



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA NR. 2574/849/09.10.2014

privind soluționarea contestației formulate de **dl. X**
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub
nr.X/17.09.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 prin adresa nr.X/17.09.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/17.09.2014, asupra contestației formulate de dl. X, CNP X, CIF RO X, cu domiciliul în X, str.X, nr.X, jud. X și cu domiciliul ales în X, str.X, nr.X, ap.X, jud. X.

DI. X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/23.07.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 28.07.2014 (adresa nr.X/23.07.2014 anexată la dosarul cauzei) și data depunerii contestației prin poștă - 27.08.2014, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. X/02.09.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. DI. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. X/23.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul

D.G.R.F.P. Timiș - Activitatea de inspecție fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice 2, solicitând anularea deciziei de impunere și exonerarea de plata obligațiilor fiscale suplimentare calculate pentru perioada 01.01.2009 - 01.07.2010, pentru următoarele motive:

Contestatorul arată că prin actul administrativ fiscal nr.X/23.07.2014, emis în baza raportului de inspecție fiscală, a fost obligat la plata sumei totale de X lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada fiscală 01.01.2009 - 31.12.2013, în cuantum de X lei;
- dobânzi de întârziere/majorări - TVA aferente perioadei fiscale 27.10.2009 - 14.07.2014, în cuantum de X lei;
- penalități de întârziere aferente perioadei fiscale 01.07.2010 - 14.07.2014, în cuantum de X lei.

Contestatorul consideră că, organul de inspecție fiscală a interpretat și aplicat în mod eronat textele legale de care s-a prevalat în justificarea măsurilor adoptate.

În fapt, contestatorul precizează că a înstrăinat bunuri imobile din patrimonial personal la valori diminuate față de valoarea de achiziție, nu a colectat TVA aferentă acestor transmisiuni de bunuri, motiv pentru care consideră că nu trebuia să achite taxa pe valoarea adăugată pe care la rândul său nu am încasat-o/colectat-o.

Contestatorul susține că, în baza dispozițiilor art.125 și art.127 din Codul fiscal în vigoare la data de 28 noiembrie 2009 rezultă, fără echivoc, faptul că taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, iar în speță bunurile au fost înstrăinate *nu de o manieră independentă*, ci fortuit și fără a dobândi vreun câștig între prețul de achiziție și cel de vânzare.

Astfel, arată faptul că nu a dedus TVA la cumpărarea bunurilor respective, motiv pentru care consideră că neexistând o valoare adăugată, între momentul achiziției și momentul înstrăinării, nu îi incumbă obligația de plată a unei taxe pe valoarea adăugată.

De asemenea, contestatorul susține că în conformitate cu dispozițiile art.127 alin.2 indice 1 din Codul fiscal în vigoare la data de 01.07.2014, data începerii inspecției fiscale (08.07.2014), rezultă îndubitabil faptul că, la momentul înstrăinării bunurilor, respectiv în anul 2009, nu era clarificat cine și de când trebuia să devină persoană impozabilă (referitor la obligația de plată a TVA).

Pentru considerente arătate, în baza art.172 și urm., art.205 și urm. din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a textelor mai sus enumerate, contestatorul solicită admiterea cererii astfel cum a fost formulată și pe cale de consecință să se dispună anularea deciziei de impunere nr. X/23.07.2014, a raportului de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, precum și a tuturor documentelor ce au stat la baza emiterii acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/23.07.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, s-a stabilit suma totală de X lei reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

Conform listei nominale a beneficiarilor de venit (anexa nr.1), emisă de A.J.F.P. Timiș, ca urmare a declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), depusă de către notarii publici, s-a efectuat un control inopinat, pentru stabilirea stării de fapt fiscale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal de către persoana fizică X, CNP X, cu domiciliul în X, str. X, nr.X, jud.X.

Prin procesul verbal nr.X/23.06.2014, s-a constatat că dl. X a desfășurat activități economice și a obținut venituri cu caracter de continuitate din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusă efectuarea unei inspecții fiscale parțiale pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată.

Obiectivul inspecției fiscale: verificarea respectării prevederilor legale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Perioada supusă verificării: 01.01.2009 - 31.12.2013.

Stabilirea calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA

La solicitarea organelor de inspecție fiscală dl. X a prezentat în totalitate contractele de vânzare-cumpărare privind transferul dreptului de proprietate asupra imobilelor, efectuate în perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

În baza contractelor de vânzare - cumpărare prezentate de contribuabil la solicitarea organelor de inspecție fiscală s-a întocmit situația privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2009 - 31.12.2013 (anexa nr.2).

Din confruntarea datelor înscrise în Lista nominală beneficiara de venit, conform declarației 208 pentru dl. X cu contractele prezentate de contribuabil, organul de inspecție fiscală a constatat că operațiunile efectuate de dl. X în calitate de vânzător, reprezintă tranzacții imobiliare, reprezentând vânzări de teren constând din vie, fânețe, teren arabil intravilan, curți construcții intravilan și terenuri arabile extravilan în calitate de proprietar unic.

Conform situației listate din programul DECTERIMOB s-a constatat faptul că persoana fizică X în calitate de proprietar unic a efectuat un număr de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

În urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare privind imobilele tranzacționate, organele de inspecție fiscală au constatat că, dl. X realizează de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate și dobândește astfel calitatea de persoană impozabilă, conform următoarelor prevederi legale:

- art. 127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "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".

- art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

- titlul VI, pct.3 alin.(1) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "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.

- art. 128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Se consideră a fi locul livrării de bunuri: ... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate."

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând vânzare de curți construcții intravilan sunt impozabile în România, încadrându-se în prevederile art. 126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

Din documentele verificate de către echipa de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

În anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dl. X în calitate de proprietar unic a încheiat 10 (zece) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 1 (unu) contract reprezintă vânzare vie, 1 (unu) contract reprezintă vânzare teren arabil intravilan, respectiv fânețe și 8 (opt) contracte reprezintă vânzare curți construcții intravilan (terenuri construibile).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că terenul constând în vie vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/24.04.2009, respectiv terenul arabil intravilan și fânețe vândute prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/24.04.2009 nu sunt operațiuni taxabile, dar valoarea acestora se ia în calcul la plafonul de scutire, conform prevederilor art. 152 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal: "Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din ... operațiunile scutite cu drept de deducere și cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activităților principale."

Organele de inspecție fiscală au constatat că, după tranzacția efectuată în data de 15.05.2009 reprezentând vânzare curți construcții intravilan, contribuabilul verificat a realizat o cifra de afaceri de X lei, superioară plafonului de scutire stabilit de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152, alin.(1) și anume 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării, respectiv 119.000 lei.

În această situație, persoana fizică X avea obligația să solicite înregistrarea ca

plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art. 153 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2009: "Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b) și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon".

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2009 contribuabilul realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de terenuri construibile (curți construcții intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal: "livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

Organele de inspecție fiscală consemnează că aspectele menționate mai sus sunt reglementate de următoarele prevederi legale:

- art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: " Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)";

- art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153";

- titlul VI, pct.62 alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: " în sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

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

- art.152 alin.(2) din Legea nr. 571 /2003 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 prestațiilor 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, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale."

- art.152 alin.(7) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal: "Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

- art.153 alin.(1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal: " Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

- art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

În ceea ce privește *verificarea deconturilor de taxa pe valoarea adăugată*, organele de inspecție fiscală consemnează că, în urma verificării efectuate, s-a constatat că dl. X nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal, potrivit art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu a întocmit și nu a depus decontul de taxa pe valoarea adăugată prevăzut la art.156² alin.(1) al aceleiași legi, în perioada 01.01.2009-31.12.2013.

Stabilirea bazei de impozitare și calculul taxei pe valoarea adăugată, cu prezentarea motivului de fapt și a temeiului de drept

În anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dl. X au încheiat 10 (zece) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, după a treia tranzacție efectuată, respectiv în data de 15.05.2009 reprezentând vânzare curți construcții intravilan, contribuabilul verificat a realizat o cifră de afaceri de X lei, superioară plafonului de scutire stabilit de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 alin.(1) și anume 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării, respectiv 119.000 lei.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, în anul 2009, după depășirea plafonului de scutire de TVA, contribuabilul realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de construcții noi (curți construcții intravilan) pentru care nu se aplică

scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, s-a constatat că în anul 2009 contribuabilul a încheiat 10 (zece) contracte de vânzare/cumpărare, din care 8 (opt) sunt operațiuni impozabile, respectiv livrări de terenuri construibile (curți construcții intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

În anii 2010, 2011 și 2012 persoana fizică X nu a efectuat tranzacții imobiliare.

În anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X a încheiat 1 (unu) contract de vânzare/cumpărare în valoare de X lei, reprezentând vânzare teren arabil extravilan (teren neconstruibil).

În consecință, organele de inspecție fiscală constată că tranzacția cu terenul neconstruibil (arabil extravilan) efectuată în anul 2013 este scutită de taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, dl. X a efectuat un număr de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare, având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009, având în vedere faptul că cifra de afaceri depășește plafonul de scutire TVA.

Deoarece în contractele de vânzare/cumpărare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către dl. X, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada când nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 01.07.2009 - 31.12.2013.

În perioada 01.07.2009 - 31.12.2013 dl. X a efectuat un număr de 5 (cinci) tranzacții reprezentând vânzări terenuri construibile (curți construcții intravilan), operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în valoare totală de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, conform următoarelor prevederi legale:

- art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

... pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

- art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduce."

- decizia nr.2/12.04.2011: " În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;".

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează că, locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Se consideră a fi locul livrării de bunuri :... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate."

Pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv la data încheierii contractului de vânzare - cumpărare așa cum prevede art.134¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă totală de X lei, stabilindu-se o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei. Modul de determinare a TVA-ului este prezentat în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru anul 2009 perioada fiscală este trimestrul calendaristic, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Calculul de obligații fiscale accesorii

Pentru diferența de TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei, de la data de 27.10.2009 până la data de 14.07.2014.

De asemenea, au fost calculate penalități de întârziere în cotă de 15% pentru obligații fiscale principale nestinse (X lei) conform art 120¹ din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei, deoarece de la data de 01.07.2010 până la data de 14.07.2014 s-au scurs X de zile. Situația în detaliu este prezentată în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

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

Referitor la suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, constând în vânzarea unor bunuri imobile (terenuri construibile), în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 01.01.2009 - 31.12.2013

În fapt, în urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare privind bunurile imobile tranzacționate de persoana fizică X, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul verificat realizează de o manieră independentă activități economice

constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal, care nu au fost folosite pentru scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă, conform prevederilor art.127 alin.(1), alin.(2), art. 128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, titlul VI, pct.3 alin.(1) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând vânzare de curți construcții intravilan este impozabilă în România, încadrându-se în prevederile art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil fiind în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit. c) din același act normativ.

Astfel, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, în anul 2009, s-a constatat faptul că dl. X a încheiat 10 (zece) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 1 (unu) contract reprezintă vânzare vie, 1 (unu) contract reprezintă vânzare teren arabil intravilan, respectiv fânețe și 8 (opt) contracte reprezintă vânzare curți construcții intravilan (terenuri construibile).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că terenul constând în vie vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/24.04.2009, respectiv terenul arabil intravilan și fânețe vândute prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/24.04.2009 nu sunt operațiuni taxabile, dar valoarea acestora se ia în calcul la plafonul de scutire, conform prevederilor art. 152 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

După a treia tranzacție efectuată, respectiv în data de 15.05.2009 reprezentând vânzare curți construcții intravilan, contribuabilul verificat a realizat o cifră de afaceri de X lei, superioară plafonului de scutire stabilit de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal - art.152 alin.(1), și anume 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării, respectiv 119.000 lei.

În această situație, persoana fizică X avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art. 153 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2009.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, în anul 2009, după depășirea plafonului de scutire de TVA, contribuabilul realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de construcții noi (curți construcții intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, s-a constatat că în anul 2009 contribuabilul a încheiat 10 (zece) contracte de vânzare/cumpărare, din care 8 (opt) sunt operațiuni impozabile, respectiv livrări de terenuri construibile (curți construcții intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

În anii 2010, 2011 și 2012 persoana fizică X nu a efectuat tranzacții imobiliare.

În anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X a încheiat 1 (unu) contract de vânzare/cumpărare în valoare de X lei, reprezentând vânzare teren arabil extravilan (teren neconstruibil).

Astfel, organele de inspecție fiscală constată că tranzacția cu terenul neconstruibil (arabil extravilan) efectuată în anul 2013 este scutită de taxa pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală consemnează că dl. X a efectuat un număr de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare, având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009, având în vedere faptul că cifra de afaceri depășește plafonul de scutire TVA.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada când nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 01.07.2009 - 31.12.2013, potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.62 alin. (2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În perioada 01.07.2009 - 31.12.2013 dl. X a efectuat un număr de 5 (cinci) tranzacții reprezentând vânzări terenuri construibile (curți construcții intravilan), operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în valoare totală de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, potrivit art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, decizia nr.2/12.04.2011 a Comisiei Centrale Fiscale privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Organele de inspecție fiscală consemnează că pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv la data încheierii contractului de vânzare – cumpărare, așa cum prevede art.134¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă totală de X lei, stabilindu-se taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei.

Pentru diferența de TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei, de la data de 27.10.2009 până la data de 14.07.2014.

De asemenea, au fost calculate penalități de întârziere în cotă de 15% pentru obligații fiscale principale nestinse (X lei) conform art 120¹ din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei, deoarece de la data de 01.07.2010 până la data de 14.07.2014 s-au scurs X de zile.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru anul 2009 perioada fiscală este trimestrul calendaristic, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ Art.126

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

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

- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare per a contrario, o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care „desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „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.”

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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. [...] ”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 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 implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

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

Art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor 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, cu excepția următoarelor:

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

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

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea

adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

De asemenea, art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada verificată) prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
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 utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”;

Astfel, se reține că vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.137

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

- a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul de lege enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Potrivit prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (cu aplicabilitate în anul 2009):

“ART. 140

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

Iar, pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA:

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei în vigoare la data la care intervine faptul generator, respectiv prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Prin Decizia nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

“În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA; [...]"

În speță, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, se reține că în perioada verificată, persoana fizică X a realizat de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Conform consemnărilor din Raportului de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, se reține că, în perioada 2009 - 2013, persoana fizică X a efectuat un număr de 11(unsprezece) tranzacții imobiliare, după cum urmează:

1. În anul 2009 a încheiat 10 (zece) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care: 1 (unu) contract reprezintă vânzare vie, 1 (unu) contract reprezintă vânzare teren arabil intravilan, respectiv fânețe și 8 (opt) contracte reprezintă vânzare curți construcții intravilan (terenuri construibile).

Totodată, se reține mențiunea organelor de inspecție fiscală, referitoare la faptul că terenul constând în vie vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/24.04.2009, respectiv terenul arabil intravilan și fânețe vândute prin contractul de vânzare-cumpărare nr.X/24.04.2009 nu sunt operațiuni taxabile, dar valoarea acestora se ia în calcul la plafonul de scutire, conform prevederilor art. 152 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

După a treia tranzacție efectuată, respectiv în data de 15.05.2009 reprezentând vânzare curți construcții intravilan, persoana fizică X a realizat o cifră de afaceri de X lei, superioară plafonului de scutire stabilit de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării, respectiv 119.000 lei.

În această situație, persoana fizică X avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data

constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art. 153 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2009.

De asemenea, se reține că, în anul 2009 după depășirea plafonului de scutire de TVA, contribuabilul realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de construcții noi (curți construcții intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

2. În anii 2010, 2011 și 2012 persoana fizică X nu a efectuat tranzacții imobiliare.

3. În anul 2013, persoana fizică X a încheiat 1 (unu) contract de vânzare/cumpărare în valoare de X lei, reprezentând vânzare teren arabil extravilan (teren neconstruibil).

Organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacția cu terenul neconstruibil (arabil extravilan) efectuată în anul 2013 este scutită de taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține că, întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada când nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 01.07.2009 - 31.12.2013.

În perioada 01.07.2009 - 31.12.2013 dl. X a efectuat un număr de 5 (cinci) tranzacții reprezentând vânzări terenuri construibile (curți construcții intravilan), operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în valoare totală de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%,

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă totală de X lei.

Față de susținerile contestatorului, se rețin următoarele:

Motivația contestatorului precum că „... la momentul înstrăinării bunurilor, respectiv în anul 2009, nu era clarificat cine și de când trebuia să devină persoană impozabilă (referitor la obligația de plată aTVA)”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederea că orice activitate economică este supusă taxării există în legislația românească încă de la implementarea TVA.

Practic, încă de la 1 iunie 2002, data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligația să plătească TVA.

Totodată, legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ din anul 2002, în ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile. Încă din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA, deoarece până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. În ce privește vânzarea ocazională de bunuri personale, acestea nu erau în sfera de TVA, la fel ca și în prezent. Legislația de la data aderării nu a adus nou decât acea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi și pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate, respectiv ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoană impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

În ceea ce privește definirea noțiunilor de activitate economică și persoane impozabile, în cuprinsul normelor date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regăsesc în plus față de reglementările existente și elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operațiunilor privind tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor imobile, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

De altfel, repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare determină caracterul de continuitate obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Or, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada verificată, persoana fizică a realizat un număr de 11 (unsprezece) tranzacții imobiliare, reprezentând vânzări de teren constând din vie, fânețe, teren arabil intravilan, curți construcții intravilan și terenuri arabile extravilan, fapt necontestat de aceasta, ceea ce conduce la concluzia că operațiunile realizate nu sunt ocazionale, intenția sa de a desfășura activități economice în scopul obținerii de venituri fiind evidentă.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia „... în speță bunurile au fost înstrăinate nu de o manieră independentă, ci fortuit și fără a dobândi vreun câștig între prețul de achiziție și cel de vânzare”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, câtă vreme statul a fost prejudiciat prin neînregistrarea sa în scopuri de TVA, respectiv necolectarea TVA aferentă veniturilor cu caracter de continuitate realizate de contribuabil aferentă tranzacțiilor imobiliare, în cauză. De altfel, prin neînregistrarea în scopuri de TVA, contribuabilul nu a achitat taxa pe valoarea adăugată datorată, în conformitate cu prevederile legale enunțate.

Mai mult, prin susținerea faptului că „nu a dedus TVA la cumpărarea bunurilor respective, motiv pentru care consideră că neexistând o valoare adăugată, între momentul achiziției și momentul înstrăinării, nu îi incumbă obligația de plată a unei taxe pe valoarea adăugată”, conduce la concluzia că, contestatorul dă o interpretare diferită prevederilor legale, în fapt pentru perioada în discuție acesta nu avea dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate, nefiind înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.

Se reține astfel că, argumentele contestatorului nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/23.07.2014.

Având în vedere cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de **X lei** aferentă veniturilor realizate din tranzacții imobiliare reprezentând vânzări terenuri construibile (curți construcții intravilan), motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă totală de X lei compusă din suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/23.07.2014, contestată, se reține că, stabilirea de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatorului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a reținut în sarcina contestatorului taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de **X lei** din care: suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/23.07.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/14.07.2014, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,