



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 26/2011.



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503, 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 51/30.09.2011

privind soluționarea contestației depusă de SA, înregistrată la
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4506/28.02.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 600/11.02.2011, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4506/28.02.2011 (fila nr. 48 – Vol. I), asupra contestației depusă de SA din S.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 694/23.12.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud și privește suma totală de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată (**...lei**) și respectiv accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (**... lei**).

Contestația este formulată și depusă prin S.C.P.A. BG - Av. GB (împuternicire avocațială – fila nr. 38 – Vol. I).

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze contestația formulată de SA din S.

I. Prin decizia de impunere nr. 694/23.12.2010 (filele nr. 36-37 – Vol. I), emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud, s-a stabilit în sarcina dlui SA o taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de ...lei precum și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată de ... lei.

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 580/23.12.2010 (filele nr. 31-35 – Vol. I), motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii în sarcina dlui SA a taxei pe valoarea adăugată și accesoriiilor aferente acesteia, anterior arătate, sunt următoarele:

- în perioada 08.11.2005–10.12.2009 dl SA, în coproprietate cu dna UL (cu cota indiviză de 50%) a efectuat un număr de 65 tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri extravilane (situația contractelor de vânzare-cumpărare este prezentată în anexa nr. 10 – filele nr. 58-70 – Vol. I);
- din analiza documentelor prezentate a rezultat că operațiunile efectuate de dl SA în perioada 08.11.2005 – 31.12.2005 intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată însă persoana impozabilă ce le desfășoară beneficiază de regimul special de scutire dacă cifra de afaceri realizată într-un an nu depășește plafonul de 200.000 lei (două miliarde de lei vechi). În sensul celor de mai sus au fost invocate dispozițiile art. 126, 127, 128, 140 și 152 din Codul fiscal;
- în data de 14.11.2005 cifra de afaceri realizată de către contribuabil a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei prevăzut la art. 152 alin. (1) Cod fiscal. Astfel, având în vedere prevederile art. 152 alin. (3) Cod fiscal contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de T.V.A. până la data de 10.12.2005, caz în care, conform art. 70 alin. (5) lit. c). Cod procedură fiscală (forma în vigoare la data depășirii plafonului de scutire), dl SA ar fi devenit plătitor de taxă începând cu 01.01.2006;
- dl SA nu s-a declarat însă plătitor de taxă pe valoarea adăugată astfel că, pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2006 (în care contestatorul împreună cu dna UL au efectuat 7 operațiuni de vânzare terenuri extravilane, petentului revenindu-i cota parte de venituri în cuantum de ... lei), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa o taxă pe valoarea adăugată de ... lei (... x 19 : 119 = ...);
- tranzacțiile efectuate după data de 31.12.2006 au fost apreciate ca fiind efectuate cu terenuri care nu sunt construibile, fiind astfel scutite de T.V.A. conform art. 141 alin. (2) lit. f). Cod fiscal.

Față de cele anterior prezentate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina dlui SA o taxă pe valoarea adăugată de ... lei la care au fost calculate și obligațiile fiscale accesorii (majorări de întârziere) în cuantum de ...lei (a se vedea în acest sens anexa de calcul nr. 11 – fila nr. 25 – Vol. I).

În acest sens Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud a emis Decizia de impunere nr. 694/23.12.2010 (filele nr. 36-37 – Vol. I).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 694/23.12.2010 (filele nr. 36-37 – Vol. I) emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud petentul, prin Societatea Civilă Profesională de Avocați BG (împuternicire avocațială – fila nr. 38 – Vol. I), formulează contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 538/08.02.2011 (fila nr. 43 – Vol. I), transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4506/28.02.2011 (fila nr. 48 – Vol. I).

Prin cererea formulată (filele nr. 39-43) petenta solicită desființarea în tot atât a Deciziei de impunere nr. 694/23.12.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud cât și a Raportului de inspecție fiscală nr. 3697/30.12.2010 iar debitul

în sumă totală de ... lei (din care T.V.A. - ...lei și obligații fiscale accesorii - ... lei) să se considere nedatorat.

În susținerea cererii sale contestatorul, prin reprezentanții săi, motivează următoarele:

1. Concluziile organului de inspecție fiscală privind stabilirea calității de plătitor de T.V.A. nu sunt fundamentate pe raționamente complete și valide iar raportul de inspecție fiscală nu motivează opțiunea inspectorilor pentru încadrările juridice propuse:

- nu pot fi identificate în raportul de inspecție fiscală argumentele potrivit cărora au fost considerate activități economice operațiunile de vânzare a bunurilor imobile prevăzute de Codul Comercial și doctrina comercială a fi acte civile și nu comerciale și nici argumentele potrivit cărora la momentul efectuării operațiunilor SA ar fi fost considerat persoană impozabilă în scopuri de T.V.A.;

- organele de inspecție nu își motivează concluzia conform căreia actele de vânzare reprezintă „exploatare” a bunurilor cu caracter de continuitate, știut fiind că actele de vânzare – cumpărare, prin natura lor sunt acte cu executare instantanee și că „exploatarea” presupune conservarea substanței bunului.

2. Raportul de inspecție fiscală conține concluzii contradictorii în ceea ce privește caracterul de activitate continuă:

- în cuprinsul unuia și aceluiași raport de inspecție fiscală sunt expuse constatări care se exclud reciproc;

- la Capitolul II, pagina 2 din raportul de inspecție fiscală se menționează că SA „nu a făcut o activitate continuă cu aceste vânzări, terenurile tranzacționate sunt situate într-o singură locație”;

- la Capitolul III, pagina 4, însă, din același raport de inspecție fiscală, concluzia este cu totul alta: „constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”.

3. Organul administrativ de control fiscal a acționat în sensul prevederilor art. 2 alin. (1) lit. n). teza întâi din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ cu exces de putere (exercitarea dreptului de apreciere al autorităților publice prin încălcarea limitelor competenței prevăzute de lege), încălcând atributele jurisdicției judecătorești civile, singura autoritate ce putea califica cu putere de lucru judecat, în baza unor prezumții legale mixte și în urma administrării de probe, calitatea de comerciant a dlui SA, garantând totodată dreptul la un proces echitabil, prin asigurarea imparțialității și contradictorialității judecății în condițiile art. 6 alin. (1) CEDO raportat la art. 21 alin. 1-4 din Constituția României:

- în condițiile în care dl SA, în toată perioada verificată nu s-a declarat și nu s-a comportat ca o persoană impozabilă în scopuri de T.V.A. prezumția de comercialitate nu-i poate fi *de plano* aplicabilă;

- numai în cadrul unei determinări judiciare este posibilă într-un stat de drept prezumarea statutului subiectiv de comerciant în privința unei persoane fizice care nu s-a declarat nicicând voluntar ca fiind plătitor de T.V.A..

4. Contrazicând orice interpretare juridică pertinentă, precum și deciziile Curții Europene de Justiție potrivit cărora exploatarea bunurilor implică acele activități ce nu determină consumarea bunului (ex: chirii, dobânzi, arende, concesiuni, etc.), organul de inspecție fiscală a extins în mod nepermis aplicarea articolului 127 alin. (2) Codul fiscal:

- cu titlu general, activitățile economice sunt fie acte de exploatare a bunurilor deținute de comercianți, fie acte de vânzare-cumpărare;

- vânzarea unui teren nu este echivalentă cu exploatarea acestuia;

- din punct de vedere juridic o vânzare-cumpărare este un contract cu executare instantanee și nu unul cu executare succesivă. Or, de esența exploatării și a obținerii de venituri cu caracter de continuitate este tocmai executarea succesivă de care numai anumite contracte sunt susceptibile;

- în toate cauzele în care s-a pus problema calificării actelor de înstrăinare (ca acte de exploatare sau ca acte de dispoziție) Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în sensul că acestea nu pot fi considerate acte de exploatare a bunurilor;

- înstrăinarea unui bun aflat în circuitul civil este orice altceva decât un act de exploatare și cu atât mai puțin o activitate economică în accepțiunea Codului Fiscal;

- aria semantică strict juridică a sintagmei de „*exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri*” este circumscrisă culegerii fructelor civile, industriale sau naturale ale unui bun (a se vedea art. 465, 483, 484, și 485 din Codul civil);

- actele contestate nu au un temei în drept valid, întrucât încheierea unor contracte de vânzare cumpărare nu poate fi încadrată în cea de-a doua teză a articolului 127 alin. (2) din Codul Fiscal, ca exploatare a bunurilor imobile.

5. Până la data de 01.01.2010 nu a existat nici un temei legal pentru impunerea T.V.A. asupra vânzărilor de imobile efectuate de persoanele fizice și pentru calculul T.V.A. asupra unor astfel de operațiuni:

- motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu și-au putut motiva concluziile este faptul că pe perioada 2004-2009 nu a existat nicio prevedere legală care să se refere expres la tratamentul fiscal aplicabil vânzărilor de imobile efectuate de persoane fizice;

- organul legislativ a ieșit din pasivitate la data de 13.10.2009 când a fost publicată Ordonanța de urgență nr. 109/2009 care prevedea la punctul 98 că „*Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicate prin norme.*”;

- pe data de 31.12.2009 prin H.G. nr. 1620/2009 au fost publicate pentru prima dată condițiile în care se consideră că o persoană fizică realizează o activitate economică în sfera de aplicare a T.V.A.;

- ipotezele introduse prin H.G. nr. 1620/2009 în Normele metodologice au intrat în vigoare la data de 01.01.2010 și nu sunt aplicabile retroactiv tranzacțiilor din 2007, 2008, 2009 ce au făcut obiectul controlului;

- un alt argument ce denotă inexistența unui text de lege expres, referitor la condițiile în care o persoană fizică poate deveni persoană impozabilă și poate calcula T.V.A. aferent înstrăinărilor de imobile, ține de inconsecvența organelor fiscale în calcularea T.V.A.. Astfel, așa cum se menționează în raportul de inspecție fiscală, terenurile înstrăinate au fost deținute în indiviziune (50% / 50%) cu dna UL. În baza unora și aceluiași rapoarturi juridice analizate (acte translativ de proprietate încheiate de doi coproprietari aflați în indiviziune pe cote părți), derulate în una și aceeași țară și sub imperiul uneia și aceleiași legislații fiscale aplicabile în una și aceeași perioadă, într-un caz – cel al inspecției fiscale efectuată la UL – taxa pe valoarea adăugată a fost calculată prin adăugare la prețurile contractuale de vânzare, în timp ce în cazul inspecției efectuate la SA taxa pe valoarea adăugată a fost calculată prin deducere. Astfel, deși în ambele rapoarte de inspecție este vorba de aceleași bunuri, despre aceleași 7 tranzacții susceptibile în opinia fiscoului de colectarea de T.V.A., despre exact aceleași valori (... lei) și aceeași cotă de T.V.A. (19%), totuși calculele celor două autorități fiscale ajung la rezultate diferite (SA – ... lei T.V.A. suplimentar iar UL – ... lei T.V.A. suplimentar);

6. Înregistrarea în scopuri de T.V.A. a unei persoane fizice în anul 2005 ar fi fost imposibilă, întrucât :

- anterior anului 2007 lipseau orice fel de proceduri de autorizare și înregistrare a persoanelor fizice în scop de T.V.A. pentru activități de vânzare terenuri cu caracter repetitiv;

- Ordinul M.F.P. nr. 262/19.02.2007 (cu data intrării în vigoare 13.03.2007) a aprobat formularele de înregistrare a contribuabililor;

- rezultă astfel că până la data 13.03.2007 nu exista formular de înregistrare fiscală și cum în baza art. 82 alin. (1) Cod procedură fiscală „*declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal*”, obligația fiscală nu putea fi nici din punct de vedere procedural înregistrată de un contribuabil diligent în lipsa unui formular, anterior datei de 13.03.2007;

- de altfel, în perioada 2004-2007 nu a existat nicio înregistrare în scopuri de T.V.A. a vreunei persoane fizice.

7. Inspecția fiscală a depășit perioada maximă de derulare, respectiv perioada de 3 luni prevăzută de art. 104 din Codul de procedură fiscală:

- inspecția fiscală s-a desfășurat începând cu data de 12.10.2009 până la data de 23.12.2010. Eliminând perioada de suspendare (între 01.02.2010 și 15.07.2010) rezultă că inspecția fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de aproximativ 9 luni.

8. Organele de inspecție fiscală au transmis trunchiat raportul de inspecție fiscală și actele pe care acesta s-a bazat:

- inspectorii fiscali nu au transmis în integralitate Raportul de inspecție fiscală (din care fac parte integrantă și anexele), omițând să transmită anexele 4, 7, 8 și 10, omisiuni care sunt de natură să împiedece formularea tuturor apărărilor și observațiilor.

Concluzionând, petentul, prin reprezentanții săi, solicită să se constate că actul administrativ atacat a fost emis cu încălcarea flagrantă a Codului Fiscal și a jurisprudenței europene și implicit să fie admisă în tot contestația formulată.

Deoarece a înțeles să conteste deopotrivă și majorările de întârziere calculate la T.V.A. petentul solicită ca în cazul în care se va dispune anularea obligațiilor fiscale principale să se procedeze de aceeași manieră și în privința accesoriilor.

În cauză, avându-se în vedere problematica diversă întâlnită în practică la aplicarea dispozițiilor legale referitoare la taxa pe valoarea adăugată în cazul persoanelor fizice neautorizate și neînregistrate în scopuri de T.V.A. care au obținut și/sau obțin venituri din vânzarea de imobile (construcții și terenuri), s-au solicitat precizări de la Direcția de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul M.F.P.. La nivel central (A.N.A.F. – M.F.P.), s-a decis introducerea de urgență a acestei problematice în dezbatere la Comisia fiscală centrală (în cadrul primei ei reuniuni), urmând ca această comisie să analizeze toate aspectele sesizate și să elaboreze o decizie cu privire la aplicarea unitară a dispozițiilor legale ce reglementează modul de impozitare a tranzacțiilor cu astfel de bunuri.

Despre aceste aspecte a fost informat contestatorul cu scrisoarea nr. 4506/29.03.2011 (fila nr. 84 – Vol. I) transmisă la domiciliul procedural ales.

Având în vedere că până la această dată Comisia fiscală centrală nu s-a pronunțat asupra problematicei persoanelor fizice neautorizate și neînregistrate în scopuri de T.V.A. care au obținut și/sau obțin venituri din vânzarea de imobile, urmează ca organul de soluționare să treacă la rezolvarea cauzei în lipsa unei decizii de aplicare unitară a dispozițiilor legale aplicabile în cazul acestora.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 08.11.2005 – 10.12.2009 dl SA (în coproprietate egală cu dna UL), în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate (anexate în copie în volumul II - filele nr. 1-283 - al dosarului prezentei cauze), a înstrăinat un număr de 65 terenuri aflate în extravilanul comunei C jud. I. Din cuprinsul actelor aflate la dosar rezultă că în anul fiscal 2005 (luna noiembrie) petentul a obținut din aceste tranzacții imobiliare venituri care au depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată și nu s-a înregistrat ca plătitor al acestui impozit indirect (a se vedea în acest sens R.I.F. – filele nr. 31-35). În acest context, urmare inspecției fiscale realizate la acest contribuabil organele A.I.F. Bistrița-Năsăud au stabilit că pentru un număr de șapte tranzacții efectuate pe parcursul anului fiscal 2006 petentul nu a colectat și virat la bugetul consolidat taxă pe valoarea adăugată deși începând cu data de 01.01.2006 trebuia să fie înregistrat ca plătitor de T.V.A.. Pentru aceste considerente, prin Decizia de impunere nr. 694/23.12.2010 (filele nr. 36-37), A.I.F. Bistrița-Năsăud a stabilit suplimentar în sarcina contestatorului suma totală de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată (**...lei**) și respectiv accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (**... lei**). Acest titlu de creanță a fost atacat cu contestația ce face obiectul prezentei decizii de soluționare.

Pentru rezolvarea litigiului fiscal intervenit între contestatar, pe de o parte, și organele de inspecție fiscală, pe de altă parte, urmează ca în cauză să se stabilească concret dacă dl SA datorează T.V.A. pentru vânzarea parcelelor de teren ce fac obiectul prezentului dosar, în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit, nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și nu a evidențiat, declarat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată.

Pentru a se pronunța asupra celor de mai sus organul de soluționare va răspunde succesiv problemelor principale ridicate de contestator în conținutul contestației:

- nemotivarea și nefundamentarea stabilirii calității de persoană impozabilă a dlui SA (pct. 1 din contestație);
- alte aspecte (pct. 2-8 din contestație).

A). Dacă dl SA este persoană impozabilă iar operațiunile de valorificare prin vânzare a parcelelor de teren efectuate de către acesta, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, sunt operațiuni impozabile.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1) lit. a). – d). coroborate cu prevederile art. 127 alin. (1) – (3), art. 128 alin. (1), (2) și (9)/(8) și art. 7 alin. (1) pct. 1, 4, 27 și 32 din Codul fiscal precum și normele de aplicare ale acestora, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare, așa cum au fost ele în vigoare pentru perioada vizată.

Extras Cod Fiscal varianta în vigoare în perioada 08.11.2005 - 31.12.2006:

“CAPITOLUL II - Sfera de aplicare

Sfera de aplicare

Art. 126

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care indeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a). constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b). locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).*

Norme metodologice:

1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a)-d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie să fie efectuate cu plata. Aceasta condiție implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută.

CAPITOLUL III - Persoane impozabile

Persoane impozabile și activitatea economică

Art. 127

(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoana 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.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

Norme metodologice:

2. (1) Nu are caracter de continuitate, 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.

(2) Livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial nu sunt considerate activități economice.

CAPITOLUL IV - Operațiuni impozabile

Livrarea de bunuri

Art. 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia

termica, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natura sunt considerate bunuri mobile corporale.

Norme metodologice:

4. (1) Conform art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o alta persoana, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. Pentru bunurile, altele decât cele secondhand, încredințate în vederea vânzării în baza unui contract de consignație, data livrării bunurilor de la consignatar la consignatar se considera a fi data vânzării bunurilor de către consignatar către beneficiar. Facturarea bunurilor de către consignatar se face cel mai târziu la finele lunii în care bunurile au fost vândute.

(2) Se considera livrare de bunuri, în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, produsele agricole reținute drept plata în natura a prestației efectuate de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole, precum și plata în natura a arendeii.

Art. 128

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1), următoarele:

a). bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forta majoră;

b). bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condiții stabilite prin norme;

c). perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d). bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e). acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f). acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Art. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

.....;

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

27. proprietate imobiliară - orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren;

32. *transfer - orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, precum și schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate.*”

Din analiza coroborată a prevederilor legale antecitate rezultă că intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a). să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Așa fiind, transferul dreptului de proprietate asupra parcelelor de teren, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

b). cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de livrare a parcelelor de teren fiind în România (art. 132 alin. 1 lit. c);

c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă.

În sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege 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. Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor definiției de la art. 7 alin. (1) Cod fiscal antecitate, apreciem că în sfera noțiunii de “persoană impozabilă” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2005-2009, dl SA a desfășurat mai multe operațiuni economice de vânzare terenuri cu scopul de a obține venituri, aspect reieșit din materialitatea faptelor și confirmat prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare (Vol. II – integral – filele nr. 1-283). Din perspectiva celor arătate anterior este evident că dl SA a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal, desfășurând activități economice de o manieră independentă, **neavând de altfel relevanță**, potrivit aceleiași norme legale, **scopul** sau rezultatul **acestor activități**.

În raport cu cele de mai sus operațiunile realizate de dl SA se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută la art. 126 alin. (1) lit. c). din Codul fiscal.

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

Vânzarea parcelelor de teren constituie, în sensul art. 128 alin. (1) – (2) din Codul fiscal, operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Este adevărat că potrivit pct. 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal, sunt excluse din sfera taxei pe valoarea adăugată, nefiind considerate activități economice, 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. Or, în speța analizată nu este demonstrat că parcelele de teren au fost folosite anterior înstrăinării în scopuri personale, pe de o parte, iar pe de altă parte ritmicitatea vânzărilor, întinderea lor în timp (2005-2009) precum și derularea acestora până la înstrăinarea celor 65 parcele de teren conferă fără tăgadă un caracter de continuitate în obținerea de venituri. Pe cale de consecință, operațiunile

de vânzare a parcelelor de teren efectuate de dl SA intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile prin prisma acestui impozit indirect.

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată apreciem că în asemenea tranzacții, inclusiv cele prin care se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar (art. 128 alin. 1 Cod fiscal), nu are relevanță caracterul civil sau comercial al vânzării imobilelor. Relevant este că, în sensul T.V.A., aceste tranzacții constituie livrări de bunuri imobile și, prin urmare, se încadrează în categoria operațiunilor impozabile.

Sintagma „livrare de bunuri” de la art. 128 alin. (1) Cod Fiscal, se referă atât la bunuri corporale mobile cât și la imobile, prin natura lor sau prin destinație, așa cum rezultă explicit din prevederile alineatului (2) al aceluiași articol din Codul Fiscal.

De altfel, așa cum dispune art. 1 alin. (3) din Codul fiscal, prevederile Codului fiscal prevalează – în materie fiscală – oricăror dispoziții cuprinse în alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. Prin aceste prevederi legiuitorul a urmărit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității.

Învederăm faptul că tranzacțiile inițiate și desfășurate de dl SA nu diferă cu nimic față de activitățile similare ale persoanelor fizice sau juridice, autorizate legal în acest sens, plătitoare de impozit pe venit sau pe profit și înregistrate în scop de T.V.A.. Din acest punct de vedere, a trata diferențiat, sub aspectul taxei pe valoarea adăugată, doi operatori care în aceeași perioadă realizează sau desfășoară în aceleași condiții activități economice similare, ar însemna să se încalce principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată prin suportarea unor sarcini fiscale diferite pentru bunuri și servicii similare cu consecința pierderii (eficienței) caracterului nediscriminatoriu al taxei.

Din alt punct de vedere, tratamentul diferențiat al aceluiași operațiuni vizând impunerea T.V.A. ar constitui un factor care denaturează condițiile concurenței.

Așa fiind, și din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei, tranzacțiile realizate de contestator se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și, prin urmare, în opinia noastră, încadrarea acestora în categoria operațiunilor impozabile este pe deplin justificată.

Precizăm că din sfera livrărilor de bunuri impozabile au fost excluse în mod expres numai bunurile limitativ enumerate la art. 128 alin. (9) Cod Fiscal, terenurile în discuție nefiind incluse în această categorie de bunuri.

B). Alte aspecte.

Alegațiile contestatorului cu privire la prezumarea statutului său subiectiv de comerciant (pct. 3 din contestație) exced cauzei. În raport de acestea menționăm că în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (1) Cod fiscal este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2) cu precizarea că la alin. (2) art. 127 Cod fiscal sunt enumerate care activități se cuprind în sfera celor economice. Prin urmare, în sensul art. 127 alin. (1) Cod, nu prezintă relevanță din perspectiva fiscală a T.V.A. și nu este prezumată vreo calitate de comerciant a contestatorului. Apreciam că în acest sens semantica textului legal este foarte clară: activități de natura celor ale producătorilor,

comercianților sau prestatorilor. În această ordine de idei apreciem că, condiția necesară și suficientă ca orice persoană să poată fi considerată drept persoană impozabilă prin prisma T.V.A. este ca aceasta să desfășoare de o manieră independentă și indiferent de loc activități similare celor desfășurate de producători, comercianți sau prestatori fără a avea în mod obligatoriu calitate de producător, comerciant sau prestator.

În privința afirmațiilor contestatorului cum că organul de inspecție fiscală și-ar fi întemeiat în drept concluziile pe art. 127 alin. (2) teza a doua din Codul fiscal (pct. 4 din contestație) precizăm că din cuprinsul Deciziei de impunere atacate ori a Raportului de inspecție fiscală încheiat nu rezultă așa ceva. Teza a doua a alin. (2) art. 127 Cod fiscal a fost citată în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală unde au fost reproduse integral, pentru edificare, primele două alineate ale articolului 127 Cod fiscal, însă trimiterele organului de inspecție fiscală au vizat întregul alineat (2) al acestuia fără a se face referire la vreo teză a acestuia deși, în mod evident, relevantă în cazul analizat este prima teză a alin. (2) art. 127 Cod fiscal. De altfel, achiesăm fără tăgadă la opinia potrivit căreia vânzarea unui bun imobil nu reprezintă un act de exploatare a acestuia.

Afirmațiile contestatorului potrivit cărora, până la data de 01.01.2010, organul fiscal nu avea nici un temei legal pentru a controla și impune o persoană fizică din perspectiva T.V.A. la vânzările de imobile (pct. 5 din contestație), nu sunt justificate. Din acest punct de vedere apreciem că verificarea petentului a fost efectuată cu respectarea dispozițiilor legale. În acest sens facem trimitere la dispozițiile art. 95 și următoarele din Codul de procedură fiscală precum și la cele regăsite în cuprinsul Ordinului președintelui A.N.A.F. nr. 1415/2009 (M.O. nr. 591/26.08.2009) privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice.

Astfel, conform art. 95 din Codul de procedură fiscală „*Inspeția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.*”.

De asemenea, prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1415/2009 s-a aprobat modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, încheiat la persoane fizice (art. 1 lit. a). precum și al Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspeția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Cu privire la imposibilitatea înregistrării în scopuri de T.V.A. a persoanelor fizice în anul 2005 (pct. 6 din contestație) precizăm că în susținere contestatorul nu a depus nici un document doveditor în acest sens. Lipsa procedurilor de autorizare invocată în motivare nu poate fi luată în considerare întrucât potrivit art. 70 alin. (1) lit. c). Cod procedură fiscală (în vigoare la data depășirii plafonului de scutire de către petent) orice persoană care realizează operațiuni taxabile trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de T.V.A. dacă depășește plafonul de scutire prevăzut. Se

observă astfel că obligația imperativă se adresează tuturor persoanelor impozabile (așa cum sunt ele definite în codul fiscal) care desfășoară operațiuni taxabile fără a face distincție între persoane fizice sau juridice, autorizate sau neautorizate. Or, unde există o obligație legală în acest sens au existat și există și proceduri operaționale de punere în aplicare.

Referitor la criticile petentului că R.I.F. conține concluzii contradictorii cu privire la caracterul de activitate continuă, că inspecția fiscală a depășit perioada maximă de derulare și că nu i s-au pus la dispoziție toate anexele Raportului de inspecție fiscală (pct. 2, 7 și 8 din contestație), precizăm că, aceste fapte, regretabile de altfel în măsura în care ele s-au produs, nu constituie motive care să conducă la nulitatea actelor administrative fiscale încheiate întrucât potrivit art. 46 Cod procedură fiscală altele sunt cauzele care conduc la o asemenea sancțiune.

Față de cele anterior arătate și având în vedere că în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006 nu a existat nicio prevedere legală care să instituie vreo scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiuni de genul celor efectuate de contestator în acest interval de timp, apreciem că în mod temeinic și legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina dlui SA taxa pe valoarea adăugată de ...lei motiv pentru care contestația sa vizând acest capăt de cerere urmează a fi respinsă.

În virtutea principiului de drept „accessorium sequitur principale” capătul de cerere privind accesoriile, constând în majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, urmează de asemenea a fi respins.

Cu privire la contestarea de către petent a Raportului de inspecție fiscală nr. 580/23.12.2010 (filele nr. 31-35 – Vol. I) precizăm că acesta nu constituie titlu de creanță ci act administrativ fiscal a cărui contestare se putea face, în termen legal, la organul emitent al acestuia, respectiv Activitatea de inspecție fiscală – Bistrița-Năsăud, așa cum prevede art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 6, art. 210 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală **se**,

DECIDE:

Respingerea contestației formulată de dl SA, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată (...lei) și respectiv majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată (... lei) și, pe cale de consecință, menținerea Deciziei de impunere nr. 694/23.12.2010 emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ŞEF BIROU,