



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacau
Biroul de solutionare contestestatii**

Str.Dumbava Rosie nr.1-3
Cod postal 600045, Bacau
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03
e-mail : mail@mfinante.ro

DECIZIA NR.833/26.05.2010

Directia generala a finantelor publice Bacau a primit spre solutionare cu adresa nr... inregistrata la institutia noastra sub nr..., contestatia PF ..., cu domiciliul fiscal in jud.Bacau.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse de organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr..., privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr..., iar obiectul contestatiei il constituie suma de ... lei, care prezinta urmatoarea componenta :

- ... lei – TVA.
- ... lei - majorari de intarziere aferente TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala in raport de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv **11.03.2010** si de data depunerii contestatiei, respectiv **09.04.2010**, conform amprenteii stampilei oficiului postal Bacau(contestatia fiind transmisa prin posta).

Contestatia este semnata de avocat..., in calitate de imputernicit al PF ..., conform imputernicirii avocatale nr...

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta contesta masurile stabilite prin decizia de impunere nr..., emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala- Serviciul Persoane Fizice, considerand netemeinica si nelegala imputarea unor majorari de intarziere asupra taxei pe valoarea adaugata de plata stabilita din oficiu, atata timp cat legislatia in vigoare a fost interpretabila.

Contestatoarea sustine ca, problema in cauza este una de natura destul de complexa si impune o analiza a textelor din codul fiscal care reglementeaza conditiile in care o persoana (fizica sau juridica) este obligata sa plateasca TVA.

In sustinerea celor afirmate, petenta invoca urmatoarele prevederi legale:

- art.126 din Codul Fiscal, in care se precizeaza ca, o operatiune este considerata impozabila din punct de vedere a TVA, doar daca este realizata de o persoana impozabila.

- art. 127, alin.1 din Codul Fiscal, care prevede: 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.

- pct.3 din normele metodologice de aplicare a codului fiscal care stipuleaza:

(1) 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, 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.

In consecinta, afirma contestatoarea, vanzarea locuintelor personale sau a altor bunuri (inclusiv terenuri) nu sunt considerate a fi activitati economice si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari, cu exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica in cauza, desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional; in acest caz o astfel de persoana ar deveni o persoana impozabila fiind obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA.

Activitatea economica, mentioneaza petenta, in sensul art.127, alin.2 din codul fiscal, inseamna activitatea ; producatorilor, comerciantilor si prestatorilor de servicii, respectiv este activitatea celor care savarsesc in general acte de comert.

In conformitate cu Codul Comercial, actele care au ca obiect imobile (cladiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comert, ele fiind esentialmente civile.

Din acest punct de vedere sustine, contestatoarea, rezulta faptul ca nefiind un act comercial, activitatea de vanzare de imobile chiar si cu caracter de continuitate, nu poate fi incadrata in tiparul art.127, alin.2, nefiind o activitate a unui producator, comerciant, sau prestator de servicii.

De asemenea petenta invoca prevederile art.141, alin.2, lit.f din Codul Fiscal, care stipuleaza 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.

In concluzie, d-na ..., solicita ca, in masura in care se va considera ca persoana fizica datoreaza TVA, trebuie sa se tina cont de principiul conform careia o persoana care este platitoare de tva, are dreptul si la deducerea acesteia.

In aceste conditii, considera ca ar trebui sa opereze o compensare legala a TVA aferenta facturilor de achizitie a materialelor de constructii achizitionate cu eventuala taxa pe valoarea adaugata datorata.

Totodata, petenta afirma ca taxele datorate catre stat la vanzarea imobilelor au fost calculate la intregul pret si nu la pretul fara tva, astfel incat prin obligarea sa la plata taxei pe valoarea adaugata, considera ca se va realiza o dubla impunere.

In concluzie, contestatoarea solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere nr... pentru suma de ... lei, reprezentand TVA si ... lei – majorari de intarziere aferente TVA.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr..., incheiat la persoana fizica ..., care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..., organele de inspectie fiscala au urmarit verificarea modului de stabilire a taxei pe valoarea adaugata, ca urmare a depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, prevazut la art.152, alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala ale AIF Bacau – Serviciul Persoane Fizice, au constatat urmatoarele:

* in perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, persoana fizica ... a efectuat un numar de 5 tranzactii imobiliare in valoare totala de **... lei**, dupa cum urmeaza :

- **... lei** (21.200 euro) – din vanzarea suprafetei de 743 mp teren curti constructii, o locuinta in regim P+1 in suprafata construita desfasurata de 142 m.p, 295 m.p teren arabil situate in intravilanul comunei ... si 746 m.p. teren arabil situat in extravilanul comunei..., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr..., a Actului de alipire nr... si Actului de dezmembrare nr..., iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com...).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au trei persoane fizice si anume

- **... lei** (21.700 euro) - din vanzarea suprafetei de 733 mp teren curti constructii, o locuinta in regim P+1 in suprafata construita desfasurata de 142 m.p, 320 m.p. teren arabil situate in intravilanul comunei ... si 666 m.p. teren arabil situat in extravilanul comunei..., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr..., a Actului de alipire nr... si Actului de dezmembrare nr..., iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com ... Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au trei persoane fizice si anume ...

- **... lei** (20.000 euro) - din vanzarea suprafetei de 500 m.p. teren curti constructii, si una locuinta – C3 edificata in regim P + M, situate in intravilanul comunei ... conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr... de la SC ... SRL, iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr..., eliberata de Primaria com ... jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr.... calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume ...

- ... **lei** (20.000 euro) - din vanzarea suprafetei de 500 m.p. teren curti constructii, si una locuinta – C2, edificata in regim P + M situate in intravilanul comunei... , jud. Bacau, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr... de la SC ... SRL, iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com..., jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume ...

- ... **lei** ((20.000 euro) - din vanzarea suprafetei de 640 m.p. teren curti constructii, o locuinta in regim P + M situate in intravilanul comunei..., jud. Bacau si cota indiviza de 1/5 din suprafata de 470 m.p, teren cu destinatia drum de acces situat in intravilanul comunei Saucesti, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub ... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr..., iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr.... eliberata de Primaria com..., jud. Bacau si a procesului verbal de terminarea lucrarilor nr....).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume...

* in perioada 01.01.2009 - 31.12.2009, persoana fizica ... a efectuat un numar de 5 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... **lei**, dupa cum urmeaza :

- ...**lei** – din vanzarea suprafetei de 387 m.p. teren curti constructii, impreuna cu una casa de locuit P+M, in suprafata construita la sol de 72 m.p. edificata din caramida, acoperita cu tabla lindab, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr..., iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com ... jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume...

- ...**lei** - din vanzarea suprafetei de 387 m.p. teren curti constructii, impreuna cu una casa de locuit P+M, in suprafata construita la sol de 72 m.p, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr..., iar imobilele au fost dobandite prin edificare conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com..., jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume...

- ... **lei** - din vanzarea de teren curti constructii, impreuna cu una casa de locuit P+1 si o constructie cu destinatie garaj, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.... (terenul a fost dobandit in baza contractului de

vanzare cumparare nr..., ulterior alipit conform actului de alipire nr... si dezmembrat conform actului de dezmembrare nr..., iar constructiile au fost edificate conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com..., jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au trei persoane fizice si anume...

- ... **lei** - din vanzarea suprafetei de 703 m.p. teren curti constructii, impreuna cu una casa de locuit P+M, in suprafata construita la sol de 72 m.p. construita pe fundatii din beton cu pereti din caramida, acoperita cu tigla pe sarpanta de lemn, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit in baza contractului de vanzare cumparare nr..., iar constructia prin edificare conform autorizatiei de construire nr..., eliberata de Primaria com..., jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume...

- ... **lei** - din vanzarea suprafetei de 348,34 m.p. teren curti constructii, impreuna cu una casa de locuit P+M, in suprafata construita la sol de 82,62 m.p. construita pe fundatii din beton cu pereti din caramida, acoperita cu tabla pe sarpanta de lemn, una centrala termica, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (terenul a fost dobandit prin donatie in baza contractului de donatie nr..., iar constructia prin edificare conform autorizatiei de construire nr... eliberata de Primaria com..., jud. Bacau).

Potrivit contractului de vanzare-cumparare nr..., calitatea de vanzatori o au doua persoane fizice si anume...

In concluzie, din valoarea totala a celor 10 tranzactii imobiliare de ... lei, (... lei – 2007 si ... lei – 2009), tinand cont ca, in cazul mai multor tranzactii, calitatea de vanzatori o aveau doua sau trei persoane fizice, D-na ... a realizat venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal in valoare de ...lei, din care:

- venituri realizate in perioada 01.01.2007 - 31.12.2007.
- venituri realizate in perioada 01.01.2009 – 31.12.2009.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta a depasit plafonul de scutire TVA la finele anului 2007 (luna decembrie), fapt pentru care avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA, urmand sa devina platitoare de TVA incepand cu 01.02.2008.

Prin urmare, pentru un numar de 5(cinci) tranzactii imobiliare efectuate in perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 in valoare de ... **lei**, in conformitate cu prevederile art.152, alin.6, ale art.153, alin.1, lit.b si ale art. 137, alin.1, lit. a din Legea nr.571/2003 si pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, s-au calculat obligatii fiscale suplimentare privind tva in suma de ... **lei**.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... *lei*, incepand cu data de 26.04.2009 pana la data de 05.03.2010.

III. Luand in considerare motivele invocate de petenta in contestatia formulata, constatarile organului de control, precum si prevederile legale in vigoare la data verificarii, se retin urmatoarele:

Persoana fizica ..., are domiciliul fiscal in comuna..., jud. Bacau si a efectuat in perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 tranzactii imobiliare cu caracter de continuitate.

Controlul fiscal a avut ca obiectiv verificarea cifrei de afaceri anuale realizata in limita plafonului de 35.000 euro, pentru anii 2007, 2008, 2009, conform art.152, alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, verificarea modului de stabilire a taxei pe valoarea adaugata, ca urmare a depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, conform art.152, alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, calculul TVA datorata bugetului de stat precum si a accesoriilor aferente.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa in intervalul 01.01.2005 – 31.12.2009 .

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca petenta datoreaza la buget suma de ... lei reprezentand : ... lei – TVA si ... lei - majorari de intarziere aferente TVA, in conditiile in care aceasta a efectuat tranzactii cu caracter de continuitate si a depasit plafonul legal de scutire, fara a se fi inregistrat ca platitoare de TVA.

In fapt, prin contestatia formulata, petenta considera ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.127, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata in sensul ca nu poate fi incadrata in categoria persoanelor impozabile, activitatea efectuata nu reprezinta o activitate economica, asa cum este prevazuta la art.127, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Totodata neaga caracterul de continuitate al operatiunilor imobiliare efectuate si faptul ca ar fi obtinut venituri cu caracter continuu din activitati economice.

Prin raportul de inspectie fiscala nr...., organele de inspectie fiscala, au constatat ca persoana impozabila ... a efectuat in perioada 01.01.2005 – 31.12.2009 un numar de 10 tranzactii imobiliare constand in instrainari de bunuri

reprezentand: teren curti constructii, locuinte, teren arabil situat in intravilanul comunei..., teren arabil situat in extravilanul comunei ...in valoare totala de ...lei.

In drept, conform prevederilor art.127, alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si prevederile ulterioare:

(1) „Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

La art.125¹, pct.18 din același act normativ se precizează:

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

18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține ca o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în condițiile în care „desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

Conform prevederilor art.127, alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și prevederile ulterioare :

(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.

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

Potrivit pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004:

3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată ca activitatea respectiva este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Este evident ca activitatea desfasurata de d-na ... este o activitate cu caracter de continuitate, locuintele construite si terenurile dobandite prin cumparare, nu au fost folosite in scopuri personale, fiind instrainate.

Totodata tinand cont de prevederile pct.66, alin.2 din HG nr.44/2004 – Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art.153 din Codul Fiscal: „...*activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice*”.

Intentia d-nei ..., de a desfasura o activitate economica a fost apreciata de catre organele de inspectie fiscala o data cu obtinerea autorizatiilor de construire a obiectivelor imobiliare si angajarea de costuri pentru investitiile respective, imobile valorificate dupa receptionarea acestora.

Avand in vedere faptul ca petenta a realizat in perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, un numar de 10 tranzactii imobiliare, constand in vanzari de constructii noi si terenuri arabile si construibile, rezulta ca a desfasurat o activitate economica, obtinand venituri cu caracter de continuitate, deoarece vanzarea succesiva a mai multor bunuri in decursul unui an fiscal in scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate a operatiunilor respective.

Astfel, intrucat persoana fizica ..., a realizat in cursul anului 2007, respectiv anului 2009 mai mult de o operatiune imobiliara, tranzactiile efectuate nu pot fi considerate ocazionale.

In consecinta, tinand cont de cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala apreciaza ca tranzactiile imobiliare efectuate de petenta au fost efectuate in scopuri comerciale.

Din analiza contractelor de vanzare cumparare, s-au constatat urmatoarele:

- In perioada 01.01.2007-31.12.2007, persoana fizica ..., a realizat un numar de 5(cinci) tranzactii a caror venituri din transferul proprietatilor imobiliare sunt in valoare totala de ... lei.

Din valoarea totala a tranzactiilor imobiliare de ... lei, D-na ... a realizat *venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal* in valoare de ... lei, tinand cont de faptul ca in doua dintre tranzactiile imobiliare calitatea de vanzatori o aveau trei persoane fizice, iar in cazul a trei tranzactii imobiliare, calitatea de vanzatori o aveau doua persoane fizice.

- In perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, persoana fizica ..., a realizat un numar de 5(cinci) tranzactii a caror venituri din transferul proprietatilor imobiliare sunt in valoare totala de ... lei.

Din valoarea totala a tranzactiilor imobiliare de ... lei, D-na ... a realizat *venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal* in valoare de ... lei, tinand cont de faptul ca in patru dintre tranzactiile imobiliare

calitatea de vanzatori o aveau doua persoane fizice, iar in cazul unei tranzactii imobiliare, figura un numar de trei vanzatori.

In concluzie, intrucat persoana fizica ..., a obtinut din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal efectuate in anul 2007, venituri in valoare totala de ...lei, echivalentul a 44.849 euro, (peste 35.000 euro, realizat in luna decembrie 2007), aceasta avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA, deoarece conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in calculul plafonului de scutire se includ si operatiunile imobiliare scutite (cazul vanzarii de teren arabil).

In ceea ce priveste includerea terenurilor in categoria de teren constructibil sau orice alt teren (arabil), s-au avut in vedere incadrările mentionate in contractele de vanzare cumparare, autentificate de notarii publici, cu implicatii asupra aprecierii de operatiuni imobiliare scutite de TVA.

Potrivit art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

(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).”

(2) „Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, ...”

De asemenea, pentru perioada verificata, in speta sunt aplicabile si prevederile art.141, alin.2, lit.f din acelasi act normativ, in care se precizeaza:

**2) „Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:
f) livrarea de către orice persoana 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 aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil..”**

Legiuitorul stipuleaza ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil , exceptie care se aplica persoanelor impozabile care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc activitati de exploatare a bunurilor corporale oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Fata de cele mai sus prezentate mai sus, in speta sunt aplicabile si prevederile art.152, alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

(6) „Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire și a carei cifra de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa 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 considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabilească obligații privind taxa de plata și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.

La pct.62, alin.2 din HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Pct.61, alin.1 din HG nr.44/2004, prevede;

61. (1) Cursul de schimb valutar prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si este valabil pentru persoanele impozabile care au luat fiinta in cursul anului 2007 sau care au fost infiintate anterior aderarii si au depasit plafonul in cursul anului 2007. Pentru anii urmatoari, cursul de schimb valutar utilizat pentru calculul plafonului prevazut la art. 152 alin. (1), este cursul comunicat de Banca Nationala a Romaniei la inceputul fiecarui an calendaristic.

Astfel, conform acestor prevederi legale, se retine ca la depasirea plafonului de scutire prevazut de Codul fiscal, o persoana impozabila trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, iar in cazul in care nu solicita sau solicita cu intarziere inregistrarea, organele de inspectie fiscala au dreptul sa stabileasca obligatii privind TVA si accesorii aferente de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrata in scopuri de TVA.

Facem precizarea ca d-na ... a realizat la data de **05.12.2007**, venituri din vanzarea imobilelor in suma de ... **lei**, depasind plafonul de 35.000 euro, prevazut de art.152, alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, respectiv echivalentul in lei a plafonului de scutire de 35.000 euro, (la cursul comunicat de BNR la data aderarii in UE), de ... lei, pentru care agentul economic trebuia sa solicite in termen de 10 zile inregistrarea in scopuri de TVA in baza prevederilor art.153, alin.1, lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. in care se precizeaza:

(1) ” Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

In consecinta, d-na ..., avea obligatia ca pana la data de 10.01.2008, sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, urmand ca incepand cu data de **01.02.2008**, sa devina platitoare de TVA in conformitate cu prevederile art.69, alin 5 din HG nr.1050/2004 in care se precizeaza:

5) „Data înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată este:
b) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă face

opțiunea pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. d);”

Deoarece în anul 2008, contestatoarea nu a realizat nici o tranzacție imobiliară așa cum rezulta și din nota explicativă dată, pentru anul 2008 nu datorează taxa pe valoarea adăugată de plată.

Prin urmare, pentru cele cinci tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile, realizate în perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, care din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată sunt operațiuni taxabile, persoana fizică ... avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări.

Referitor la valoarea asupra căreia organele de inspecție fiscală au aplicat TVA, respectiv baza impozabilă, aceasta este constituită conform prevederilor art.137, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare **„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;”**

Potrivit prevederilor art.140 din același act normativ:

(1) ”Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse”.

În concluzie, apreciem că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma totală de ... lei, (urmare a tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoana impozabilă ...), prin aplicarea asupra bazei de impozitare în suma de ...lei, a procedurii sutei mărite, respectiv $19 \times 100/119$, în cazul cotei standard, potrivit pct. 23, alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004, în care se prevede că:

23. „(1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa”.

fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

Facem precizarea ca baza de impozitare asupra careia a fost aplicat procedeul sutei marite, l-a reprezentat pretul de vanzare convenit intre d-na ... in calitate de proprietar al bunurilor ce au facut obiectul tranzactiilor imobiliare si cumparatori, pretul fiind declarat prin contractele de vanzare-cumparare autentificate.

Referitor la afirmatia petentei, conform careia „taxele datorate catre stat la vanzarea imobilelor au fost calculate la intregul pret si nu la pretul fara tva, astfel incat prin obligarea sa la plata taxei pe valoarea adaugata, considera ca se va realiza o dubla impunere, mentionam ca aceasta este nejustificata, deoarece baza impozabila asupra careia a fost calculata taxa, o reprezinta pretul de vanzare care include si TVA, dar pentru determinarea acesteia s-a aplicat procedeul sutei marite, in conformitate cu prevederile pct. 23, alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin HG nr.44/2004

Pentru suma de ... lei reprezentand TVA colectata suplimentar, aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate de persoana impozabila ... in perioada supusa verificarii, in conformitate cu prevederile 120, din OG nr.92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, s-au calculat in mod corect majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, incepand cu data de 26.04.2009 pana la data de 05.03.2010.

In ceea ce priveste mentiunea contestatoarei potrivit careia tranzactiile imobiliare sunt supuse platii TVA incepand cu 1 ianuarie 2008, aceasta este nefondata, deoarece, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, persoanele fizice care realizeaza tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale acestea nu intrau in sfera de aplicare a TVA.

Referitor la afirmatia petentei in sensul ca „in masura in care se va considera ca persoana fizica datoreaza TVA, trebuie sa se tina cont de principiul conform careia o persoana care este platitoare de tva, are dreptul si la deducerea acesteia”, apreciem ca aceasta este neintemeiata, intrucat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata ia nastere odata cu inregistrarea ca platitor de TVA, conform prevederilor pct.56, alin.5, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se stipuleaza ..., la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere aferent bunurilor achizitionate, conform art. 145 alin. (11) si (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adaugata dedusa se inscrie in primul decont de taxa pe valoarea adaugata depus la organul fiscal.”

Legat de invocarea de catre petenta a prevederilor art.141, alin.2, lit.f din Codul Fiscal, care stipuleaza 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, facem precizarea ca d-na ... a facut referire doar la prima parte a art. mentionat, fara a tine cont de exceptia prevazuta de acelasi articol, care prevede:

„.... Prin excepție, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, dacă este efectuată de o persoana impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor pct.23, alin.2, pct.66, alin.2 si pct.62, alin.2 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, art.127, alin.2, art.137, alin.1, lit.a, art.140, art.141, alin.2, lit.f, pct.1, a art.153, alin.1, a art.152, alin.1, alin.3 si alin.6, art.157, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, a art.120, si art.216 alin.1 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile ulterioare, se:

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de d-na ... pentru suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – TVA.
- ... lei - majorari de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie, poate fi atacata in termen de 6 luni de la primire la Tribunalul – Bacau.

DIRECTOR COORDONATOR,
CORNEL ASANDI

SEF BIROU
JURIDIC si CONTENCIOS,
NICOLAE SICOE

