



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacău**

Biroul Soluționare Contestații



Str. Dumbrava Roșie
Nr. 1-3, Bacău
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03

Nr.

DECIZIA NR. 821/2010

privind soluționarea contestației formulate de domnul D.V., cu domiciliul fiscal în Bacău, împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Bacău, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice Bacău sub nr.

Direcția generală a finanțelor publice Bacău a primit spre soluționare de la Activitatea de Inspectie Fiscala Bacău, cu adresa nr./, contestația formulată de domnul D.V., cu domiciliul fiscal în Bacău, înregistrată la instituția noastră sub nr.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr., emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Bacău, iar obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de alin. (1) al art. 207 "Termenul de depunere a contestației" din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În îndeplinirea regulilor procedurale, contestația este semnată de reprezentantul legal al petentului, avocat A.P., conform împuternicirii avocațiale nr./ și este confirmată cu stampila "Cabinetului de avocatură P. A."

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

I. Prin contestația formulată, petentul solicită anularea deciziei de impunere nr., respectiv, raportului de inspectie fiscală nr., întrucât le considera netemeinice și nelegale, în susținere, menționând următoarele:

Potentul considera că, nu datorează TVA în suma de lei, aferentă unui număr de trei tranzacții, efectuate în perioada 2005-2009, aferente următoarelor contracte: contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. de către B.N.P. BCN; contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. de către B.N.P. M.L. și contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr., de către B.N.P. A.R. la care se adaugă suma de lei, reprezentând penalități de întârziere.

Petentul critica aplicabilitatea dispozitiilor prevazute in Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mentionand urmatoarele: *“doar unei persoane impozabile care desfasoara activitate economica”* – asa cum sunt circumstatiile aceste notiuni de catre dispozitiile articolului 127, ii incumba obligatia de a achita TVA.”

Contestatorul precizeaza: “astfel, potrivit art. 125¹ punctul 18, persoana impozabila (persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica) are intelesul articolului 127 alineatul 1. De asemenea, punctul 20, stabileste ca o *persoana care nu indeplineste conditiile prevazute de articolul 127 alineat 1 este considerata neimpozabila* cu consecinta inaplicarii dispozitiilor privind TVA.”

Petentul mentioneaza ca, din interpretarea literara si logica a tezei finale a dispozitiei articolului 127 alineat 2, rezulta ca s-a avut in vedere ca fiind activitate economica, obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, *fara ca bunul sa iasa din patrimoniul persoanei, cum este cazul instrainarii dreptului de proprietate.*

Contestatorul invoca art. 3 din Normele metodologice pentru aplicarea articolului 127 alineat 2 din Codul fiscal, potrivit caruia: *“obtinerea de venituri de 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 desfasurarii activitatii respective in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul articolului 127 (2) Cod fiscal.”*

Contestatorul mentioneaza ca, prin OUG nr. 109/2009 a fost introdus de catre legiuitor un nou alineat la articolul 127, prin care s-a stabilit: *“ca situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme. Mai mult decat atat alineatul 2¹ al articolului 127 din Legea nr. 571/2003 intra in vigoare la data de 1 ianuarie 2010. Or pentru a nu incalca un principiu fundamental (neretroactivitatea legii noi) au a se aplica dispozitiile articolului 37 alineatele (1) – (6) din Normele metodologice doar pentru tranzactiile efectuate de persoane avand ca obiect livrarea de bunuri imobile realizate dupa data de 1 ianuarie 2010.”*

Petentul concluzioneaza ca, nu avea calitatea de persoana impozabila, conform prevederilor art. 127 alineat 2 din Legea nr. 571/2003 iar, in subsidiar, faptul ca, doar operatiunile efectuate dupa data de 1 ianuarie 2010, le pot fi aplicate dispozitiile speciale privind TVA datorat de persoane impozabile care realizeaza livrari de bunuri imobile asa cum sunt acestea definite in normele metodologice.

II. Inspectia fiscala partiala, concretizata prin raportul de inspectie fiscala nr. , care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. , a avut ca obiective:

- verificarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adaugata, a legalitatii, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre petent, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si accesoriilor aferente acestora;

- stabilirea caracterului economic al activitatii desfasurate de domnul D.V. si obtinerea de venituri cu caracter de continuitate urmare a efectuarii de tranzactii imobiliare in perioada 2005-2009;

- stabilirea datei depasirii plafonului de scutire de TVA, respectiv data cand persoana fizica D.V. trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, calculul TVA datorata bugetului de stat precum si accesoriile aferente.

Perioada supusa inspectiei fiscale, a fost cuprinsa intre 01.01.2005 – 31.12.2009.

In perioada verificata, din copiile dupa contractele de vanzare-cumparare puse la dispozitie organelor de inspectie fiscala, a rezultat ca, in anul 2005, respectiv anul 2006, nu au fost furnizate informatii privind efectuarea de tranzactii imobiliare de catre domnul D.V.

In anul 2007, domnul D.V. a efectuat un numar de tranzactii imobiliare, in valoare totala de lei, dupa cum urmeaza:

1) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, situat in intravilanul com , jud. , lui S.E., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /, la BNP S.U. .

2) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si mp teren arabil situat in extravilanul com, jud., lui P.N. si P.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

3) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, mp teren arabil si mp teren arabil si cota indiviza de 3/5 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in intravilanul com, jud., lui SC S, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

4) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren pasune, situat in extravilanul com, jud., lui P. S. si P. E., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

5) lei din vanzare drept de proprietate asupra unui imobil (casa) P+1, identificata cu numar cadastral /, in suprafata totala construita la sol de mp si suprafata de mp teren in comuna, jud. , cu numarul cadastral lui R.V. si lui B. M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP M.D.

6) lei din vanzare drept de proprietate asupra unui imobil (apartament) situat in Bacau, str. nr. sc. ap., compus din trei camere, in suprafata construita de mp, identificata cu nunar cadastral provizoriu / si teren aferent indiviz in suprafata de mp lui P.G. si P.A, conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. / la BNP M.L.

7) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si mp teren arabil, situat in extravilanul com, jud. lui SC A, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP I.S.

8) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, situat in extravilanul com., jud., lui O.V., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /, la BNP B.C.N.

9) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si mp teren arabil, situat in extravilanul com., jud., lui A.A. si A.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /, la BNP B.C.N.

10) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil situat in extravilanul com, jud., lui N.F., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

11) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, situat in extravilanul com., jud., lui G.D., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /, la BNP B.C.N.

12) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si cota indiviza de 1/14 teren arabil din suprafata de mp, situate in extravilanul com si cota indiviza de 1/6 din suprafata de mp situate in intravilanul com., jud. Bacau, lui N.F., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /, la BNP B.C.N.

13) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, mp teren arabil si cota indiviza de 2/14 teren arabil din suprafata de mp situate in extravilanul com, jud. , si cota indiviza de 2/9 teren arabil din suprafata de mp situat in intravilanul com., lui P.V., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

14) lei din vanzare in cota indiviza de 1/2 teren arabil in suprafata de mp situat in extravilanul com, jud. lui S.D. si D.A. conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

Din analiza tranzactiilor imobiliare, expuse analitic la punctele 1-4, in valoare totala de lei, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in cursul lunii august 2007, domnul D.V. a depasit plafonul de scutire, prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care in conformitate cu alin. (3) a aceluiasi articol, din Codul fiscal, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in luna septembrie, incepand cu data de 01.10.2007.

Tranzactiile imobiliare, efectuate de petent in luna septembrie 2007, prezentate la punctele 5 si 6, in valoare de lei, respectiv de lei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, inasa li se aplica scutirea prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea nici tranzactiile imobiliare care provin din perioada 01.10.2007-31.12.2007, conform punctelor 7-14, in valoare de lei, nu sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, deoarece reprezinta vanzari de

terenuri arabile extravilan, nu sunt terenuri construibile, fiind scutite de TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1, din legea mai sus mentionata.

In anul 2008, din analiza contractelor de vanzare cumparare, a rezultat ca, domnul D.V. a efectuat un numar de tranzactii imobiliare, in valoare totala de lei, dupa cum urmeaza:

15) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului arabil in suprafata de mp situat in extravilanul com, jud., lui P.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

16) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului arabil in suprafata de mp si cota indiviza de 1/12 teren arabil din suprafata de mp situate in extravilanul com, jud. lui T.F., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

17) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mp situat in extravilanul com jud. Bacau, lui D.V, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

18) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mp teren arabil, teren in suprafata de mp si cota indiviza de 2/32 din suprafata de teren de mp (drum acces) situat in extravilanul com. jud. lui D.R., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

19) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mp teren arabil si cota indiviza de 1/12 din suprafata de mp teren arabil situat in extravilanul com. jud., lui C.C., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat nr. / la BNP B.C.N.

20) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, cota indiviza de 1/14 teren arabil din suprafata de mp si cota indiviza de 1/27 (1/12 din 4/9) din suprafata de mp teren arabil, situate in extravilanul com., jud. Bacau, lui S.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat nr. / la BNP B.C.N.

21) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, mp teren arabil si cota indiviza de 2/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud., lui C.S. conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

22) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. lui F.B., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

23) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, mp teren arabil, mp teren arabil si cota indiviza de 3/12 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud., lui P.A. si B.C., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

24) lei din vanzare drept de proprietate asupra unui imobil: una casa P+M in suprafata construita la sol de mp, in suprafata desfasurata de mp, situata in com., jud. lui M.T. si M.P., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. la BNP B.C.N.

25) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp (drum acces) situat in extravilanul com. jud. lui O.I., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

26) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si mp teren arabil, situate in extravilanul com., jud., lui T.C, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.D.

27) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud., lui F.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

28) lei din vanzare drept de proprietate asupra unui imobil (1 casa P+1E) si terenul aferent in suprafata de mp teren arabil si 1/5 cota parte indiviza din suprafata de mp teren, situat in intravilanul com., jud., lui S.C. si S.N., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la Biroul Notarului Public M.L..

29) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, mp teren arabil si cota indiviza de 2/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud., lui T.A., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

30) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mp teren arabil, situat in extravilanul com. jud., lui S. C., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr./ la BNP BCN.

31) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mpteren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud, lui T.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /la BNP B.C.N .

32) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mpteren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud., lui T.V., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. la BNP B.C.N.

33) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mp teren arabil, mp teren arabil si cota indiviza de 2/12 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud., lui I.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

34) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces)

situat in extravilanul com. jud., lui T.B., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

35) lei din vanzare drept de proprietate asupra cota indiviza de 38/44 din suprafata totala de teren arabil situat in extravilanul com. jud., lui A. A. si A. C., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

36) lei din vanzare drept de proprietate asupra cota indiviza de 1/44 din suprafata totala de mp teren arabil, situat in extravilanul com. jud., lui A. R. si A.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP BCN.

37) lei din vanzare drept de proprietate asupra cota indiviza de 1/44 din suprafata totala de mp teren arabil situat in extravilanul com. jud., lui B.I., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. /la BNP B.C.N.

38) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului in suprafata totala de mp teren arabil, situat in extravilanul com., jud., lui C.N., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

39) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp (drum acces) situat in extravilanul com.jud. Bacau, lui U.P., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

40) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp situat in extravilanul com. jud., lui G.I., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

41) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp situat in extravilanul com. jud., lui T.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

42) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp. teren arabil si mp teren arabil si cota indiviza de 2/32 din suprafata de mp teren arabil (cu destinatia de drum) situat in extravilanul com jud. lui T.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP I.S. .

43) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp situat in extravilanul com jud., lui Z. L. (reprezentata prin mandatar S.A.), conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

Din analiza tranzactiilor mentionate la punctele: 15-23; 25-27, respectiv 29-43, organele de inspectie au stabilit ca, nu sunt operatiuni taxabile, deoarece reprezinta vanzari de terenuri arabile in extravilan, nu sunt terenuri construibile, operatiunile neintrand in sfera de aplicare a TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce privesc, tranzactiile expuse in mod analitic la:

- punctul 24, respectiv: una casa P+M in suprafata construita la sol de mp, in suprafata desfasurata de mp si terenul in suprafata de mporganele de inspectie

fiscala au stabilit ca, petentul datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta unei baze de impozitare in suma de lei;

- punctul 28, respectiv: una casa P+1E si terenul aferent in suprafata de mp teren arabil si 1/5 cota parte indiviza din suprafata de mp, petentul datoreaza TVA in suma de lei, aferenta unei baze de impozitare in suma de lei, calculate prin aplicarea sutei marite, respectiv $19 \cdot 100 / 119$, conform pct. 23 alin. (2) din HG nr. 44/2004, dat in aplicarea art. 140 din Legea nr. 571/2003.

In anul 2009, din analiza contractelor de vanzare-cumparare a rezultat ca, domnul D.V.a efectuat un numar de tranzactii imobiliare in valoare totala de lei, dupa cum urmeaza:

44) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp. teren arabil si mp teren arabil si cota indiviza de 2/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com , lui B.V., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

45) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si mp teren arabil si cota indiviza de 2/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com jud., lui B.S., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

46) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si mp teren arabil si cota indiviza de 2/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com jud., lui R.P., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

47) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp situat in extravilanul com jud. lui T.I., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP M.S. .

48) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren (drum acces) situat in extravilanul com jud., lui A.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

49) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, situat in extravilanul com jud., lui D.P., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

50) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, situat in extravilanul com jud. lui G.E. (reprezentat prin mandatar M.D.), conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

51) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si terenul in suprafata de mpsituate in extravilanul com jud., lui S .R., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP L.B.

52) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in

extravilanul com jud., lui A.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP B.C.N.

53) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp.teren arabil, situat in extravilanul com jud., lui C.I. si F. M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la B.N.P. A.R.

54) lei (euro x lei la cursul de schimb al BNR) din vanzare drept proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/32 din suprafata de mp teren arabil (drum acces) situat in extravilanul com. jud.lui F.I. conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

55) lei din vanzare drept de proprietate asupra terenului de mp teren arabil, situat in extravilanul com jud., lui V.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A.R.

56) lei (euro x lei la cursul de schimb al BNR) din vanzare drept proprietate asupra terenului de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/27 in suprafata de 250 mp, situate in intravilanul com. , jud.lui B.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A. R .

57) lei din vanzare drept de proprietate asupra cota indiviza de 1/2 din dreptul de proprietate asupra terenului de mpteren arabil si cota indiviza de 1/2 din terenul de mp teren arabil, situate in extravilanul com jud., lui V.M., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A .R.

Conform constatarilor organelor de inspectie, tranzactiile mentionate la punctele 44-55, respectiv 57, nu reprezinta operatiuni taxabile, deoarece reprezinta vanzari de terenuri arabile in extravilan, nu sunt terenuri construibile, operatiunile neintrand in sfera de aplicare a TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru tranzactia expusa la punctul 56, respectiv: una casa P+1E si terenul aferent in suprafata de mpteren arabil si 1/5 cota parte indiviza din suprafata de mp, petentul datoreaza TVA in suma de lei, calculata prin aplicarea procedurii sutei marite (19*100/119), asupra bazei de impozitare in suma de lei, conform pct. 23 alin. (2) din HG nr. 44/2004, dat in aplicarea art. 140 din Legea nr. 571/2003.

In concluzie, la data incheierii raportului de inspectie fiscala, s-a constatat ca, petentul datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, aferente unei baze de impozitare in suma totala de lei, stabilite in conformitate cu prevederile art. 125¹ alin. (1), art. 127 alin. (2), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 150 alin. (1) lit. a), art. 152 alin. (1) alin. (2) alin. (3), art. 153 alin. (1) lit. b), art. 156¹ alin. (1), art. 156², art. 157 alin. (1), precum si majorari de intarziere in suma de lei, stabilite in conformitate cu art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare sustinerile petentei, constatările organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative aplicabile spetei in cauza, retinem:

Domnul D.V. are domiciliul fiscal in municipiul Bacau, str., nr., bl., sc., ap. , are codul de inregistrare in scopuri de TVA R0 din data de, inregistrarea fiind efectuata din oficiu, urmare a constatarilor fiscale cuprinse in procesul verbal nr. /, intocmit de organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bacau.

Inspectia fiscala partiala, concretizata prin raportul de inspectie fiscala nr. , care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. , a avut ca obiective:

- verificarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adaugata, a legalitatii, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre petent, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si accesoriilor aferente acestora;

- stabilirea caracterului economic al activitatii desfasurate de domnul D.V.si obtinerea de venituri cu caracter de continuitate urmare a efectuării de tranzactii imobiliare in perioada 2005-2009;

- stabilirea datei depasirii plafonului de scutire de TVA, respectiv data cand persoana fizica D.V.trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, calculul TVA datorata bugetului de stat precum si accesoriile aferente.

Inspectia fiscala a avut la baza informatiile furnizate:

- prin adresa nr. a Oficiului de Cadastru si Publicitate Imobiliara;

- din aplicatia informatica „Gestiunea declaratiilor de impozite si taxe de la AFP Bacau – situatia contractelor incheiate de D.V.in perioada 2005-2009 (listata la data de 18.02.2010);

- contracte pentru tranzactii imobiliare puse la dispozitie de catre BNP BCN, BNP I.S., BNP U.S., BNP M.E., BNP R.A., BNP B.L., din analiza carora a rezultat ca domnul D.V.in perioada 2007 -2009, a realizat un numar de de tranzactii imobiliare in valoare totala de lei, constand in vanzari de:

- terenuri extravilane (...), in valoare totala de lei;

- terenuri intravilane (...), in valoare totala de lei;

- imobil vechi (apartament), in valoare de lei;

- constructii noi – case, in valoare totala de lei,

conform situatiei detaliate la capitolul II din prezenta decizie.

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca domnul D.V. datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei si majorari de intarziere in suma de lei, stabilite prin decizia de impunere nr., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.

In fapt,

Prin contestatia formulata, petentul mentioneaza ca nu detine: “calitatea de persoana impozabila asa cum impun prevederile art. 127 alin. (2) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, iar in subsidiar, faptul ca doar operatiunilor efectuate dupa data de 1 ianuarie 2010, le pot fi aplicate dispozitiile speciale privind TVA, datorata de catre persoanele impozabile care realizeaza livrari de bunuri imobile, asa cum sunt acestea definite in normele metodologice.”

In drept,

Asa cum rezulta din analiza elementelor ce formeaza dosarul cauzei, situatia se prezinta astfel:

Avand ca baza de pornire in analiza acestei cauze punctul de vedere al petentei potrivit caruia, organul de inspectie fiscala, a stabilit in mod gresit calitatea sa de „persoana impozabila”, vis a vis de prevederile legislatiei fiscale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor, constatam urmatoarele:

Potrivit prevederilor art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia:

„(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.”, cumpararea de terenuri, si ulterior vanzarea acestora fie ca terenuri arabile, fie ca terenuri pentru constructii, sau drum de acces, sau construirea de locuinte pe anumite parcele de teren si ulterior vanzarea locuintelor, reprezinta acte de comert si nu acte civile, deci constituie o activitate economica.

Aceasta situatie se incadreaza si in prevederile alin. (2) al aceluiasi articol 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(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.”

In sensul prevederilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, la pct. 3 (1) din HG nr. 44/2004, se arata:

„In sensul articolului 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 defasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

In acelasi sens, al motivarii caracterului de continuitate al activitatii de cumparare a terenurilor, si ulterior parcelare a acestuia, vanzare, construire si vanzare de locuinte, precizam ca, in normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004 se arata ca: “activitatea economica este considerata continua din momentul inceperii sale, incluzand si livrarea bunului sau partilor din bunul imobil construit, chiar daca este un singur bun imobil.”

Conform prevederilor pct. 66 alin. (2) din HG nr. 44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„In cazul construirii de bunuri imobile de catre persoanele fizice, in vederea vanzarii, 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, de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice.”

Avand in vedere faptul ca, bunurile in cauza nu au fost folosite in scopuri personale, ci au fost destinate vanzarii, in mod legal, organul de inspectie fiscala a incadrat activitatea desfasurata de domnul D.V. in categoria activitatilor care nu sunt scutite de taxa, prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.”

In consecinta, persoana impozabila D.V. a initiat o activitate economica din momentul in care a achizitionat terenuri, a procedat la parcelarea acestora, pe unele din acestea a construit locuinte si le-a vandut, deci a angajat costuri, in acest sens. Avand in vedere si quantumul veniturilor obtinute din aceste vanzari (in valoare totala de lei obtinute in cursul lunii august 2007) petentul a depasit plafonul de scutire, prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care in conformitate cu alin. (3) ale aceluiasi articol, din Codul fiscal, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in luna septembrie 2007, incepand cu data de 01.10.2007:

Conform art. 152 (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.”

Potrivit art. 153 (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 implica 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.»

Dupa depasirea plafonului de scutire (luna august 2007), petentul era obligat, atat la inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata cat si la tinerea evidentei contabile a operatiunilor impozabile, conform prevederilor pct. 79 alin. (1) si alin.(2) din HG nr. 44/2004, dat in aplicarea art. 156 din Legea nr. 571/2003, astfel incat sa se poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata pentru livrările de bunuri precum si cea deductibila aferenta achizițiilor, sa intocmeasca si sa depuna la organul fiscal competent la termenul legal decontul de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu art. 156² alin. (2) din acelasi act normativ, si sa achite taxa, potrivit art. 157 din legea mentionata.

Din analiza tranzactiilor imobiliare aferente anului 2007, constatam ca, domnul D.V.a efectuat un numar de tranzactii imobiliare, in valoare totala lei, detaliate la capitolul II din prezenta decizie, astfel:

- tranzactiile prezentate la punctele 1-4; respectiv, punctele 7-14; in valoare totala de lei, nu sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, deoarece reprezinta vanzari de terenuri arabile extravilan, nu sunt terenuri construibile, fiind scutite de TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- tranzactiile expuse la punctele 5 si 6, in valoare de lei, respectiv de lei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, in sa li se aplica scutirea prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2008, din analiza tranzactiilor, rezulta ca, petentul a efectuat un numar de tranzactii imobiliare, in valoare totala lei.

Tranzactiile prezentate la punctele 15-23; 25-27; 29-43, in valoare totala de lei, nu sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, deoarece reprezinta vanzari de terenuri arabile extravilan, nu sunt terenuri construibile, fiind scutite de TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003.

In ceea ce privesc tranzactiile expuse la punctul 24, respectiv 28, in valoare totala de lei, la control s-a stabilit ca, acestea intra in sfera de aplicare a TVA, dupa cum urmeaza:

a) Tranzactia in valoare de lei – al carui obiect a il reprezinta vanzarea unui imobil: una casa P+M in suprafata construita la sol de mp, in suprafata desfasurata de mp si terenul in suprafata de mp din care: mp teren curti constructii si mp teren arabil situat in com., jud. lui M.L., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. la BNP B.C.N.

Imobilul a fost dobandit de domnul D.V.astfel: terenul prin cumparare de la P.E., conform contractului de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. /, la notar

public M. L., iar casa prin construire conform autorizatiei de construire nr. / eliberata de Primaria com., jud. Bacau.

b) Tranzactia in valoare de lei - al carui obiect il reprezinta vanzarea unui imobil (1 casa P+1E) si terenul aferent in suprafata de mp teren arabil si 1/5 cota parte indiviza din suprafata de mp teren, situat in intravilanul com. jud., lui S.C. si S.G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la Biroul Notarului Public M.L.

Imobilele au fost dobandite astfel: terenurile au fost dezmembrate din suprafata totala de mp, conform actului de dezmembrare autentificat sub nr. / la BNP B.C.N, teren dobandit prin cumparare conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. / la BNP B.C.N. iar constructia prin edificare conform autorizatiei de construire nr. / eliberata de Primaria com. , jud. si a procesului verbal de receptie finala nr. / eliberate de primaria com. jud. Bacau.

Avand in vedere ca, tranzactiile imobiliare mai sus mentionate, nu au fost efectuate in scop personal, ci au fost *destinate vanzarii*, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca activitatea desfasurata de domnul D.V.intra in categoria activitatilor care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, si reprezinta *livrarea de constructii noi*, in conformitate cu art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

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

Prin lege se prevede ca, o constructie este considerata noua in sens fiscal, de la data primei ocupari, care coincide cu data procesului verbal de receptie, pana la data de 31 decembrie a anului urmator.

Data primei ocupari fiind definita de pct. 37 alin. (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia:

„(2) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții care nu a suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia bunul este înregistrat în evidențele contabile drept activ corporal fix.”

Astfel valoarea totala de lei a operatiunilor imobiliare mai sus prezentate, intra in sfera de aplicare a TVA, fiind aplicabila exceptia prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „...Prin exceptie, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.”

Intrucat in cursul anului 2008, persoana imozabila D.V.a inregistrat o cifra de afaceri peste 100.000 euro, incepand cu 1 ianuarie 2009, ii sunt aplicabile prevederile art. 156¹ alin. (1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ”*Perioada fiscala este luna calendaristica.*”

In anul 2009, din analiza tranzactiilor, rezulta ca, petentul a efectuat un numar de tranzactii imobiliare, in valoare totala lei.

Tranzactiile prezentate la punctele 44-55; respectiv 57, in valoare totala de lei, nu sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, deoarece reprezinta vanzari de terenuri arabile extravilan, nu sunt terenuri construibile, fiind scutite de TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003.

In ceea ce priveste tranzactia expusa la punctul 56, in valoare de lei, la control s-a stabilit ca, aceasta se incadreaza la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

Tranzactia imobiliara in valoare de lei (euro x lei la cursul de schimb al BNR), al carui obiect il reprezinta vanzare teren de mp teren arabil, si cota indiviza de 1/27 in suprafata de mp, situate in intravilanul com., jud. lui B. G., conform contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. / la BNP A. R.

- terenul de mp situat in intravilanul com., jud., teren arabil, formand parcelele ... sola... avand numarul cadastral..., intabulat in cartea funciara cu numarul a com., jud. ;

- cota indiviza de 1/27 din suprafata de mp teren cu destinatie de drum acces indiviz situat in intravilanul com., jud., sola , parcela..., avand numar cadastral (...) intabulat in cartea funciara cu numarul ... a com., jud.

Terenurile au fost dobandite de D.V. prin cumparare in baza contractelor de vanzare cumparare, autentificat sub nr. / la BNP B.C.N., avand configuratia actuala stabilita conform actului de alipire autentificat sub nr. / de BNP B.C.N., a actului de dezmembrare autentificat sub nr./la BNP U.S., a actului de dezmembrare autentificat sub nr. /, de BNP R.A.

Pentru tranzactia imobiliara in suma de lei, reprezentand teren situat in intravilanul (terenului construibil) al comunei, la control s-a stabilit ca, operatiunea imobiliara intra in sfera de aplicare a TVA, fiind aplicabila exceptia prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

lit. 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...”

In sensul prezentului articol se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare.”

In consecinta, organele de inspectie fiscala au apreciat in mod legal ca, persoana impozabila D.V.datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, aferenta vanzarilor de terenuri construibile si terenuri cu constructii, calculata asupra bazei de impozitare in suma totala de lei, ce a fost determinata prin aplicarea procedului sutei marite (19*100/119), potrivit pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 dat in aplicarea art. 140 din Codul fiscal.

Baza impozabila in suma de lei, reprezinta pretul de vanzare convenit intre domnul D.V.in calitate de proprietar al bunurilor ce au facut obiectul tranzactiilor imobiliare si cumparatorii declarati prin contractele de vanzare cumparare autentificate si a fost stabilita in conformitate cu art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 *„din tot ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert”*

Conform pct. 23 alin. (2) din HG nr. 44/2004:

“(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 in cazul cotei standard si 9 x 100/109 in cazul cotei reduce, atunci cand pretul de vanzare include si taxa. De regula pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.”

In conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in mod legal, au fost calculate in sarcina domnului D.V.acesorii aferente taxei pe valoarea adaugata, in suma totala de lei.

In consecinta, avand in vedere prevederile art.125¹ alin. (1) pct. 14 si pct. 18, art. 127 alin. (1) si alin. (2), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 si pct. 3, art. 150 alin. (1) lit. a), art. 152 alin. (1) alin. (2), alin. (3) si alin. (6), art. 153 alin. (1) lit. b), art. 156¹ alin. (1), art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 si pct. 79 alin. (1) si alin.(2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 119 si art. 120 si art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea contestatiei formulata de domnul D.V.ca fiind neintemeiata pentru suma totala de lei, reprezentand:

-lei - taxa pe valoarea adaugata;

-lei - majorari de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, în termen de șase luni de la comunicare.

Director coordonator,
Cornel Asandi

Avizat,
Biroul Juridic și Contencios
Nicolae Sicoe