

## **DECIZIA NR.139**

**DIN 19.04.2012**

Privind: soluționarea contestației formulata de X din localitatea Jaristea, județul Vrancea, depusa și înregistrată la DGFP Vrancea sub nr 6424/07.03.2012

Directia Generala a Finantelor Publice Vrancea a fost sesizata de X din localitatea Jaristea, județul Vrancea, prin contestația depusa și înregistrată la DGFP Vrancea sub nr 6424/07.03.2012 – asupra măsurii de virare la bugetul statului a sumei de ..... lei, din care TVA = ..... lei ; accesorii = ..... lei , stabilite de către reprezentanții DGFP Vrancea – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin decizia de impunere nr.151/09.02.2012.

Contestația a fost depusa în termenul legal prevăzut de art 207 din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, astfel : <decizia> a fost comunicata în data de 16.02.2012 (conform confirmării de primire aflata la dosarul cauzei în xerocopie) și contestația a fost depusa de petent în data de 07.03.2012, fiind înregistrata la DGFP Vrancea sub nr 6424.

Prin urmare, constatind ca sunt indeplinite prevederile art 205, 206 privind “forma și continutul contestației” și art 209 alin (1) privind “organul competent” din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala – DGFP Vrancea , prin Biroul Solutionarea Contestatiilor este legal investita sa analizeze contestația formulata de ..... din localitatea Jaristea, județul Vrancea.

### **I. Prin contestația formulata, petentul invoca urmatoarele argumente :**

- *in anul 2007 a vindut o locuinta proprietate personala, construita in anul 2004 ; din adresa nr 635/08.02.2012 emisa de Primaria Cimpineanca, rezulta faptul ca in perioada cind a locuit in aceasta locuinta (01.07.2005 – 01.07.2007) a achitat la bugetul local impozit pe cladiri ; organul de inspectie ignora prevederile art 127 (2) din Legea 571/2003 R : “...persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cind obtin venituri din vinzarea locuintelor proprietate personala sau altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale; in categoria bunurilor utilizate in scopuri personale se includ constructiile si dupa caz terenul aferent acestora, proprietate personala a persoanelor fizice care au fost utilizate in scop de locuinta, inclusiv casele de vacanta...”.*

- *tranzactia din anul 2008 a fost ocazionala* ; (conform art 127 alin 5 din Legea 571/2003 R si normele de aplicare aprobate prin HG 44/2004 : “in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre o persoana fizica in scopul vinzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic );“

- *caracterul de continuitate a aparut in anul 2009* cind s-au efectuat doua tranzactii; conform art 127 alin 5 din Legea 571/2003 R, prima livrare nu va fi impozitata , dar va fi luata in considerare la calculul plafonului prevazut la art 152, in functie de care se va stabili daca a devenit platitor de taxa pe valoare adaugata .

**II. Prin <Decizia nr 151/09.02.2012> intocmita de reprezentantii DGFP Vrancea, Activitatea de Inspectie Fiscala - se stabileste obligatia fiscala in suma de ..... lei, din care TVA = ..... lei ; accesorii TVA = ..... lei .**

In referatul nr 633/15.03.2012 inaintat de catre reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala , se propune respingerea contestatiei ca fiind “neintemeiata” .

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de contestatar, au rezultat urmatoarele aspecte :**

*Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile efectuate in perioada supusa inspectiei fiscale, constind in tranzactii imobiliare, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoare adaugata , in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoare adaugata , fara a colecta , a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoare adaugata.*

X are domiciliul declarat in localitatea Jaristea, jud. Vrancea si se identifica cu C.N.P. ....

**IN FAPT**, in Raportul de inspectie fiscala nr 151/09.02.2012 care a stat la baza intocmirii Deciziei nr 151/09.02.2012, se consemneaza urmatoarele aspecte :

“Verificarea s-a efectuat in baza declaratiilor informative privind tranzactiile imobiliare (cod 208) depuse de notarii publici semestrial la organul fiscal teritorial, respectiv Administratia Finantelor Publice Focsani, in urma carora s-a constatat ca X a efectuat in perioada 01.01.2007-31.12.2011 un numar de 4 tranzactii imobiliare, reprezentand vanzari succesive de bunuri imobile.

X achizitioneaza teren pe raza comunei Cimpineanca, pe care construiește imobile in vederea vanzarii. In urma inspectiei au fost identificate 4 contracte de vanzare-cumparare in care X, livreaza catre diferite persoane 4 case aflate in diferite stadii de constructii si terenul aferent, incasand diferite sume de bani ( la raportul de inspectie s-au anexat contractele de vanzare cumparare nr 944/17.06.2009, 2978/12.12.2008, 27/07.01.2009 si 2113/07.06.2007).

Avand in vedere faptul ca operatiunile au avut caracter economic (exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate) si ca au fost realizate venituri cu caracter de continuitate (vanzari succesive de constructii noi si terenul aferent), in conformitate cu art. 141, alin. 2 lit.f) din Legea 571/2003 R, operatiunile efectuate de

X nu sunt scutite de TVA, contribuabilul avand obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an calendaristic.

In perioada 01.01.2007-31.12.2011, X a efectuat 4 tranzactii imobiliare in calitate de vanzator, conform contractelor de vanzare-cumparare verificate, incasand suma de ..... lei (anexa nr.2).

Avand in vedere cele de mai sus, in urma verificarii contractelor incheiate, s-a constatat ca X a realizat la 31.06.2007 o cifra de afaceri in suma de ..... lei, reprezentand venituri realizate din tranzactii imobiliare, depasind plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (119.000 lei), plafon prevazut la art.152 alin.1 din L.571/2003 Republicata privind Codul fiscal, avand astfel obligatia de a se inregistra la organul fiscal teritorial ca platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2007, conform art. 152 alin.6 din L.571/2003 R privind Codul fiscal.

Conform art.152 alin.2 din L.571/2003 Republicata privind Codul fiscal, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică 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 si a art. 137 alin.1 lit.a din L.571/2003 Republicata conform caruia baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită 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 ; echipa de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata, aplicand cota de 19%, la veniturile realizate de contribuabil.

In conformitate cu prevederile art. 152 alin.6 din L.571/2003 Republicata si H.G. 1.618/04.12.2008 punctul 11 pentru modificarea si completarea H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, dupa depasirea plafonului s-a calculat taxa pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal ca platitoare de TVA, pe perioada cuprinsa intre data la care ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat aceasta in termenul prevazut de lege (10 zile) si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Avand in vedere cele de mai sus, s-a calculat TVA colectata aferenta tranzactiilor imobiliare aferente perioadei verificate , dupa cum rezulta din anexa nr.1 la raportul de inspectie fiscala , echipa de inspectie stabilind TVA suplimentara in suma de ..... lei, pentru care au fost calculate majorari de la data de 26.01.2009 pana la data de 20.01.2012 (conform art. 120 alin. 2 din O.G.92/2003 Republicata ,OUG 39/2010 si OUG 88/2010) in valoare de ..... lei si penalitati 15% in suma de ..... lei (anexa nr.1 la raportul de inspectie )» .

**IN DREPT**, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepând cu **01.01.2007** :

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

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

d) **livrarea bunurilor** sau prestarea serviciilor **sa rezulte din una dintre activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)".

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul mai sus mentionat din legea fiscala, sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce înseamna ca neîndeplinirea unei singure conditii determina neîncadrarea operatiunilor în categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, **o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**, respectiv **operatiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata** daca cel puțin una din conditiile prevazute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinita, asa cum reglementeaza însasi legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila începând cu data de 01.01.2007:

**"(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

**(2) În sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor,comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."**

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) a alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a a Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora începând cu data de 01.01.2007:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea 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 în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

**Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.**

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea bunurilor imobile proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra în categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind TVA din Codul fiscal, in conditiile in care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Asa cum explica legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie:[...] **20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila. Astfel, la art.125 alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

"(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica; [...]

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin.(1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007: „1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

**Pana la 01.01.2007** livrarile de constructii sau terenuri nu erau scutite de TVA.

**Incepand cu 01.01.2007**, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi**, a unei parti a acesteia **sau a unui teren constructibil**, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei** pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc : 1. **teren constructibil** reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii..; 3. **livrarea unei constructii noi** ..inseamna livrarea efectuata cel târziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari

Potrivit prevederi legale citate mai sus, este scutita de TVA livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unui **teren constructibil sau a unei constructii noi** nu beneficiaza de scutire de TVA pentru aceasta livrare, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a TVA pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil .

Începând cu data de **01.01.2008**, alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru urmatoarele operatiuni:„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil .**

În ceea ce priveste **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata**, acesta este conditionat de înregistrarea persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2006, potrivit caruia:

„(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:**

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;”;

iar, potrivit art.147<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere,conform art. 145 - 147.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

**IN SPETA**, din contractele de vnzare – cumparare care fac obiectul cauzei si care se afla la dosarul cauzei in xerocopie, se retine faptul ca in perioada 01.01.2007-31.12.2011 persoana fizica X a realizat tranzactii consecutive, constind in vnzari de imobile (teren + constructie) , astfel :

1) **Contractul de vnzare-cumparare cu incheierea de autentificare nr 2113/07.06.2007**, in care se consemneaza : “eu, X ...vind suprafata de **527,6 mp teren** , din care suprafata de **413 mp** teren curti constructii ....si suprafata de **114,6 mp** teren arabil ..impreuna cu o locuinta..; am dobândit dreptul de proprietate asupra imobilului descris mai sus , astfel : terenul prin cumparare ...in baza contractului de vnzare-cumparare autentificat sub nr **466 din 10.03.2004** ...iar constructia in baza autorizatiei de construire nr **18 din 10.06.2004** si a procesului verbal de receptie finala nr **6259 din 18.12.2006**”.

2) **Contractul de vnzare – cumparare cu incheierea de autentificare nr 2978/12.12.2008**, in care se consemneaza : “subsemnatul, X ..vind ... imobilul teren in suprafata totala de **528 mp** ..din care suprafata de **370 mp** teren curti constructii ...si suprafata de **158 mp** teren arabil ... si constructia...; imobilul descris mai sus -teren si constructie, a fost dobândit de mine vnzatorul prin cumparare in baza contractului de vnzare-cumparare autentificat sub nr **466 / 10.03.2004**, a autorizatiei de construire nr **72 / 01.09.2008** ...si a procesului verbal de receptie finala nr **5764 / 07.10.2008**”.

3) **Contractul de vânzare – cumpărare cu încheierea de autentificare nr 944/17.06.2009**, în care se consemnează : “subsemnatul, X .....vînd ..... suprafața totală de **528 mp** .....din care suprafața de **370 mp** teren curți construcții ...și suprafața de **158 mp** teren arabil..... și o construcție.. ....; imobilul descris mai sus -teren și construcție.....a fost dobîndit de mine vânzătorul prin cumpărare în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr **466 / 10.03.2004** ,..... a autorizației de construire nr **65 / 09.07.2007** și a procesului verbal de recepție finală nr **3366 / 10.06.2008**”.

4) **Contractul de vânzare – cumpărare cu încheierea de autentificare nr 27/07.01.2009**, în care se consemnează : “subsemnatul, X .....vînd ..... proprietatea mea constînd din imobilul teren în suprafața totală de **528 mp** .....din care suprafața de **360 mp** teren curți construcții ...și suprafața de **168 mp** teren arabil..... și o construcție.. ....; imobilul descris mai sus - teren și construcție.....a fost dobîndit de mine vânzătorul, terenul prin cumpărare în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr **466 / 10.03.2004** , ..... iar construcția prin construire în baza a autorizației de construire nr **66 / 09.07.2007** ...și a procesului verbal de recepție finală nr. **3363 / 10.06.2008**”

Avînd în vedere faptul că **operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cînd nu pot fi considerate operațiuni ocazionale,**

-precum și faptul că o **activitate economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate ,**

-învăderînd totodată dispozițiile pct. 45(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice”**

-și analizînd operațiunile efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2011 de către contestatar, respectiv tranzacționarea de terenuri/construcții noi, rezultă că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurînd astfel activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală ;

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

În Raportul de inspecție fiscală nr 151/09.02.2012 (pag. 3, alin 2) se precizează:

- „**X a realizat la 31.06.2007 o cifră de afaceri în suma de ..... lei , depășind plafonul de scutire de TVA în valoare de 35.000 EURO, respectiv 119.000 lei, plafon prevăzut la art 152 alin 1 din legea 571/2003 R privind Codul fiscal,**

-avînd astfel obligația de a se înregistra la organul fiscal teritorial ca platitor de TVA începînd cu data de 01.08.2007, conform art 152 alin din Legea 571/2003 R privind Codul fiscal”.

Prin urmare, avînd în vedere că persoana fizică X are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2007, desfășurînd activități economice constînd în vânzarea de terenuri și clădiri noi (tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate), rezultă că **operațiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 126 alin.(1) din Codul fiscal**, născîndu-se totodată obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire.

Potrivit art. 140 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

"Art. 140. - (1) **Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse**".

"Art. 141. - (2) **Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:** (...)

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, **scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca** este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

2. constructie înseamna orice structura fixata în sau pe pamânt;

3. **livrarea unei constructii noi** sau a unei parti din aceasta înseamna livrarea efectuata cel târziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, în urma transformarii; 4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel încât structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificari, **daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;**"

*In vederea incadrarii terenurilor din punct de vedere al scutirii sau exceptarii de la scutire in materie de TVA, in speta sunt incidente si prevederile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare , potrivit careia:*

"Art. 2. - **Autorizatia de construire constituie actul final de autoritate al administratiei publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de constructii** corespunzător măsurilor prevăzute de lege referitoare la amplasarea, conceperea, realizarea, exploatarea si postutilizarea constructiilor".

"Art. 6. - (1) **Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritatile ...fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic si tehnic al terenurilor si constructiilor existente la data solicitarii si stabilesc cerintele urbanistice care urmeaza sa fie indeplinite in functie de specificul amplasamentului, precum si lista cuprinzand avizele si acordurile legale, necesare in vederea autorizarii.**"

"Art. 6. - (5) **Certificatul de urbanism nu confera dreptul de a executa lucrari de constructii**".

"Art. 57 - (1) **Prin imobil, in conformitate cu prevederile Legii, se intelege teren si/sau constructii.**(2) **Terenurile pentru constructii sunt cuprinse in intravilanul localitatilor...**"

"Anexa nr. 2 - "**Intravilanul localitatii ...ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, ....aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii**".

*Astfel, potrivit dispozitiilor legale sus-citate, livrarea terenurilor este o operatiune scutita de TVA fara drept de deducere, cu exceptia terenurilor construibile, caz in care persoana impozabila care realizeaza operatiunea este obligata, fara nicio derogare, sa aplice taxarea; calificarea unui teren drept "teren construibil" se face la momentul vanzarii.*



Referitor la posibilitatea deducerii TVA :

-având în vedere ca **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de TVA, respectiv înregistrata în scopuri de TVA, are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la TVA** (respectiv are obligatia sa colecteze si sa plateasca TVA aferenta livrarilor de bunuri taxabile, dar are si dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice) ,

-precum si faptul ca persoana fizica , asa cum s-a retinut mai sus, nu s-a înregistrat ca platitor de TVA la data de 01.08.2007, aceasta fiind *<conditio sine qua non>* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA,

-rezulta ca prin neîndeplinirea acestei conditii necesare, esentiale, contribuabilul este decazut din drepturile conferite privind deductibilitatea TVA, pâna la înregistrarea sa ca persoana impozabila în scopuri de TVA.

În ceea ce priveste obligatia de a colecta TVA aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca **pâna la 01.01.2007**, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila ; **incepând cu data de 01.01.2007**, legislatia în domeniul TVA privind tranzactiile imobiliare este modificata, în sensul ca sunt scutite de TVA livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenurile altele decât cele construibile; astfel, vânzarile de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, *cu mentiunea ca numai în anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate* de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a TVA pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile** (de ex. dreptul de deducere a TVA aferenta materialelor de constructii necesare).

Prin urmare, tranzactia imobiliara realizata in anul 2007 de catre X (contract de vnzare-cumparare nr 2113/07.06.2007 : **teren constructibil + constructie noua \*\*\***) este operatiune taxabila din punct de vedere al TVA, acesta având obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget TVA pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceasta livrare, întrucât printr-o interpretare *<per a contrario>*, prevederile referitoare la scutirea de TVA nu se aplica, deoarece **persoana impozabila în anul 2007 nu a avut dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de materiale de constructii cu care s-au executat ulterior constructiile noi (autorizatii de constructie 65 si 66/09.07.2007), nefiind înregistrata ca platitor de TVA.**

In aceasta situatie, exercitarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de obligatia de a se înregistra ca platitor de TVA; dreptul de deducere nu a luat nastere urmare a nerespectarii de catre persoana fizica a obligatiei de a se înregistra ca platitor de TVA.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale, contribuabilul nu a solicitat organelor teritoriale competente inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si nu a facut dovada ca a evidentiat TVA colectata si TVA deductibila, in jurnalele de vanzari si cumparari, in decontul de taxa pe valoarea adaugata si ca efectuat virarea taxei catre bugetul de stat potrivit prevederilor legale.

(\*\*\* Explicatie 1: Livrarea cladirii prevazuta in contractul de vnzare-cumparare cu incheierea de autentificare nr 2113/07.06.2007, este considerata "**livrarea unei constructii noi**" deoarece art 141 alin 2 lit f prevede ca aceasta presupune "livrarea efectuata cel târziu pâna la data de *31 decembrie a anului urmatoar* anului primei ocupari ori utilizari a constructiei" , iar in contract se specifica faptul ca **receptia finala este in data de 18.12.2006**, precum si faptul ca **transmiterea proprietatii are loc la data autentificarii actului, data de 07.06.2007.**

\*\*\*\* Explicatie 2 : Pentru exceptia instituita de art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, legiuitorul a definit in mod expres **terenul constructibil** ca fiind "orice teren amenajat sau neamenajat, **pe care se pot executa constructii**, conform legislatiei in vigoare", de unde reiese ca legiuitorul nu a avut in vedere modalitatea concreta de utilizare a terenului la momentul realizarii tranzactiei ,folosinta existenta, ci modalitatile posibile de utilizare permise de reglementarile urbanistice in vigoare la momentul realizarii tranzactiei. In consecinta, intrucit in cele 4 contracte de vnzare cumparare care fac obiectul cauzei se specifica faptul ca se vind proprietati situate in "intravilanul satului Cimpineanca" (contract nr 2113/07.06.2007) sau "atrase in intravilanul comunei Cimpineanca" (contractele nr 2978/12.12.2008, 944/17.06.2009 si 27/07.01.2009) rezulta ca vnzarea terenurilor din componenta acestora sunt situate tot in "**intravilanul**" localitatii Cimpineanca , deci sunt terenuri "**constructibile**" chiar daca in dreptul suprafetei lor exista specificatia "*curti constructii*" sau "*teren arabil*". Avem in vedere faptul ca **Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii**, republicata, cu modificarile ulterioare defineste in anexa nr 2 "**intravilanul localitatii**" ca fiind **...ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, ....aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntrul caruia este permisa realizarea de constructii**".)

### **Argumentele invocate de contestatar :**

1).Considera ca *in anul 2007 a vindut o locuinta proprietate personala ; nu datoreaza TVA pentru aceasta operatiune cu caracter personal*, organul de inspectie ignorind prevederile art 127 (2) din Legea 571/2003 R ("...persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cind obtin venituri din vnzarea locuintelor proprietate personala sau altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale; in categoria bunurilor utilizate in scopuri personale se includ constructiile si dupa caz terenul aferent acestora, proprietate personala a persoanelor fizice care au fost utilizate in scop de locuinta, inclusiv casele de vacanta ....").

Referitor la acest argument, se retine faptul ca in materia fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De altfel, varianta legislativa valabila la momentul primei vnzari (teren + constructie; contract de vnzare-cumparare cu incheiere de autentificare nr 2113/07.06.2007), este alta decit cea prezentata de contestatar :

\*\*\* Cod fiscal art. 127 (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.”

\*\*\* Norme metodologice de aplicare Cod fiscal , pct. 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. ,,

2) De asemenea , *considera ca nu datoreaza TVA nici pentru tranzactia efectuata in anul 2008 (vanzare teren + constructie) , aceasta avind caracter singular ; se aplica art 127 (5) din Legea 571/2003 R “in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre o persoana fizica in scopul vanzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic .“ *Accepta caracterul de continuitate al activitatilor sale incepind cu anul 2009, pe considerentul ca abia in acest an efectueaza un numar de doua tranzactii imobiliare.**

Se retine faptul ca ceea ce conduce la atribuirea calitatii de contribuabil este caracterul repetat al instrainarii de imobile, precum si quantumul tranzactiilor imobiliare efectuate; *domnul X a realizat tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile fara a se comporta din punct de vedere al TVA ca o persoana impozabila intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica si nu a tinut evidenta contabila a TVA, nu a intocmit si depus deconturi de TVA si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand TVA, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea quantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire (31.06.2007).*

De altfel, continutul art.127(5) din Codul fiscal valabil la momentul celei de a doua vanzari (teren + constructie; contract de vanzare-cumparare cu incheiere de autentificare nr 2978 / 12.12.2008) nu are legatura cu speta analizata, referindu-se la institutiile publice: „institutiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă”.

In ceea ce priveste caracterul de CONTINUITATE al activitatilor desfasurate de contribuabil, organul de solutionare a contestatiei considera ca acesta este strins legat INTENTIA acestuia , in vederea de dispozitiile pct. 45(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: **“intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice”**

Astfel , din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezulta :

\*\*\* INTENTIA provine din anul 2004

-in toate cele 4 contracte de vanzare-cumparare vanzatorul precizeaza faptul ca terenurile vindute (pe care au fost construite cladirile vindute) provin din terenul dobindit prin cumparare in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr 466/10.03.2004 ; altfel spus, angajeaza costuri si face o investitie pregatitoare inca din anul 2004, desi tranzactiile imobiliare sunt efectuate incepind cu anul 2007 ; astfel, argumentul petentului privind faptul ca accepta caracterul de continuitate abia din anul 2009, cind efectueaza doua tranzactii este infirmata de faptul ca pentru ambele tranzactii terenurile au fost achizitionate inca din anul 2004; (de asemenea , autorizatiile de construire nr 65 si 66 au fost obtinute inca din anul 2007, receptia finala a fost realizata in 2008 conform proceselor verbale de receptie nr 3366 si 3363, de unde rezulta ideea de „intentie confirmata si continuata”).

\*\*\* Toate IMOBILELE VINDUTE au aproximativ aceeasi suprafata totala (528 mp) si aproximativ aceeasi structura, rezultind ideea de „lotizare uniforma, cu acelasi scop”:

1)**Contractul nr 2113/07.06.2007**, in care se consemneaza:“...vind suprafata de **527,6 mp teren** , din care suprafata de **413 mp** teren curti constructii ....si suprafata de **114,6 mp** teren arabil ..impreuna cu o locuinta.; 2)**Contractul nr 2978/12.12.2008**, in care se consemneaza :”..vind ... imobilul teren in suprafata totala de **528 mp** ..din care suprafata de **370 mp** teren curti constructii ...si suprafata de **158 mp** teren arabil...si constructia.;

3) **Contractul nr 944/17.06.2009**, in care se consemneaza : “..vind ....suprafata totala de **528 mp** ..din care suprafata de **370 mp** teren curti constructii ..si suprafata de **158 mp** teren arabil... si o constructie...; 4) **Contractul nr 27/07.01.2009**, in care se consemneaza: “vind ..... suprafata totala de **528 mp** ...din care suprafata de **360 mp** teren curti constructii ...si suprafata de **168 mp** teren arabil..si o constructie”.

\*\*\* In ceea ce priveste MOMENTUL LA CARE NE RAPORTAM atunci cind efectuam analiza, important este si faptul ca in conformitate cu prevederile art 2 din Legea nr 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile ulterioare, <autorizația de construire> constituie actul final de autoritate al administrației publice locale pe baza căruia este permisă executarea lucrărilor de construcții corespunzător măsurilor prevăzute de lege .In consecinta, *in nici un caz analiza nu se poate efectua dupa data la care are loc tranzactia, asa cum considera contestatarul ca este corect* (insistind asupra ideii ca in anul 2009 a efectuat doua tranzactii imobiliare, deci abia atunci apare caracterul de continuitate) – intrucit *pentru cladirile vindute in anul 2009 autorizatiile de constructie au fost obtinute inca din anul 2007 (65 si 66 / 09.07.2007), ceea ce conduce spre ideea de „intentie finalizata”* .

In concluzie , se retin urmatoarele aspecte : contestatarul datoreaza TVA stabilita suplimentar de catre organele de inspectie (..... lei) ; de asemenea , acesta datoreaza si accesoriile aferente (..... lei), in virtutea principiului de drept <accessorium seqvitur principalae> (accessoriul urmeaza principalul) .

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie, art. 216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art 11.1 din <Ordin nr. 2137 / 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea **titlului IX** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală>, se

#### DECIDE :

Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de .... lei, din care : TVA = .... lei; accesorii = ... lei, stabilite de catre reprezentantii DGFP Vrancea – Activitatea de Inspectie Fiscala, prin decizia de impunere nr.151/09.02.2012.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale .