine ca toate bunurile imobile vandute de petenta au fost dobandite prin cumparare tot in baza unor contracte de vanzare-cumparare, de la diverse persoane fizice, in perioada anilor 2001 - 2006, petenta nedovedind pe parcursul inspectiei fiscale, pentru niciunul din aceste bunuri utilizarea in scop personal.

Nici cu ocazia formularii contestatiei petenta nu a anexat vreo dovada in acest sens, care sa demonstreze utilizarea acestor bunuri imobile instrainate in scop personal.

Tranzactionarea acestor bunuri imobile (activitatea economica impozabila) de catre petenta a fost efectuata in perioada anilor 2006-2009 tot catre diverse persoane fizice.

Conform prevederilor pct.66, alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :"*[...] activitatea economica se considera ca fiind începută din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.*"

Intentia petentei de a desfasura activitate economica - tranzactii imobiliare - se observa inca din perioada anilor 2001-2006 cand aceasta a inceput sa angajeze costuri materializate in achizitii bunuri imobile, pregatitoare initierii unei activitati economice.

Mai mult decat atat, terenurile vândute prin CVC nr.....2007, prin CVC08.2008, CVC nr.....10.2008 CVC nr...../06.11.2008 provin din dezmembrarea unui teren situat în Rm. Valcea,, județul Vâlcea, dobândit prin *cumpărare in baza contractului de vanzare-cumparare autenticat sub nr./2005.*

S-a procedat la dezmembrarea terenului in baza actului de dezmembrare autenticat sub nr./2007 de BNP Banu, instrainat ulterior unor terte persoane prin cele patru contracte de vanzare-cumparare. Mai mult, in cazul CVC nr...../06.11.2008 odata cu terenul si cota indiviza din drumul de acces petenta a transmis cumparatoarei si autorizatia de construire nr./36847, eliberata de Primaria Rm. Valcea la data de 31.10.2008 precum si toate avizele, aprobarile, proiectul, intocmite si obtinute, in vederea executarii lucrarilor de construire.

Având in vedere că operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006 - 2009 de catre petentă, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

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

Drept urmare nu poate fi primită susținerea petentei, potrivit căreia bunurile tranzacționate au fost utilizate în scopuri personale de către aceasta și sunt tranzacții ocazionale, deci nu au caracter continuu, deoarece aceasta nu demonstrează în vreun fel acest lucru și nu aduce argumente temeinice care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În contestația formulată petenta susține că: "Intenția de revanzare se apreciază (trebuie să existe) în momentul cumpărării și nu în cel al revanzării".

Sustinerile petentei nu pot fi primite de organele de soluționare deoarece pe de o parte intenția de cumpărare al imobilelor în scopul revanzării a existat în momentul cumpărării acestora, angajării de costuri pentru dezmembărări pentru a fi mai ușor înstrăinate, obținerea de certificate de urbanism, autorizații de construire precum și avize, aprobări, proiecte, întocmite și obținute, în vederea executării lucrărilor de construire, așa cum s-a arătat mai sus. Pe de altă parte însuși petenta recunoaște în contestația formulată că a fost nevoită să dezmembreze terenul deoarece nu avea suficiente surse financiare pentru investiția cu titlu de locuință pentru ea și familia sa, cu alte cuvinte trebuia să obțină venituri.

Cu privire la susținerea petentei potrivit căreia orice activitate economică poate fi desfășurată și ca o activitate suplimentară în plus față de activitate noneconomică și a exemplurilor invocate (de exemplu, un angajat ce ține registrele proprietarului unui magazin seara sau la sfârșit de săptămână), organele de soluționare a contestației nu remarcă nici o asemănare cu speta în cauză, dar rețin că într-adevăr o persoană fizică poate să desfășoare pe lângă activitatea de bază și o activitate suplimentară, din care însă, obținând venituri, acestea trebuie declarate și pentru acestea se datorează potrivit legii fiscale, impozite și taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Ca regulă generală, se reține faptul că, se impozitează toate veniturile obținute de o persoană fizică (fie ca sunt venituri salariale sau venituri obținute din tranzacții imobiliare sau alte operațiuni, închiriere, venituri din drepturi de proprietate intelectuală, etc) cu impozite și taxe directe sau indirecte prevăzute de legiuitor în funcție de categoria de venit și condiții reglementate în mod expres de actele normative.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia tranzacțiile cu bunuri imobile nu pot fi considerate operațiuni de comerț acestea fiind definite de Codul civil, organele de soluționare nu o pot lua în considerare în susținere favorabilă a cauzei deoarece contractul de vânzare-cumpărare este prevăzut atât de Codul comercial art.60 -73 cât și de Codul civil art.1294 -1404 . Din definiția acestui tip de contract rezultă fără echivoc că acesta este oneros, ambele părți urmărind obținerea unor foloase materiale, cumpărătorul având obligația să plătească prețul care trebuie să fie determinat , determinabil și real.

Asadar, potrivit legii fiscale, doamna este persoana impozabilă, iar tranzacțiile cu imobile efectuate de acesta în mod repetat pe parcursul perioadei 2006-2009 intra în sfera de aplicare a TVA, întrucât reprezintă livrări de bunuri respectiv transferuri al dreptului de proprietate al acestor bunuri imobile de la petentă, către alte persoane fizice .

1.2. Referitor la obligatia solicitarii inregistrarii unei persoane in scopuri de taxa pe valoare adaugata si responsabilitatile ce decurg din aceasta .

In drept, începând cu 01.01.2007, articolul 152 , modificat prin art. I pct. 125 din Legea nr. 343/ 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/ 2003, precizează următoarele :

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

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

Referitor la " *Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată*", art. 64 alin (1), lit c) și alin (5), lit c) din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"(1) *Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să **solicite înregistrarea ca plătitor** de taxă pe valoarea adăugată în următoarele situații: [...]*

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal privitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon.

(5) Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este: [...]

*c) **data de întâi a lunii următoare** celei în care persoana impozabilă are obligația să solicite luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c)."*

Începând cu data de 01.01.2007 și până în prezent, plafonul de scutire de taxă pe valoare adăugată este de 35.000 euro, respectiv echivalentul a 119.000 lei, potrivit art. 152 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, este aplicabil și art. 156 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin art. I pct. 133 din Legea nr. 343/ 2006 (publicată la 1 august 2006), în vigoare de la 01.01.2007, cu următorul conținut :

"(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul

desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.[....]"

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire de 35.000 euro începând cu 01.01.2007, au obligația legală să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii cifrei de afaceri realizată.

Totodata, se reține că după depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile sunt obligate atât la înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată cât și la ținerea evidenței contabile a operațiunilor impozabile astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoare adăugată colectată pentru livrările de bunuri, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor, să întocmească și să depună la organul fiscal competent la termenul legal decontul de taxă pe valoare adăugată.

În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoare adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrare ca plătitor de TVA în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.

Din analiza contractele de vânzare cumpărare existente in copie la dosarul cauzei, încheiate dedoamna în calitate de vânzătoare rezultă că în perioada 17.05.2007 - 06.07.2007, s-au efectuat următoarele tranzacții imobiliare în valoare totala lei:

- terenurile intravilane in suprafata de..... si mp cota indiviza drum de acces din Rm. Valcea , au fost vandute persoanelor fizice si in indiviziune si in cote egale prin **CVC nr.....2007** autentificate la si au fost dobandite prin cumparare si au rezultat din dezmembrarea proprietatii conform actului de dezmembrare autentificat sub nr./2007 de BNP Banu; valoare tranzactie lei;

- terenurile intravilane in suprafata de mp si situate in Rm. Valcea , strada , punct” au fost vandute persoanei fizice prin **CVC nr./06.07.2007** si au fost dobandite prin cumparare in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr./2006 de BNP , Rm. Valcea ;valoare tranzactie lei;

Din cele de mai sus, rezulta că in perioada 17.05.2007 - 06.07.2007 din cele doua tranzactii imobiliare derulate, doamna a realizat venituri in valoare totala de lei depasind astfel plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, de lei valabil, prevazut de lege.

Cu toate acestea, doamna nu a solicitat organelor fiscale înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal până la data de 10.08.2007, iar începând cu data de 01.09.2007, nu a evidențiat taxa pe valoare adăugată în contabilitate, în jurnalele de vânzări, în decontul de taxă pe valoare adăugată și nu a efectuat virarea acestei taxe către bugetul de stat potrivit prevederilor legale precizate anterior.

Persoana fizică a fost luată în evidență ca plătitoare de TVA din data de 01.05.2012, având codul de înregistrare fiscală pentru tranzacții imobiliare

Ca urmare a realizarii operatiunilor taxabile, petenta avea obligatia sa calculeze si sa vireze taxa pe valoare adaugata avind in vedere dispozitiile legale prevazute de Titlul

VI TAXA PE VALOARE ADAUGATA din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare astfel :

-Art. 158, *Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale*, alin (1), din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“ (1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

Totodată, așa cum prevede Art. 134¹ alin.1, introdus prin Pct. 98 din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: “ (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Având in vedere cele de mai sus, se reține că doamna avea obligatia ca dupa data de 01.09.2007 sa calculeze si sa vireze taxa pe valoare adaugata și, de asemenea, că aceasta poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat.

1.3. Referitor la baza de impozitare a taxei pe valoare adaugata

In drept,

Art. 137, *Baza de impozitare la alin.(1), lit a)* din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce **constituie contrapartidă obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,(...)”.

Aceleași prevederi legale sunt prevazute la art 137, *Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*, alin (1), lit a), așa cum a fost modificat de pct.101 din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce **constituie contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Așadar, fata de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca baza **de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii este formata din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, până la data de 31.12.2006 iar incepind cu 01.01.2007, se includ si subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.**

Totodată, pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza punctului 109 din Legea nr. 343/ 2006, stipulează :

"(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**, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil . [.....]"

Aceasta literă a fost modificată prin art. I pct. 51 din O.U.G. nr. 106/ 2007 în vigoare de la 01.01.2008, cu următorul conținut :

"(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 construit, 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;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Fata de aceste prevederi legale se reține că după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoare adăugată, **cu excepția** vânzărilor de terenuri construibile și a construcțiilor noi, sau a unei parti a acesteia, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Incepind cu 01.01.2008, prin legea fiscala **terenul construibil este definit ca fiind orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.**

Având în vedere situația de fapt prezentată și documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că terenurile tranzacționate de doamna potrivit contractelor de vânzare cumpărare încheiate și a certificatelor de urbanism solicitate primariilor pe raza carora se afla terenurile rezulta ca acestea se încadrează cu certitudine în exceptia prevăzută de art. 141, respectiv **categoria terenurilor construibile**, aspect de altfel care nu este combătut de petentă în conținutul contestației.

Cu privire la susținerile petentei care fac referire la art.141, alineat (2 , litera f) din Codul Fiscal cum ca vanzarea de terenuri agricole(neconstruibile) este o activitate scutita de TVA indiferent daca este efectuata cu caracter de continuitate sau nu si nu se pune problema platii TVA ci obligatia platii TVA se imputa doar pentru vanzarile de cladiri noi, organele de solutionare a contestatiei retin urmatoarele :

Din prevederile legale invocate de petenta se intelege ca sunt scutite de taxa livrarile efectuate de catre orice persoana a unei constructii , a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita , precum si al oricarui teren, dar prin exceptie scutirea nu

se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil.

Organele de inspectie fiscala au tratat ca operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA toate tranzactiile petentei care au avut ca obiect vanzarea unor terenuri contribuibile care sunt definite prin legea fiscala ca fiind orice terenuri amenajate sau neamenajate, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare si in consecinta terenurile agricole nu sunt neaparat neconstructibile asa cum sustine petenta.

Având în vedere situația de fapt prezentată și documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că terenurile tranzacționate de doamna, potrivit contractelor de vânzare cumpărare încheiate și a certificatelor de urbanism care au fost transmise de primarii, se încadrează cu certitudine în exceptia prevăzută de art. 141, respectiv categoria terenurilor constructibile.

Organele de inspectie fiscala in timpul derularii inspectiei fiscale au solicitat Primariilor si, pe al caror teritorii se afla terenurile tranzactionate de petenta, copii de pe certificatele de urbanism din care a rezultat faptul ca aceste terenuri se incadreaza in categoria terenurilor constructibile.

În mod evident, aceasta reprezintă o interpretare trunchiata a textului de lege efectuata de catre contestatoare, legea fiind foarte clara si explicita asupra încadrării acestor operatiuni in categoria operatiunilor taxabile. Precizările și modificările aduse de legiuitor si prin normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, nu fac decât să înlătore aceste interpretări eronate și să expliciteze aspecte.

Intr-adevar veniturile obtinute de petenta din vanzarea casei de locuit si a terenului in suprafata demp situate in localitatea, judetul Maramures au fost incadrate de catre organele de inspectie fiscala ca venituri neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru faptul ca valoarea de tranzactionare a terenului a fost mai mica decat cea a casei, iar terenul pe care se afla constructia a urmat regimul acesteia si constructia tranzactionata nu a fost o constructie noua.

In concluzie, se reține că pentru tranzacțiile reprezentând vânzări de terenuri constructibile, conform certificatelor de urbanism, organele de inspectie fiscală au stabilit in mod corect că doamna se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca aceste operațiuni nu sunt scutite de TVA, iar veniturile din vanzarea constructiilor vechi si a terenurilor pe care se afla acestea cu valoare inferioara nu au fost taxate din punct de vedere al TVA.

Referitor la sustinerile petentei din contestatie privind constand contradictiile intre datele enuntate in cuprinsul Deciziei de impunere nr.2012, pag. 1 se retin urmatoarele:

Petenta face referire la faptul ca din cele consemnate de organele de inspectie fiscala rezulta ca i-a fost transmisa invitatia cu nr.2011, iar aceasta s-a prezentat la sediul DGFP Valcea in data de 26.10.2010, adica cu un an inainte de transmiterea invitatiei, insa procesul verbal a fost incheiat in data de 01.11.2011, la un an dupa prezentarea acesteia .

Referitor la acest aspect, in punctul de vedere exprimat relativ la contestatie formulata intocmit in temeiul pct.3 din OPANAF2137/2011 organul de inspectie fiscala precizeaza ca doamna a fost invitata prin Invitatie nr./10/2011 pentru prezentarea documentelor de proprietate si a contractelor de vanzare -cumparare care au stat la baza tranzactiilor imobiliare desfasurate in perioada 2006 -2011. Petenta a dat curs invitatiei in data de 26.10.2011 (si nu in data de 26.10.2010) data la care s-a intocmit in prezenta acesteia rocesul verbal inregistrat la AIF Valcea sub nr.2011 care a fost semnat de aceasta.

Organul de solutionare apreciaza astfel ca existenta procesului verbal intocmit de organele de inspectie fiscala, in data de 26.10.2011 si care a fost inregistrat la AIF Valcea sub nr.11.2011 cu ocazia prezentarii petentei urmare a invitatiei nr.10.2011 releva cronologia faptelor si a datelor asa cum s-au intamplat .

Avand in vedere ca procesul verbal nr.11.2011 a fost semnat atat de organele de inspectie fiscala cat si de petenta sugereaza faptul ca ambele parti au luat la cunostiinta de continutul acestuia, din care rezulta ca faptele descrise s-au petrecut in lunile octombrie si noiembrie ale anului 2011 nu in anul 2010.

Drept urmare, inscrierea anului 2010 in loc de 2011 ca data de prezentare a petentei, este o eroare care nu priveste fondul actului administrativ contestat, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite prin acesta, care apare definita clar la pct.47.1 din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala aprobate de HGR 1050/2004, ca eroare materiala ce poate fi indreptata de organele fiscale din oficiu sau la cerere.

Asadar, sesizarea acestei erori materiale de catre petenta, obliga organele de inspectie fiscala la indreptarea acesteia, in conformitate cu dispozitiile art.48 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

ÎN CONCLUZIE, se reține că pentru tranzacțiile reprezentând vânzări de terenuri construibile, conform certificatelor de urbanism, organele de inspecție fiscală au stabilit in mod corect că doamna se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca **aceste operațiuni nu sunt scutite de TVA, contestatia formulata privind diferenta suplimentara de taxa pe valoare adaugata în sumă de lei aparând ca neintemeiata la acest capat de cerere .**

2) În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de lei aferente debitului suplimentar în sumă de lei reprezentând TVA.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate anterior la pct.1, s-a reținut ca legal stabilit debitul în sumă de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată suplimentara.

In fapt,

Prin decizia de impunere nr.04.2012 ce face obiectul cauzei, pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 26.01.2008 - 20.02.2012, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă totală de lei, din care : majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei:

În drept, sunt aplicabile prevederile, art.119, alin 1 si art. 120, art.1 si 7, din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care stipulează :

ART. 119 - Dispozitii generale privind majorarile de întârziere

“ (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere.”

Art.120 '(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale".

Din data de 28.04.2010, prevederile art. 120 din acelasi act normativ devin 120 * , alin. 1 si alin 7 rămânând cu același conținut ca cel anterior prezentat, iar art.119, devine art.119 * , alin 1 rămânând cu același conținut.

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 , începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 si art.120 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

" Art.119 - Dispozitii generale privind dobânzi si penalitati de întârziere

" (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere."

" Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

De asemenea, începând cu aceeași dată, respectiv 1 iulie 2010, se introduce art. 120^A1 Penalități de întârziere , care stipulează :

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Totodata din data de 01.10.2010 alin 7, al art.120 se modifica si va avea următorul cuprins :

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

Din prevederile legale, anterior precizate, rezultă că în situația în care contribuabilii nu își achită obligațiile de plată datorate bugetului de stat, în termenul legal de scadenta prevazut de lege, aceștia datorează majorari de întârziere, al căror nivel este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, calculate de la scadența obligației de plată constând in

impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat și până la data stingerii acestora inclusiv prin modalitățile prevăzute de lege.

De asemenea, începând cu 01.07.2010 contribuabilii care nu își achită la timp obligațiile către bugetul statului datorează dobânzi și penalități de întârziere, dobânzi care pentru perioada 01.07.2010 - 01.10.2010 au fost stabilite în cuantum de 0.05 % pentru fiecare zi de întârziere și începând cu 01.10.2010 de 0.04 % pentru fiecare zi de întârziere și, de asemenea, o penalitate de întârziere de 15% din obligația fiscală principală rămasă nestinsă (..... x15% = lei).

Din situația de fapt prezentată, se reține că doamna nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoare adăugată în sumă de lei aferentă încasărilor din vânzarea imobilelor, realizate după data depășirii plafonului de scutire (27.11.2007 - 26.06.2009), și, drept urmare, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 119 alin. 1) și art. 120 alin. 1) și alin. 7) , art. 119 * și art.120*, art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicat, cu modificările și completările menționate anterior.

Față de cele prezentate și, deasemenea, având în vedere că stabilirea de majorări reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", și potrivit prevederilor legale invocate în cuprinsul acestui capăt de cerere, organele de soluționare rețin că în mod legal au fost stabilite în sarcina petentei accesorii în sumă totală de lei, din care : majorări de întârziere în cuantum de lei și penalități de întârziere în sumă de lei aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, asupra carora urmează să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a) și alin.(2), art.216 alin (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007, se :

DECIDE

Respingerea în totalitate a contestației formulate de **doamna** din localitatea Rm. Valcea, județul Vâlcea pentru suma totală de **lei** reprezentând: lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și lei accesorii aferente, ca neîntemeiată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR EXECUTIV,