



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de
Administrare Fiscala
Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Timis
Biroul Solutionare contestatii



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B
Timisoara
Tel: 0256 499334
Fax: 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
nr. inreg. ANSPDCP: 20012

DECIZIA nr.1817/450/13.10.2011

privind solutionarea contestatiei formulate de catre domnul
inregistrata la DGFP Timis sub nr. /30.08.2011

Biroul solutionare contestatii din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. /22.08.2011 cu privire la contestatia formulata de catre dl. inregistrata la DGFP Timis sub nr. /22.08.2011 si copleterea inregistrata la nr. /30.08.2011.

Domnul are domiciliul fiscal in Timisoara, str. si
CIF RO.....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise 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. /22.04.2011, este autentificata cu semnatura si stampila reprezentantului legal al contestatorului care a depus in acest sens imputernicirea avocatiala in original nr.....

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. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr...../22.07.2011 emisa in temeiul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 22.07.2011, inregistrat la DGFP Timis sub nr...../22.07.2011.

Solicita in temeiul art. 216 ali. 1 si 2 C.p.fiscala sa se dispuna **anularea** deciziei de impunere nr...../22.07.2011 si pe cale de consecinta revenirea asupra obligarii de inscriere ca platitor de TVA si exonerarea de la plata debitelor.

In fapt

In urma inspectiei fiscale efectuate in perioada 20.07.2011-22.07.2011 avand ca obiect verificarea respectarii prevederilor legale privind taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal efectuate de contribuabilul, a fost intocmit raportul de inspectie fiscala nr...../22.07.2011.

In urma controlului efectuat s-a concluzionat ca *din analiza tuturor livrarilor de teren efectuate in anul 2007 s-a constatat ca tranzactiile efectuate reprezinta vanzari de terenuri construibile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate fiind indeplinite prevederile art. 126 ali.1 din Lg.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Totodata se va constata ca persoana fizica verificata a depasit plafonul de scutire la data de 28.02.2007 cand realizeaza o cifra de afaceri de 126.939 lei superioara plafonului anual de scutire TVA. In conformitate cu prevederile art.152 al.6 data depasirii plafonului de scutire se considera data de 01.03.2007. In conformitate cu prevederile art.152 al.6 si art.153 ali.1 lit.b din Lg.571/2003 privind Codul Fiscal, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopul de TVA pana la data de 10.03.2007 si sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.04.2007.*

In baza constatarilor raportului de control s-a procedat la emiterea unei decizii de impunere prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului un debit total de lei alcatuit din suma de lei TVA, lei majorari de intirziere si dobanzi, lei penalitati de intarziere.

Apreciaza ca in mod nelegal s-a procedat la emiterea deciziei de impunere nr./22.07.2011 intrucat constatarile raportului de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca veniturile realizate in urma tranzactiilor nu sunt de natura a genera obligatia de plata a TVA.

Potrivit prevederilor din Codul Fiscal sfera persoanelor fizice care trebuie sa se inregistreze in scopuri de TVA se refera la acelea care realizeaza vanzari de cladiri noi si de terenuri construibile, atunci cand aceste bunuri nu au fost utilizate in scopuri personale si in cazul in care operatiunile au caracter de continuitate. Astfel, desi sub aspect valoric tranzactiile efectuate au atins plafonul minim de la care se datoreaza TVA, este de subliniat faptul ca exista

anumite imprejurari datorita carora pentru veniturile realizate nu se datoreaza TVA, astfel:

- terenurile ce au facut obiectul tranzactiilor nu sunt terenuri construibile sau cladiri noi;

- veniturile realizate nu au caracter de continuitate;

In ce priveste terenurile care au facut obiectul operatiunilor de vanzare contestatorul precizeaza ca pe parcursul desfasurarii controlului au fost puse la dispozitia organelor de control documente din care rezulta categoria de folosinta a terenurilor vandute. Astfel a fost depusa adresa nr...../22.09.2010 eliberata de Primaria prin care aceasta comunica contribuabilului anulara hotararii Consiliului Local cu nr...../12.05.2006 si sentinta civila nr. /CA/23.08.2008 a Curtii de Apel Timisoara prin care a fost anulata Hotararea nr...../12.05.2006 si implicit a PUZ-ului aprobat prin aceasta.

Intrucat PUZ-ul este un act administrativ cu caracter individual, constatarea nulitatii acestuia produce efecte retroactive de la momentul aprobarii sale ca si cum acest act nu ar fi existat. In consecinta terenurile vandute de persoana fizica nu pot fi calificate ca si terenuri construibile din moment ce a fost constatata nulitatea Hotararii nr...../12.05.2006 a Primariei pe motiv de lipsa de cvorum astfel incit se poate spune ca acest act administrativ este inexistent.

Se retine drept elemente esentiale in definirea notiunii de inexistentia a actului administrativ faptul ca aceasta este o sanctiune cu caracter exceptional, care inlatura prezumtia de legalitate a actului administrativ si ca inexistentia poate fi juridica sau materiala si oricine o poate sesiza si, de asemenea, nu are caracter obligatoriu. Comparand nulitatea cu inexistentia se observa ca, atat nulitatea, cat si inexistentia sunt sanctiuni datorate incalcarii unor conditii de valabilitate ale actului administrativ, dar de grade diferite de gravitate.

In timp ce actul administrativ nul se bucura de prezumtia de legalitate, actul administrativ inexistent nu se mai bucura de constatarea nulitatii sale, in timp ce in cel de-al doilea caz acesta nu este obligatoriu. Din punct de vedere al naturii sale, prin nulitate se intelege sanctiune care intervine atunci cand actul este lovit de unele vicii de legalitate, prin a caror constatare inceteaza prezumtia de legalitate a actului, iar prin inexistentia actului o nulitate atat de grava incat nu prezinta nici macar o „umbra a unei aparente de legalitate” (Antonie Iorgovan, Editia a III-a, vol. I pg. 327).

Si in doctrina straina, inca din anul 1925, se sustinea ca anumite neregularitati ale actului administrativ pot avea ca urmare chiar inexistentia actului insusi, acesta nemaiaivand natura de act juridic administrativ si nemaifiind necesar ca o autoritate publica sau un judecator sa constate inexistentia lui, caci acest act nu va mai produce nici un fel de efect juridic dorit de autorul sau (G Jeze, *Les principes generaux du Droit administratif*, 3,

Editura Marcel Giard, Paris, 1925, pg. 76).

Mai tarziu, teoreticienii francezi au definit inexistententa actului administrativ relativ asemanator (A. de Laubadere, J. C. Venezia si Y. Gaudemei, *Traite de droit administratif, Tome 1, 14eme*, Editura Paris, L.G.D.J., pg. 639; J. Rivero, J. Waline, *Droit administratif, 16^{eme}*, Editura Dalloz, Paris, 1996, pg. 98-99 si M. Waline, *Precis de droit administratif*, Editura Montchrestien, Paris, 1969, pg. 324).

Astfel, intr-o prima opinie, se sustine ca un act inexistent este acela caruia ii lipseste un element esential si care nu are nevoie de anulare, intrucat se constata ca el nu exista in realitate si, de asemenea, in situatia in care se afla in prezenta unor acte a caror existenta nu poate fi stabilita in materialitatea ei.

Intr-o alta opinie, se sustine ca pe langa forma normala de invalidare care corespunde nulitatii absolute din dreptul civil, in dreptul administrativ sunt cunoscute, cu titlu de exceptie, o forma de invaliditate mai putin grava (nulitate relativa), dar si o forma agravata de invaliditate (inexistententa) (J. Rivero, J. Waline, *Droit administratif, 16^{eme}*, Editura Dalloz, Paris, 1996, pag. 99).

Intelegand inexistententa actului administrativ ca fiind un grad mai grav de neregularitate, unii autori au considerat ca se poate distinge intre *acte literalmente inexistente material* care nu prezinta nici o aparenta si care nu sunt efectiv realizate si *acte inexistente juridic*, inexistententa acestora din urma fiind determinate de gradul de gravitate a neregularitatii care le afecteaza (A. de Laubadere, J. C. Venezia si Y. Gaudemei, *Traite de droit administratif, Tome 1, 14eme*, Editura Paris, pag. 638-639).

In aceste conditii este de observat operatiunea prin care s-au realizat veniturile in perioada supusa controlului sunt operatiuni scutite de taxa potrivit *art.141 pct. 1 lit.f din Codul fiscal, intrucat* nu a avut ca obiect terenuri construibile sau constructii noi.

Operatiunile realizate nu au caracter de continuitate.

Potrivit prevederilor art.126 al.1 lit.c coroborat cu art.127 al.2 pentru ca veniturile realizate sa fie luate in calcul la stabilirea obligatiei de plata TVA este necesar ca *acestea* sa provina din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale *in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate*.

Pentru a analiza daca aceasta conditie este sau nu indeplinita in cauza trebuie sa se aiba in vedere operatiunea realizata in totalitatea ei. In acest sens este de observat, analizat si provenienta bunului nu doar operatiunile ulterioare de valorificare. Astfel caracterul de continuitate al unor venituri trebuie sa aiba in vedere intreaga operatiune de dobandire a unui bun si revanzarea acestuia in scopul de a obtine venituri.

Persoana fizia a dobandit printr-un singur act de donatie suprafete de teren situate in extravilan, terenuri care din cauza suprafetei foarte mari nu erau vandabile imediat, astfel ca pentru valorificare au fost necesare operatiuni de dezmembrare a acestora. In urma dezmembrarii au avut loc vanzari catre diferite persoane ale terenurilor, dar este foarte important de observat ca aceste terenuri au fost dobandite printr-un singur act si efectiv puteau fi instrainate tot printr-un singur act, ceea ce ab initio ar fi dus la scutirea de la plata TVA.

Inspectorul fiscal in mod gresit a concluzionat ca din operatiunea de iesire din indiviziune, respectiv dezmembrare a terenului ar rezulta intentia contribuabilului de a desfasura activitate economica. Aceste operatiuni au fost realizate in scopul valorificarii mai rapide a bunului in conditiile in care din cauza suprafetei mari a acestuia acesta era greu vandabil dar nu trebuie omis faptul ca este vorba despre un singur act prin care s-a dobandit teren in extravilan si care daca s-ar fi vandut printr-o singura operatiune nu ar fi atras obligatia de plata TVA.

Analizand jurisprudenta europeana, se constata ca decizia Van Tiem, folosita de organul fiscal pe scara larga pentru a justifica obligatia de taxare si a defini continuitatea, a fost invocata de Curtea Europeana ca fiind aplicabila mutadis mutandis doar in cazuri in care se discuta despre: inchirieri (a se vedea C-230/94 Renate Enkler referitor la inchirierea unei caravane si C-23/98 referitor la inchirierea unui imobil), despre concesiuni (a se vedea C-174/06 COGEP), despre acordari de imprumuturi (a se vedea C-142/99 Floridienne, in sensul considerarii acordarii de imprumuturi ca exploatare a capitalului detinut, in vederea obtinerii de dobanzi, cu caracter de continuitate) sau despre drepturi de folosinta sau alte drepturi in rem (a se vedea C-326/99 Goed Wonen, referitor la dreptul de uzufruct). Ca o simpla observatie, in toate aceste cazuri, bunurile corporale, actiunile, imobilele sau capitalul ramaneau in proprietatea celui care le exploata si nu se „consumau” prin instrainarea acestora.

Insasi Curtea Europeana a apreciat ca judecata din Van Tiem nu este aplicabila in cazul C 80/95 Hans and Helm (precizand ca achizitia de obligatiuni in baza carora urmeaza a se obtine dobanzi pe o anumita perioada de timp nu pot fi considerate exploatare a bunurilor) sau in cazul C-442/01 Kaphag (in care a precizat ca achizitia de actiuni in baza carora urmeaza a se incasa in timp dividende nu reprezinta exploatare a bunurilor).

In cazul C-60/90 Polysar, in care era vorba despre activitatile unei societati holding de achizitie si vanzare de actiuni, reluand judecata din van Tiem referitoare la exploatarea bunurilor, Curtea Europeana si-a reiterat si intarit concluzia in sensul ca: „Nu rezulta din decizia van Tiem ca simpla achizitie si detinere a actiunilor unei companii ar trebui privita ca activitate economica conferind de drept detinatorului statutul de persoana

impozabila. Simpla achizitie a participatiei in alta entitate nu echivaleaza cu exploatarea unei proprietati in scopul obtinerii din aceasta de venituri pe o baza de continuitate pentru ca orice dividend ce poate fi generat de acea detinere este rezultatul simplei detineri a dreptului de proprietate".

In cazul C-77/01 EDM Mineiro in care se punea problema calificarii din perspectiva TVA a unor operatiuni repetate de achizitie si revanzare de actiuni, Curtea Europeana a precizat ca simpla achizitie si revanzare de titluri negociabile nu poate fi asimilata exploatarei unui bun destinat a produce venituri cu caracter de continuitate, singura remuneratie pentru astfel de tranzactii constand intr-un posibil profit la vanzarea titlurilor negociabile.

Aceasta decizie este importanta din mai multe perspective: in primul rand spune ca exploatarea vizeaza un bun destinat obtinerii de venituri cu caracter de continuitate (si este clar ca nu i se poate atribui o astfel de destinatie unui bun care chiar ar face obiectul revanzarii - ceea ce nu e cazul) si, in al doilea rand, face distinctia dintre activitatile de exploatare (prestari de servicii prin natura lor) si activitatile comerciale de revanzare (livrari de bunuri, prin definitie)

II. In Raportul de inspectie fiscala incheiat la persoana fizica la data de 22.08.2011 se precizeaza ca s-au identificat 72 de contracte de vanzare-cumparare unde domnul are calitatea de vanzator, 3 contracte de vanzare-cumparare in care domnul are calitatea de mandatar, ce a fost intocmita conform Declaratiei informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, in perioada 2007-2009.

In timpul controlului contribuabilul a prezentat adresa cu nr. /22.09.2010 eliberata de catre Primaria prin care aceasta comunica, anulara hotararii Consiliului Local cu nr. /12.05.2006, ca urmare a sentintei civile nr. /CA/23.08.2008 pronuntata de catre Tribunalul Timis, instiintind o interdictie temporara de construire pe terenul in cauza.

Prin adresa cu nr. /08.09.2010 inregistrata la D.G.F.P. Timis respectiv la A.I.F. sub nr. /09.09.2009 persoana fizica a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala, Sentinta Civila nr. /CA/23 iulie 2008 prin care Tribunalul Timis admite in parte actiunea formulata in dosarul cu nr. /30/2006, anuland HCL nr. /12.05.2006 emisa de catre Consiliul Local al Comunei, dar nu si PUZ-ul aprobat, privind extindere zona rezidentiala avand in vedere ca beneficiarii PUZ-ului au efectuat constructii.

Aceasta sentinta civila definitiva nu modifica tratamentul fiscal al tranzactiilor efectuate iar la incadrarea terenului ca fiind constructibil sau neconstructibil se ia in considerare calitatea acestuia la momentul vanzarii, conform prevederilor pct. 37(6) din HG nr.44/2004 dat in aplicarea art. 141

alin.2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel la momentul tranzactionarii terenurile inscrise in CF si mentionate in contractele de vanzare cumparare autentificate de catre notarii publici, aveau calitatea de terenuri intravilane cu categoria de folosinta „curti constructii” acestea fiind construibile.

In vederea stabilirii calitatii de persoana impozabila platitoare de taxa pe valoarea adaugata, operatiunile privind tranzactiile cu bunuri (mobile din patrimoniul personal efectuate de persoana fizica trebuie sa intruneasca cumulativ 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);”

a) 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-1 a efectuat urmatoarele livrari de bunuri cu plata:

- vanzare de terenuri categoria de folosinta "curti-constructii" din patrimoniul personal situate in comuna judetul Timis.

Prin livrare de bunuri se intelege, potrivit art. 128, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, *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 inteleg bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.***

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

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

