

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../24.02.2012 înregistrată la direcție sub nr.../24.02.2012, asupra contestației formulate de **domnul X** cu domiciliul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../16.02.2012, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr.... în data de 17.01.2012 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr...., respectiv data de 17.01.2012 și de data depunerii contestației la organul emitent al actului atacat, respectiv data de 16.02.2012, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestație de către organul fiscal.

Constatănd că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. este competentă să soluționeze contestația formulată de **domnul X**.

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere nr.../17.01.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr.../17.01.2012 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală prin care i-au fost stabilite de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, astfel:

- pentru anul 2006 suma de ... lei (... lei x 19%) pentru vânzarea unui teren arabil în suprafață de ... mp conform contract de vânzare – cumpărare nr.../11.10.2006;
- pentru anul 2009 suma de ... lei (... lei x 19%) pentru vânzarea următoarelor terenuri:
 1. teren arabil ... mp situat în intravilanul comunei ... cu suma de ... lei conform contractului de vânzare – cumpărare nr.../27.03.2010;
 2. teren arabil ... mp situat în intravilanul municipiului ... cu suma de ... lei conform contractului de vânzare – cumpărare nr.../13.08.2009;
 3. teren arabil ... mp situat în intravilanul municipiului ... cu suma de ... lei conform contractului de vânzare – cumpărare nr.../13.08.2009;
 4. teren arabil ... mp situat în intravilanul municipiului ... cu suma de ... lei conform contractului de vânzare – cumpărare nr.../17.08.2009.

Pentru diferența de taxa stabilită suplimentar organele fiscale au calculat dobânzi, majorări și penalități de întârziere de ... lei până la data de 16.01.2012.

Prin raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au stabilit că domnul X a efectuat în anul 2005 un număr de 16 tranzacții imobiliare reprezentând vânzări de terenuri intravilane, terenuri extravilane și un spațiu comercial în valoare totală de ... lei. La data de 03.11.2005, în calitate de persoană impozabilă, domnul X, depășește plafonul de scutire de 200.000 lei prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în formă aplicabilă în anul 2005, iar în conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) din același act normativ, contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. până la data de 10 decembrie 2005.

Petentul consideră că sumele stabilite suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente nu sunt întemeiate din următoarele motive:

1) Referitor la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) *Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*”

iar referitor la perioada supusă inspecției fiscale, art.98 precizează că „*Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*”

Inspekția fiscală a fost efectuată începând cu data de 18.10.2011 la aproape 6 (șase) ani de la data efectuării tranzacțiilor din anul 2005, fiind mai mult decât evident că organele de inspekție fiscală nu mai puteau să verifice tranzacțiile din anul 2005 și petentul să fie considerat plătitor de taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile din anul 2005 având în vedere că termenul de prescripție a fost îndeplinit.

Mai mult, în decizia de impunere contestată a fost înscrisă ca perioadă verificată, 01.01.2006 – 31.12.2010. Tratarea petentului ca persoană impozabilă nu este întemeiată, având în vedere termenul general de prescripție de 5 ani stabilit de O.G. nr.92/2003 și faptul că perioada controlată a fost ulterioară anului 2005.

2) Prin tranzacțiile din anul 2006 în sumă de ... lei, acestea au fost sub plafonul de 200.000 lei prevăzut de lege, deci petentul nu ar fi devenit plătitor de taxa pe valoarea adăugată și nu ar fi avut obligația să se înregistreze ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată. Nici organele de inspekție fiscală nu au stabilit că petentul ar fi fost obligat să se înregistreze ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile din anul 2006.

3) În anul 2008 organele de inspekție fiscală au constatat că petentul a efectuat numai achiziții în valoare de ... lei și au stabilit că sunt scutite de TVA și oricum nu avea obligația să se înregistreze ca persoană impozabilă și ca plătitor de TVA.

4) În anul 2009 neîntemeiat organele de inspekție fiscală au stabilit că domnul X datorează TVA în sumă de ... lei aferentă vânzărilor în sumă de ... lei deoarece nu era înregistrat ca plătitor de TVA și nici nu avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, deci nu putea fi considerat plătitor de TVA și stabili diferențe de TVA.

Obligația de înregistrare ca plătitor de TVA, potrivit art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma aplicabilă în mai 2009, ar fi fost pentru tranzacțiile viitoare.

5) Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma aplicabilă în mai 2009, este scutită de TVA „*livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

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

În raportul de inspekție fiscală și decizia de impunere, organele de inspekție fiscală nu au stabilit pe bază de documente că pe terenurile vândute s-ar fi putut executa construcții potrivit legislației în vigoare. Terenurile au fost vândute ca terenuri agricole, așa cum rezultă din contractele de vânzare – cumpărare.

În concluzie, petentul consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente și solicită admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr..../17.01.2012 contestată care a fost emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr..../17.01.2012, organele de inspekție fiscală din cadrul Activității de Inspekție Fiscală, au reținut următoarele:

La „**Motivul de fapt**” se precizează faptul că urmare a controlului efectuat în baza declarațiilor “208” depuse la organul fiscal teritorial și actelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, Primăria Municipiului ... și Birourile Notarilor Publici s-au constatat următoarele:

În perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, domnul X a efectuat un număr de 6 tranzacții imobiliare reprezentând vânzări terenuri și un apartament cu două camere, în valoare totală de ... lei, din care:

- în anul 2006, două tranzacții în valoare de ... lei;
- în anul 2009, patru tranzacții în valoare de ... lei.

Analitic, situația se prezintă astfel :

În anul 2006, s-au efectuat două tranzacții imobiliare, din care :

1. suma de ... lei reprezintă contravaloare teren arabil în suprafața de ... m.p. situat în extravilanul comunei ..., punct "...” și teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în extravilanul comunei ..., punct "...”, vândute către ... conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr. .../11.10.2006;

2. suma de ... lei reprezintă contravaloarea unui apartament cu două camere situat în ..., vândut, sub rezerva abitației către soții ..., conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr. .../08.12.2006.

Apartamentul menționat a fost locuit de către domnul X în perioada 01.01.2006 – 10.08.2007, fapt dovedit prin adeverința nr.../12.01.2012 eliberată de Asociația de Proprietari Bloc ... și semnată de administrator și adresa nr. ... din 11.01.2012 emisă de Direcția de Taxe și Impozite din cadrul Primăriei

Astfel, domnul X nu a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a TVA ca urmare a obținerii de venituri din vânzarea locuinței proprietate personală, utilizată în scopuri personale și nu s-a calculat TVA de plată pentru tranzacția susmenționată.

În anul 2009, s-au efectuat patru tranzacții imobiliare, din care :

1. suma de ... lei reprezintă contravaloare teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul satului și comunei ..., înscris în Cartea Funciară a localității ... sub nr..../N, nr. cadastral provizoriu ..., vândut soților ... și ..., conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr. .../27.03.2009;

2. suma de ... lei reprezintă contravaloare teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr. ... a municipiul ... și cotă indiviză de ... din suprafața de ... m.p. teren arabil situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr.... a municipiul ..., vândute către ..., conform contractului de vânzare - cumpărare nr..../13.08.2009, autentificat la BNP ...;

3. suma de ... lei reprezintă contravaloare teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr. ... a municipiul ... și cotă indiviză de ... din suprafața de ... m.p. teren arabil situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr. ... a municipiul ..., vândute către ..., conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .../13.08.2009, autentificat la BNP ...;

4. suma de ... lei reprezintă contravaloare teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr. ... și înscris în CF nr. ... a municipiul ... și cotă indiviză de ... din suprafața de ... m.p. teren arabil situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr.... a municipiul ..., vândute către ... și ..., conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .../17.08.2009, autentificat la BNP

Tranzacțiile menționate reprezintă activitate economică potrivit art.127 alin.(2) din Codul Fiscal și pct.3 din H.G. nr. 44/2004, în forma aplicabilă fiecărei perioade incidente.

Bunurile ce au făcut obiectul acestor tranzacții au fost dobândite de către domnul X în scopul revânzării și obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin efectuarea acestor tranzacții definite activitate economică potrivit art.127 alin. (2) din Codul Fiscal, domnul X devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, conform art.127 alin.(1) din același act normativ.

Potrivit art.128 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, aceste tranzacții reprezintă livrări de bunuri imobiliare și sunt operațiuni în sfera de aplicare a TVA, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din același act normativ.

Stabilirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată, a bazei de impozitare și calculul obligațiilor fiscale

Din total tranzacții efectuate în sumă de ... lei:

1.În anul 2006 au fost efectuate tranzacții în sumă de ... lei, din care:

- suma de ... lei reprezintă operațiune scutită de TVA ca urmare a obținerii de venituri din vânzarea locuinței proprietate personală, utilizată în scopuri personale;

- suma de ... lei reprezintă operațiune taxabilă, întrucât nu se regăsește în categoria operațiunilor scutite din interiorul țării, prevăzut la art.141 din codul fiscal, ca urmare a depășirii plafonului de scutire.

În anul 2005, domnul X a efectuat un număr de 16 tranzacții imobiliare, reprezentând vânzări de terenuri intravilane, terenuri extravilane și un spațiu comercial în valoare totală de ... lei.

La data de 03.11.2005, domnul X, in calitate de persoana impozabila, depășește plafonul legal de scutire de 200.000 lei, prevăzut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal in forma aplicabila in anul 2005.

În conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) din același act normativ, contribuabilul avea obligația sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA pana pe data de 10 decembrie 2005.

2. În anul 2009 au fost efectuate tranzacții în sumă de ... lei ce reprezintă operațiuni taxabile potrivit art.141 alin.(2) lit.f) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că „*livrarea de construcții sau părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror alte terenuri, sunt scutite de TVA, cu excepția livrărilor de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile*”. Urmare a vânzărilor în sumă de ... lei efectuate în perioada august 2009 – septembrie 2009 prin care s-a depășit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei (35.000 euro) prevăzut la art.152 alin.(1) și (2) din Codul Fiscal.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, la control, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Codul Fiscal și pct. 62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004, **s-a determinat pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 TVA de plată în sumă totală de ... lei**, la nivelul TVA ce trebuia colectată pentru veniturile aferente operațiunilor taxabile realizate în această perioadă, în sumă de ... lei (... lei – ... lei).

S-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicată.

Sintetizând constatările, situația tranzacțiilor din punct de vedere al TVA se prezintă astfel:

Număr total tranzacții – 6

Valoare totală tranzacții – ... lei din care:

- ... lei - operațiuni scutite (1 tranzacție);

- ... lei - operațiuni taxabile TVA (5 tranzacții).

Concluzionând cele constatate mai sus, a fost propusă înregistrarea din oficiu, în scopuri de TVA a domnului X, conform prevederilor art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

La **“Temeiul de drept”** se precizează:

- art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art.128 alin.(1) și (2), art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(1), (3) și (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- pct.3, pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004;

- art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prin Raportul de inspectie fiscala, înregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.... în data de 17.01.2012 care a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere nr.../17.01.2012, organele de inspectie fiscală la punctul 1 **“Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului”** din Cap.IV **“Discuția finală cu contribuabilul”**, au mai precizat următoarele:

Urmare a discuției finale purtate de către organele de inspectie fiscală cu domnul X, acesta a precizat că nu are obiecțiuni față de sumele stabilite în raport, sub rezerva verificării ulterioare și consultării cu un specialist.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestator și de organele de inspectie fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de petent, reținem:

Referitor la argumentul petentului privind faptul că inspectia fiscală a fost efectuată începând cu data de 18.10.2011 la aproape 6 (șase) ani de la data efectuării tranzacțiilor din anul 2005, fiind mai mult decât evident că organele de inspectie fiscală nu mai puteau să verifice tranzacțiile din anul 2005 și petentul să fie considerat plătitor de taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile din anul 2005 având în vedere că termenul de prescripție a fost îndeplinit, precizăm următoarele:

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

- la art.91

„Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

- la art.92

„Înteruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se înterup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru înteruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.”

- la art.23

„Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală pentru a determina starea de fapt fiscală, au procedat astfel:

Inspecția fiscală a fost inițiată în data de 18.10.2011 și s-a efectuat în baza circularei nr...../08.09.2009, înregistrată la A.I.F. sub nr.../11.09.2009.

Prin adresa nr.../18.10.2011 au fost solicitate informații cu privire la tranzacțiile efectuate de domnul X de la O.C.P.I., Primăriile municipiilor ... și ... și Birourile Notarilor Publici unde au fost autentificate contractele de vânzare-cumpărare a imobilelor tranzacționate.

Așa cum reiese din Decizia de impunere nr. .../17.01.2012, obligațiile fiscale suplimentare au fost stabilite pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, cu respectarea prevederilor art. 91 din Codul de procedură fiscală, respectiv, pentru creanțele fiscale născute în anul 2006, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale începe să curgă la data de 01.01.2007 și se împlinește la data de 31.12.2011.

În conformitate cu prevederile art. 92, alin. (2), lit. b) din același act normativ, “termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”, în cazul nostru, termenul de prescripție a fost suspendat începând cu data de 18.10.2011, dată la care a fost inițiată inspecția fiscală, până la data de 17.01.2012, dată la care a fost emisă decizia de impunere nr. ... și raportul de inspecție fiscală cu același număr.

În concluzie, argumentul petentului nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece termenul de prescripție de 5 ani, avut în vedere de către organele de inspecție fiscală pentru perioada verificată, se raportează la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, astfel că decizia de impunere nr. .../17.01.2012 a fost emisă în condițiile legii pentru creanțe fiscale născute în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010.

Având în vedere cele menționate mai sus, Direcția Generală a Finanțelor Publice urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de

impunere nr..../17.01.2012 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, persoana fizică X datorează suma ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care a desfășurat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr..../17.01.2012 au constatat că în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, persoana fizică X a realizat tranzacții imobiliare în sumă de ... lei, după cum urmează:

În anul 2006 au fost efectuate tranzacții în sumă de ... lei, din care:

1. suma de ... lei reprezintă contravaloarea teren arabil în suprafața de ... m.p. situat în extravilanul comunei ..., punct "...” și teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în extravilanul comunei ..., punct "...”, vândute către ... conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr. .../11.10.2006;

2. suma de ... lei reprezintă contravaloarea unui apartament cu două camere situat în ..., vândut, sub rezerva abitației către soții ... conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr./08.12.2006.

Apartamentul menționat a fost locuit de către domnul X în perioada 01.01.2006 – 10.08.2007, fapt dovedit prin adeverința nr..../12.01.2012 eliberată de Asociația de Proprietari Bloc ... și semnată de administrator și adresa nr. ... din 11.01.2012 emisă de Direcția de Taxe și Impozite din cadrul Primăriei

Astfel, domnul X nu a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a TVA ca urmare a obținerii de venituri din vânzarea locuinței proprietate personală, utilizată în scopuri personale și nu s-a calculat TVA de plată pentru tranzacția susmenționată.

În anul 2009 au fost efectuate tranzacții în sumă de ... lei, din care:

- **suma de ... lei** reprezintă contravaloarea teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul satului și comunei ..., înscris în Cartea Funciară a localității ... sub nr. .../N, nr. cadastral provizoriu ..., vândut soților ..., conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr. .../27.03.2009;

- **suma de ... lei** reprezintă contravaloarea teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr. ... și înscris în CF nr. ... a municipiul ... și cotă indiviză de ... din suprafața de ... m.p. teren arabil situat în intravilanul municipiul ..., str. ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr.... a municipiul ..., vândute către ..., conform contractului de vânzare - cumpărare nr..../13.08.2009, autentificat la BNP ...;

3. suma de ... lei reprezintă contravaloarea teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr. ... a municipiul ... și cotă indiviză de ... din suprafața de ... m.p. teren arabil situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... înscris în CF nr.... a municipiul ..., vândute către ..., conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .../13.08.2009, autentificat la BNP ...;

4. suma de ... lei reprezintă contravaloarea teren arabil în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr... și înscris în CF nr.... a municipiul ... și cotă indiviză de ... din suprafața de ... m.p. teren arabil situat în intravilanul municipiul ..., având NCP nr.... și înscris în CF nr.... a municipiul ..., vândute către ..., conform contractului de vânzare-cumpărare nr. .../17.08.2009, autentificat la BNP

Referitor la stabilirea calității de plătitor, în anul 2005, domnul X a efectuat un număr de 16 tranzacții imobiliare, reprezentând vânzări de terenuri intravilane, terenuri extravilane și un spațiu comercial în valoare totală de ... lei.

La data de 03.11.2005, domnul X, în calitate de persoană impozabilă, depășește plafonul legal de scutire de 200.000 lei, prevăzut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal în forma aplicabilă în anul 2005.

În conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) din același act normativ, contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până pe data de 10 decembrie 2005.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, la control, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Codul Fiscal și pct. 62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004, prin Decizia de impunere nr.../17.01.2012, organele de inspecție fiscală au determinat pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2010 TVA de plată în sumă totală de ... lei, la nivelul TVA ce trebuia colectată pentru veniturile aferente operațiunilor taxabile realizate în această perioadă, în sumă de ... lei.

Petentul contestă decizia de impunere deoarece consideră că pentru tranzacțiile din anul 2006 în sumă de ... lei și din anul 2009 în sumă de ... lei, acestea au fost sub plafonul prevăzut de lege, deci petentul nu ar fi devenit plătitor de taxa pe valoarea adăugată și nu ar fi avut obligația să se înregistreze ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, iar terenurile au fost vândute ca terenuri agricole, așa cum rezultă din contractele de vânzare – cumpărare, deci nu se încadrează la art.141 alin.(2) lit.f) pct.1 din Codul fiscal.

Obligația de înregistrare ca plătitor de TVA, potrivit art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma aplicabilă în mai 2009, ar fi fost pentru tranzacțiile viitoare.

În concluzie, petentul consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente și solicită admiterea contestației.

În drept,

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

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

Potrivit **art.127 alin.(1) și (2)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

(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.”

Prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal sunt completate de pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(...)

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(4) **În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

a) în situația în care **abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă. [...]**”

Art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:**

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

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- la art.120 alin.(1)

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

După data de 01.07.2010, respectiv după data de 01.10.2010, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, au fost modificate și au următorul cuprins:

- **art.119 alin.(1)**

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

- **art.120 alin.(1) și (7)**

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)

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

- **art.120 alin.(7)**

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

- **art.120¹**

„Penalități de întârziere

(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.”

Față de motivele de fapt și de drept invocate mai sus, reținem:

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice constând în exploatarea bunurilor corporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire.

În cazul ce face obiectul prezentului dosar, conform celor enunțate în fapt, în perioada verificată, domnul X a efectuat în mod repetat tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei constând în vânzarea de terenuri și a locuinței proprietate personală.

Având în vedere principiul de baza al sistemului TVA potrivit caruia taxa trebuie să fie neutră, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu acest principiu, se referă la orice fel de tranzacție indiferent de forma juridică, iar domnul X prin dobândirea terenurilor și apoi vânzarea acestora a realizat o activitate de exploatare a acestor terenuri acționând ca atare, de o natură independentă, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă, domnul X a **desfășurat activități economice** așa cum sunt ele definite în articolele citate mai sus și a **avut calitatea de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din aceasta, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, începând cu luna ianuarie 2006.

În ceea ce privește natura tranzacțiilor cu terenuri efectuate în perioada verificată, respectiv dacă acestea sunt operațiuni taxabile sau scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei și normele legale aplicabile speței, reținem următoarele:

În anul 2006 persoana fizică X a vândut pentru suma de 8.000 lei un teren arabil în suprafața de ... m.p. situat în extravilanul comunei ..., punct "..." și teren arabil în suprafață de ... m.p., situat în extravilanul comunei ..., punct "..." conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP ..., sub nr.../11.10.2006.

Prin livrarea suprafeței de ... mp teren arabil extravilan situat în comuna ... în valoare de ... lei, conform contractului de vânzare-cumpărare nr.../11.10.2006, persoana fizică X a realizat o operațiune economică impozabilă din punct de vedere al TVA deoarece obiectul tranzacției îl reprezintă terenurile arabile extravilane, pentru care Codul fiscal aplicabil la data tranzacției, nu reglementa scutirea de taxă pe valoarea adăugată.

Referitor la celelalte 4 tranzacții efectuate în anul 2009, în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr.../27.03.2009, nr.../13.08.2009, nr.../13.08.2009 și nr.../17.08.2009, precizăm că aceste tranzacții se referă la vânzarea de terenuri arabile intravilane situate în municipiul ... și comuna ..., care conform art. 141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Argumentul contestatorului cu privire la faptul că pentru terenurile agricole nu se datorează TVA, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe documentele și informațiile solicitate de la notarii publici, de la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară și de la Primăria municipiului ..., iar din certificatele de urbanism, actul de dezmembrare și din contractele de vânzare – cumpărare nr. nr.../27.03.2009, nr.../13.08.2009, nr.../13.08.2009 și nr.../17.08.2009, anexate la dosarul cauzei, rezultă cu claritate că au fost tranzacționate terenuri situate în intravilan, fără restricții de construire, iar petentul nu prezintă în susținerea contestației documente care să infirme constatările acestora cu privire la terenurile ce au făcut obiectul tranzacțiilor efectuate, respectiv că aceste terenuri nu se încadrează în categoria terenurilor construibile, obligație ce îi revine potrivit art.206 alin.(1) lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]"

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

Având în vedere faptul că petentul a efectuat tranzacții imobiliare care nu intră în categoria operațiunilor scutite de TVA, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite de plată în sumă totală de ... lei, deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut ca datorat debitul în suma de ... lei, pe cale de consecință persoana fizică contestatoare datorează obligațiile accesorii în sumă de ... lei, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația petentului pentru accesoriile în suma de ... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **X din municipiul ...** împotriva Deciziei de impunere nr. .../17.01.2012 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P., pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director executiv,