

D E C I Z I E nr. 500/10.11.2011

privind solutionarea contestatiei formulate de dna

I. Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari de intirziere = lei
- penalitati de intirziere = lei.

Considera ca actele administrativ-fiscale atacate sunt nelegale si netemeinice, intrucat nu are calitatea de persoana impozabila potrivit dispozitiilor Codului Fiscal, nu ii revine obligatia inregistrarii in scopuri de TVA si prin urmare nu poate fi obligata sa plateasca TVA pentru tranzactiile efectuate si nu poate fi obligata sa plateasca majorari si penalitati de intarziere.

Art. 127 alin. 1 din Codul Fiscal precizeaza ca: *“Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la art. 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acelei activitati”*

In alin. 2 se prevede ca *„In sensul prezentului titlu activitatile economice care cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora”*

Din analiza textului de lege rezulta ca acesta se refera la 3 categorii de activitati: activitatea producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii.

Vanzarea de terenuri-imobile, cu sau fara constructii efectuata de o persoana fizica nu se incadreaza in nici una dintre categoriile mai sus mentionate, nefiind expres trecuta in text.

Operatiunile constand in livrari de bunuri imobile constructii noi, privite ca operatiuni impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei (art. 126 si 128 Codul fiscal) sunt indisolubil legate de calitatea de »persoana impozabila» in sensul TVA - a vanzatorului - acest din urma aspect trebuind a fi decelat cu prioritate.

O operatiune impozabila (livrarea de bunuri sau prestarea de servicii in cadrul activitatii economice) trebuie realizata necesarmente de o persoana impozabila (art. 126 alin. 1 lit. c si d din Codul fiscal). Nu orice persoana fizica care actioneaza in mod particular, este susceptibila de o astfel de calificare ci doar aceea apta sa desfasoare o activitate economica (art. 125¹ alin. 1 pct. 18 Codul fiscal). In absenta indeplinirii acestei conditii persoana in cauza reprezentind o "persoana neimpozabila" (art. 125¹ alin. 1 pct. 20 Codul fiscal).

Din analiza corelata a dispozitiilor art. 127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal rezulta pe de o parte ca aceasta calitate este definita prin **prisma activitatilor economice desfasurate** (indiferent de scopul sau rezultatul acestora) iar pe de alta parte aceste activitati delimiteaza sfera **subiectelor pasive de drept fiscal vizate**, restransa la categoriile de entitati profesionale care actioneaza de o maniera independenta: producatori, comercianti, prestatori de servicii, agricultori si liber profestonisti.

Drept concluzie, tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice non profesionisti au natura unor operatiuni neimpozabile sub aspectul TVA si nu atrag calitatea de persoana impozabila.

Considera ca nu se incadreaza in nici una dintre categoriile mai sus mentionate si nu poate avea calitatea de persoana impozabila, in intelesul art. 127 Cod Fiscal si fata de dispozitiile Codului Comercial nu a efectuat fapte de comert.

Pentru a fi comerciant, pentru a obtine venituri de natura comerciala si pentru a desfasura o activitate economica supusa TVA, o persoana fizica trebuie sa indeplineasca mai multe conditii in mod cumulativ, respectiv sa indeplineasca una sau mai multe fapte de comert dintre cele prevazute de art. 3 din codul comercial, sa indeplineasca acte in nume propriu, sa le indeplineasca cu titlu profesional (nu personal).

Contractele de vanzare-cumparare avand ca obiect imobile sunt contracte civile, nicidecum contracte comerciale, vanzarea imobiliara avand natura civila. Articolul 3 punctul 1 si 2 din Codul Comercial se refera numai la bunurile mobile, per a contrario, legiuitorul nu considera ca operatiunile imobiliare sunt comerciale, CI SUNT CIVILE.

La data de 01.01.2010, odata cu intrarea in vigoare a OUG nr. 109/07.10.2009 (de modificare a Codului fiscal) care nu se poate aplica

retroactiv, prin art. 98 din aceasta ordonanta de urgenta dupa alin. (2) al art. 127 se introduce un nou alineat (2) cu urmatorul cuprins: "*Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicate prin norme*". Aceasta noua reglementare legislativa pune sub semnul intrebării prevederile normelor metodologice adoptate prin hotarare de guvern si pana la acest moment prin care s-au stabilit situatiile in care persoanele fizice devin persoane impozabile in cazul livrării de bunuri imobile.

Anul 2007

Organele fiscale au considerat ca odata cu **tranzactia efectuata in data de 06.07.2007 (contract de vanzare cumparare autentificat cu nr. a depasit** plafonul de 35.000 Euro si prin urmare trebuia sa se inregistreze in scop de TVA si sa plateasca TVA pe aceasta tranzactie.

Pina in anul **2008 NU a existat o dispozitie legala fiscala care sa dispuna ca PERSOANA FIZICA sa fie platitoare de TVA in cazul activitatii de vanzare-cumparare de imobile**, deoarece asemenea activitate nu este prevazuta ca act de comert in Codul Comercial, aceste operatiuni fiind esentialmente de drept civil.

Petenta invoca punctul de vedere oficial exprimat la data de 10.08.2006 de catre Domnul Sebastian Bodu, fostul presedinte ANAF, care a precizat ca »vanzarea-cumpararea de imobile efectuate de persoane fizice este esentialmente de natura civila, nu comerciala, ca este necesar sa se modifice Codul Comercial (Ziarul ziua nr. 3699).

Operatiunile pentru care persoana fizica devine platitoare de TVA pentru terenuri construibile dintr-o activitate cu caracter de continuitate devin aplicabile, **conform OUG nr. 106/2007 numai incepand cu 01.01.2008** deoarece art. 1 din Codul Civil statueaza ca legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactiva.

Totodata, desi OUG nr. 106/2007 intra in vigoare la data de 01.01.2008, **normele de aplicare si-au facut aparitia abia la data de 15.07.2008.** Pana la aceasta data NU exista un cadru normativ care sa permita persoanelor fizice

care ar depasi anual o suma de lei din vanzarea imobilelor sa se inregistreze ca platitor de TVA.

Ca urmare a acestor aspecte, stabilind retroactiv obligatia de plata a TVA, organele fiscale incalca prevederile Constitutiei Romaniei potrivit carora legea dispune numai pentru viitor.

Dovada a faptului ca in anul 2007 nu exista posibilitatea platii TVA-ului de catre o persoana fizica, nu exista posibilitatea inregistrarii unei persoane fizice ca persoana impozabila, reiese din faptul ca pana in anul 2008 nu a existat un cadru normativ care sa permita unei persoane fizice neautorizate sa se inregistreze ca platitor de TVA, autoritatile fiscale nedetinand nici o baza logistica sau tehnica pentru a inregistra persoanele fizice ca platitori de TVA.

Atat timp cat nu a existat cadrul legal pentru plata TVA-ului de catre o persoana fizica, considera ca nu poate fi obligata la plata TVA-ului aferent tranzactiilor din anul 2007 si nu are obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2007, *cum in mod eronat a stabilit organul fiscal.*

Drept concluzie. atat timp cat in anul 2007 nu exista nici o posibilitate tehnica de inregistrare a persoanelor fizice ca platitoare de TVA, **considera ca nu i se poate impune obligatia de plata a TVA-ului pentru tranzactiile efectuate in acest an** (contract de vanzare cumparare autentificat cu nr. , contract de vanzare cumparare autentificat cu nr, contract de vanzare cumparare autentificat cu nr. .

Avand in vedere faptul ca prevederile legale nu se pot aplica retroactiv, nu trebuia sa colecteze TVA aferent acestor operatiuni si nu trebuia sa vireze la bugetul de stata TVA de plata, motiv pentru care solicita anulara Deciziei de impunere si a Raportului de Inspectie fiscala cu privire la aceste aspecte.

Anul 2008

Cu privire la tranzactiile efectuate in anul 2008, prin contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. petenta a instrainat **un TEREN ARABIL EXTRAVILAN care nu se incadreaza in exceptiile prevazute de art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul Fiscal (constructii noi si terenuri construibile).**

Conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal: "(2) *Urmatoarele operatiuni*

sunt, de asemenea, scutite de taxa: f) livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricaror altor terenuri. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, de parti de constructii noi sau de terenuri construibile",

Prin urmare vanzarea unui teren arabil este scutita de plata taxei pe valoare adaugata fara drept de deducere conform art 141 alin.2 lit. f din Codul Fiscal.

In acest sens, arata ca in baza contractului de vanzare-cumparare nr. 588 din data de 08 iunie 2007 a cumparat un teren arabil extravilan situat in in suprafata de mp, incriș in CF nr. , numar cadastral. La data cumpararii, vanzatoarea a indus-o in eroare, sustinand ca exista PUZ, **insa acest PUZ nu a fost obtinut, terenul cumparat in suprafata de mp ramanad cu destinatia de „arabil in extravilan”.**

Ulterior cumpararii acestui teren, a decis sa il vinda, intrucat nu se putea obtine PUZ. Datorita faptului ca acesta era un tot unitar, indiviz, neseplat, **cu un singur numar cadastral si datorita faptului ca nu era obtinut PUZ, nu era scos din circuitul agricol,** in data de 17.02.2008 a decis vanzarea unui procent de 10,95 % din terenul arabil extravilan incriș in CF nr. .

Asa cum se poate observa din continutul contractului de vanzare cumparare, terenul arabil vandut nu era parcelat, dezmembrat, figurand in continuare ca in Registrul Agricol.

Organul fiscal, in stabilirea obligatiei de plata a TVA pentru aceasta operatiune, motiveaza: "*la data tranzactionarii putea avea calitatea de teren construibil neamenajat*". Considera ca **relevantă** in stabilirea obligatiei de plata a taxei este natura juridica a terenului la data vanzarii si nu ipoteza/ posibilitatea ca acest teren sa devina in viitor teren construibil neamenajat.

Sustinerile organului fiscal, parerile ipotetice, fara nici un temei legal nu pot constitui temei pentru obligarea petentei la plata de TVA.

In cuprinsul contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. se mentioneaza natura juridica a terenului vandut: TEREN ARABIL EXTRAVILAN. PUZ-ul pentru imobilul instrainat de catre petenta la data de 17.02.2008 a fost aprobat ULTERIOR INSTRAINARII respectiv la data de 17.11.2008. Considera asadar ca nu se poate considera ca si la data vanzarii (adica anterior aprobarii PUZ-ului), imobilul vandut avea calitatea de teren construibil.

Terenul vandut nu era parcelat, dezmembrat, era in indiviziune. Terenul a fost dezmembrat prin Actul de Dezmembrare autentificat cu nr. .

Terenul vandut nu era construibil la data semnarii contractului de vanzare-cumparare, intrucat nu era scos din circuitul agricol. Scoaterea din circuitul agricol s-a solicitat de catre SC SRL, proprietar abia in data de 22.01.2009 cu *mult timp dupa data semnarii contractului de vanzare-cumparare.*

Dezmembrarea terenului si iesirea din indiviziune nu a fost realizata de catre petenta in temeiul contractului de vanzare-cumparare.

Urmatoarele tranzactii din anul 2008 avand ca obiect acelasi teren arabil extravilan, inregistrat in CF nr, (fiind instrainate doar alte cote parti din teren) cu aceeasi destinatie si natura juridica, au fost considerate operatiuni scutite de plata TVA in temeiul art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal si prima operatiune avand ca obiect vanzarea unei cote parti din acelasi teren arabil extravilan, SA FIE TRATATE DIFERIT, SA AIBA DOUA REGIMURI FISCALE DIFERITE, in conditiile in care toate tranzactiile au ca obiect un teren arabil extravilan, nefiind construibil, intrucat nu exista PUZ aprobat, nefiind scos din circuitul agricol, neparcelat.

Considera ca nu este fondata sustinerea organului fiscal cu privire la faptul ca este „de notorietate ca un teren pe care nu se poate construi si care se foloseste in alt scop decat cel construibil are o valoare mult mai mica” intrucat partile contractante sunt libere sa stabileasca pretul de comun acord, **avand in vedere principiul libertatii de vointa ce guverneaza raporturile civile si prevederile art. 969 Cod Civil.**

Drept concluzie, avand in vedere ca toate contractele de vanzare-cumparare incheiate in anul 2008 au ca si obiect terenuri arabile, SCUTITE DE PLATA TVA potrivit art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal, motiv pentru care nu datoreaza TVA pentru aceste operatiuni.

Anul 2009

In anul 2009, a incheiat 2 (doua) tranzactii:

1. Contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. - avand ca si obiect curti constructii instrainate la pretul de Euro;

2. Contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. - avand ca si obiect teren arabil extravilan instrainat la pretul de Euro- SCUTITA DE LA PLATA TVA-ului conform art 141 alin.2 lit. f din Codul Fiscal.

Considera ca nici pentru aceste tranzactii nu avea obligatia sa se inregistreze la organul fiscal si sa achite TVA pentru urmatoarele motive: art. 152. Codul Fiscal prevede: - "*(1) Persoana impozabila stabilita in Romania conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a carei cifra de afaceri ANUALA, declarata sau realizata este inferioara plafonului de 35,000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie, poate aplica scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B).*"

Prin urmare, daca persoana fizica, in cursul unui an calendaristic realizeaza o cifra de afaceri inferioara plafonului de 35.000 Euro, nu este obligata sa se inregistreze ca platitor de TVA.

In anul 2009, a realizat o cifra de afaceri de Euro (tranzactia 1 = Euro + tranzactia 2 (scutita de plata Tva Euro) deci inferioara plafonului de 35.000 Euro. Nu trebuia sa se inregistreze ca si platitoare de TVA si nu este persoana impozabila conform art. 127 pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

A doua tranzactie incheiata in anul 2009 este scutita de taxa conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul Fiscal, iar petenta nu are obligatia de a se inregistra in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul Fiscal.

Doar daca prima livrare cumulata cu cea de a doua livrare depasea plafonul de scutire prevazut de art. 152 din Codul Fiscal atunci trebuia sa se inregistreze ca platitoare de TVA.

Anul 2010

Prima tranzactie efectuata in anul 2010, respectiv contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. are ca si obiect **vanzarea unei LOCUINTE PERSONALE**, care **NU intra in sfera TVA**.

In conformitate cu art. 127 pct. 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, persoanele fizice NU se considera ca realizeaza o activitate

economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri folosite de acestea in scopuri personale. In categoria bunurilor utilizate in scopuri personale se includ constructiile si terenul aferent acestora, care au fost utilizate in scop de locuinta, orice alte bunuri utilizate in scop personal de persoana fizica.

Prin urmare, obiectul contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. fiind locuinta personala, operatiunea de vanzare nu intra in calculul plafonului de TVA, nu se tine cont de aceasta operatiune in momentul stabilirii calitatii de persoana impozabila sau in momentul stabilirii caracterului de continuitate.

A folosit imobilul instrainat prin contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. in vederea satisfacerii nevoii de locuit, fapt care poate fi dovedit cu martori.

A folosit timp de 3 ani acest imobil drept locuinta personala.

Nu intelege motivele pentru care organul fiscal a considerat ca acest imobil nu a fost folosit in scop personal, in conditiile in care a locuit in acest imobil, a incheiat contracte cu furnizorii de utilitati.

Legea nu excepteaza de la plata TVA doar imobilul unde persoana fizica isi are domiciliul, ci **toate imobilele care au fost folosite in scop personal.**

Potrivit art. 127 pct. 2 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, *in categoria bunurilor utilizate in scopuri personale se includ constructiile si terenul aferent acestora, proprietate personala a persoanelor fizice, care au fost utilizate in scop de locuinta, inclusiv casele de vacanta, orice alte bunuri utilizate in scop personal de persoana fizica.*

Conform aticolului mai sus citat, nu doar imobilul unde persoana fizica isi are domiciliul sau resedinta poate fi considerat ca fiind locuinta personala, ci orice alt imobil care a fost utilizat in scop de locuinta. Petenta a locuit efectiv in imobilul care a facut obiectul contractului de vanzare-cumparare autentificat cu nr. fapt care poate fi dovedit cu martori si inscrisuri si drept urmare acel imobil nu intra in sfera de aplicare a TVA.

Locuinta instrainata nu este o constructie noua, si prin urmare nu intra in sfera TVA.

Potrivitt art. 141 alin. 2, lit. f), pct. 3 si 4: "*livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data*

de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;"

A achizitionat locuinta inscrisa in CF nr. in data de 24.10.2007 prin contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. si a instrainat-o in data de 29.04.2010. Prin urmare, pentru a fi considerata constructie noua potrivit prevederilor Codului Fiscal, locuinta trebuia sa fie instrainata cel mai tarziu pana la sfarsitul anului 2008 (anul urmator anului primei locuiri - 2007).

Drept concluzie, locuinta instrainata prin contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. intra in sfera de aplicare a TVA pentru urmatoarele doua motive:

1. Este o locuinta personala, fiind utilizata in vederea satisfacerii nevoii de locuit;
2. Nu este o constructie noua, astfel cum aceasta este definita de prevederile Codului Fiscal.

LA CALCULUL PLAFONULUI, la stabilirea caracterului de continuitate nu intra in calcul vanzarile unor bunuri folosite in scop personal.

Pentru terenul instrainat prin Contractul de vanzare-cumparare autentificat cu nr. nu datoreaza TVA pentru urmatorul motiv: NU este indeplinit caracterul de continuitate prevazut de art. 127 alin. 2 din Codul Fiscal.

Avand in vedere ca prima tranzactie efectuata in anul 2010 (contractul de vanzare cumparare autentificat cu nr. nu intra in sfera de aplicare a TVA intrucat este o locuinta personala si o constructie veche, aceasta tranzactie nu poate fi luata in calcul la stabilirea caracterului de continuitate.

Drept concluzie, intrucat in anul 2010 a instrainat un singur imobil care intra in sfera de aplicare a TVA, (caracter ocazional) pentru aceasta operatiune nu datoreaza TVA intrucat nu este indeplinit caracterul de continuitate. Toate celelalte operatiuni din anul 2010 nu pot fi luate in calcul la stabilirea caracterului de continuitate deoarece NU intra in sfera de aplicare a TVA, fiind vorba despre imobile scutite de la plata taxei.

Avand in vedere aspectele de mai sus, considera ca organele fiscale in mod gresit si nelegal au stabilit in sarcina sa obligatia de plata a TVA pentru unele operatiuni realizate in perioada 2007-2010 si prin urmare solicita anularea atat a Deciziei de impunere nr. din data de 24.06.2011, cat si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. din data de 27.06.2011, ca fiind **nelegale si netemeinice**.

Organul fiscal a mentionat cu rea-credinta in raportul de inspectie fiscala ca *„d-na nu face dovada cu documente ca bunurile tranzactionate au fost utilizate in scopuri personale”* insa omite sa mentioneze ca nu i s-au cerut aceste documente, la fel cum nu i s-a cerut prezentarea PUZ-ULUI pentru tranzactiile din 2008, ce au avut ca obiect exclusiv „teren arabil extravilan”.

Conform art. 12 din Codul de Procedura Fiscala, organul fiscal trebuia sa dea dovada de buna-credinta, intrucat: "**Relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizarii cerintelor legii.**" Organul abilitat trebuia sa aiba **un rol activ** si sa examineze starea de fapt in mod obiectiv, in conformitate cu prevederile art. 7 din Codul de Procedura Fiscala in care se mentioneaza in mod expres: "Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea concreta a situatiei fiscale** a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz."

Organul fiscal **avea obligatia** de a indruma contribuabilii si avea obligatia sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei contribuabilului.

Organul fiscal **nu a analizat starea de fapt** existenta in speta, nu a tinut cont ca societatea a achitat la scadenta obligatia fiscala, incalcand in acest sens, in mod evident prevederile art. 6 din Codul de Procedura fiscala in care se mentioneaza ca : " Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, **relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege**, intemeiata pe **constatari complete** asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

Majorarile si penalitatile de intarziere au fost calculate de organul fiscal in mod abuziv.

Avand in vedere ca nu avea obligatia sa achite TVA, nu trebuia sa achite nici majorari si penalitati de intarziere, care au fost stabilite in mod nelegal si abuziv.

Considera ca organul fiscal a calculat **in mod abuziv si nelegal** majorari de intarziere aplicate la **un debit inexistent** pana in prezent.

Invoca in acest sens, prevederile **art. 119 Cod Procedura Fiscala** care reglementeaza modalitatea de instituire a majorarilor de intarziere: **„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”**

Pe cale de consecinta organul fiscal abilitat nu putea solicita majorari de intarziere la obligatii inexistente.

II. Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organul de inspectie fiscala a facut urmatoarele constatari :

1. Stabilirea calitatii de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA:

Urmare adresei emise de catre ANAF - Directia generala legislatie si proceduri fiscale sub nr. 9, inregistrata la DGFP cu nr. si la SAF-AIF cu nr. si a adresei ANAF nr. , inregistrata la DGFP Timis cu nr. si la SAF-AIF cu nr. , s-a solicitat si s-a primit de la A.F.P. , lista nominala a beneficiarului de venit, conform Declaratiei informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de catre notarii publici in perioada 2005-2010.

La solicitarea organelor fiscale doamna a prezentat contractele de vanzare/cumparare autentificate de catre notarii publici si declarate de acestia prin Declaratia informativa privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, in perioada 2005-2010. Pe baza contractelor de vanzare/cumparare prezentate de catre contribuabil, s-a intocmit situatia privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2006-31.12.2010 .

In vederea stabilirii calitatii de persoana impozabila platitoare de taxa pe valoarea adaugata, persoana fizica trebuie sa intruneasca urmatoarele conditii:

- potrivit Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare art. 126, alin. (1) prevede ca *"in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

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 in Romania;

c)livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 a/in. (1);

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

a) Astfel, conform art. 126, alin. 1, lit. a) coroborat cu art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, petenta a efectuat livrari de bunuri cu plata. Prin livrare de bunuri se intelege, potrivit art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia. La alin. (2), al aceluiasi articol se specifica faptul ca prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

b)Conform art. 132 alin. 1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 locul livarii pentru bunurile imobile tranzactionate de dna este in Romania, respectiv acolo unde se gasesc bunurile in momentul in care are loc livrarea si sunt puse la dispozitia beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate.

c)Persoana fizica realizeaza de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila asa cum este definita in art. 127, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind "orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati". Potrivit alin. (2), al aceluiasi articol, "activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

d)Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice conform pct. 2 din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile pana la data de 31.12.2006 "Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."

Conform prevederilor pct. 3, alin. (1) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare valabile de la data de 01.01.2007 "In sensul art. 127

alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale , nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."

Din documentele prezentate petenta nu face dovada cu documente ca bunurile imobile tranzactionate (cele tranzactii constructii si terenuri) tranzactionate in perioada 2006- 2010 au fost utilizate in scopuri personale iar din numarul tranzactiilor efectuate respectiv mai mult de una pe an rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute.

In urma analizei contractelor de vanzare - cumparare, vizand tranzactiile imobiliare, puse la dispozitie, organele de control au constatat ca, in perioada 2006-2010, doamna a efectuat un numar de tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile , astfel :

1.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, teren arabil intravilan in suprafata de mp, identificat cu nr. Cadastral scris in CF.nr., valoarea de vanzare lei , dobandit prin cumparare.

2.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, teren arabil intravilan in suprafata de mp, identificat cu nr. cadastral in scris in CF nr. , valoarea de vanzare lei , dobandit prin cumparare .

3. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzare curti constructii in suprafata de mp, identificat cu nr. cadastral in scris in CF., valoare de vanzare euro, echivalentul a Ron (curs referinta BNR 3,1359 / euro), dobandit prin schimb imobiliar autentificat sub nr. de catre BNP din.

4.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr., reprezentand vanzare teren arabil extravilan in suprafata de mp in scris in CF., la valoarea de vanzare totala de euro echivalent a lei unde d-na are calitatea de mandatară a lui si.

5. Contractul de vanzare cumparare autentificat cu nr. reprezentand curti constructii intravilan in suprafata de mp identificat cu nr. cadastral Cc in scris in CF nr., valoarea de vanzare euro echivalent lei (curs de referinta BNR 3,36 lei/ euro), dobandit prin cumparare conform contractului de vanzare cumparare nr..

6. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. , reprezentand teren in suprafata de mp, grajd, cladire pentru insamintari inscrise in CF, la valoarea de vanzare totala de euro echivalent a lei unde d-na are calitatea de mandatară a lui si.

7.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, unui procent de (parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral in scris in CF nr. la valoarea de vanzare euro echivalentul in lei (curs de referinta BNR 3,71 lei), dobandit prin cumparare cu contractul nr. .

8. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, unui procent de% (parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral/ in scris in CF nr. sub , valoarea de vanzare lei, dobandit prin cumparare cu contractul nr. .

9. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, unui procent de (parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral in scris in CF nr., valoarea de vanzare ei, dobandit prin cumparare cu contractul nr. vanzarea unui procent de (parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral in scris in CF nr., valoarea de vanzare lei, dobandit prin cumparare cu contractul nr.

10.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea unui procent de (parcela) din terenul identificat cu nr. in scris in CF.nr. , valoarea de vanzare lei. -dobandit prin cumparare cu contractul nr..

11.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea unui procent de din terenul identificat cu nr. Cadastral in scris in CF nr., valoarea de vanzare lei, dobandit prin cumparare cu contractul nr..

13.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea unui procent de(parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral A in scris in CF nr. valoarea de vanzare lei, dobandit prin cumparare cu contractul nr. .

14.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea unui procent de % (parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral in scris in CF nr., valoarea de vanzare lei, dobandit prin cumparare cu contractul nr..

15.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea unui procent de % (parcela din terenul identificat cu nr. Cadastral A in scris in CF nr., valoarea de vanzare ei, dobandit prin cumparare cu contractul nr..

16.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, constind din apartament 3 camere si garaj situat in Tirnisoara, str., identificat cu nr.Cadastral in scris in CF nr. , valoarea de vanzare euro, echivalent iei (curs referinta BNR 1euro= 3,6673), dobandit prin cumparare cu contractul nr..

17.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea unui procent de % (parcela) din terenul identificat cu nr. Cadastral in scris in CF.nr., valoarea de vanzare lei, dobandit prin cumparare cu contractul nr.

18.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, curti constructii in suprafata de mp, identificat cu nr. top. in scris in CF nr., valoarea de vanzare euro, echivalent6 lei (curs de referinta BNR 4,173 lei), dobandit prin cumparare cu contractul nr..

19. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului teren arabil extravilan in suprafata de mp, identificat cu nr. Cadastral inscris in CF nr., valoarea de vanzare euro, echivalentul lei, (curs de referinta BNR 4,2928) dobandit prin cumparare cu contractul nr..

20. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, teren intravilan in suprafata de, de sub A cu locuinta unifamiliala identificat cu nr. Top inscris in CF nr.ta, valoarea de vanzare euro, echivalentul lei, (curs de referinta BNR 4,1430) dobandit prin cumparare cu contractul nr..

21. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, teren intravilan (curti constructii) in suprafata de mp, identificat cu nr. Cadastral inscris in CF nr. , valoarea de vanzare euro, echivalentul lei, (curs de referinta BNR 4,1330) dobandit prin cumparare cu contractul nr..

22. Contractul de vanzare-cumparare autentificata cu nr. reprezentand vanzarea imobilului constand in garaj , inscris in CF de vanzare euro, echivalentul lei (curs BNR de 4,2765), dobandit cu titlu de edificare nr. eliberat de Primaria. Tranzactie cu o constructie veche , imobilul a fost utilizat in scopuri personale inainte de vanzare. Operatiune scutita de TVA fara drept de deducere conform art. 141 alin. 2 lit, f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Stabilirea bazei de impozitare si calulul taxei pe valoarea adaugata cu prezentarea motivului de fapt si a temeiului de drept:

Din analiza celor prezentate la subpunctele 1) - 22) organul de control a constatat ca operatiunile realizate de d-na indeplinesc cumulativ conditiile prevazute la art. 126, alin. 1, lit. a) - d) din Legea nr. 571/2003, fiind astfel operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA.

In urma verificarii documentelor solicitate de la subpunctele 1)-22) si puse la dispozitie pana la data incheierii Raportului de inspectie, s-a constatat ca d-na a desfasurat in perioada supusa controlului, respectiv 2006 - 2010, tranzactii imobiliare cu bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul prevederilor art. 127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 , devenind astfel persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Calitatea unui teren ca fiind contruibil este definita de art. 30 din OG nr. 525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism republicata :

„(1) Parcelarea este operatiunea de divizare a unei suprafete de teren in minimum 4 loturi alaturate, in vederea realizarii de noi constructii. Pentru un

numar mai mare de 12 loturi se poate autoriza realizarea parcelarii si executarea constructiilor cu conditia adoptarii de solutii de echipare colectiva care sa respecte normele legale de igiena si de protectie a mediului.

Potrivit art. 91 din Legea nr. 18/1991 a fondului funciar, republicata cu modificarile valabile in perioada verificata "(1) Amplasarea noilor constructii de orice fel se face in intravilanul localitatilor.

2.Prin exceptie, unele constructii, care, prin natura lor, pot genera efecte poluante factorilor de mediu, pot fi amplasate in extravilan. In acest caz, amplasamentele se vor stabili pe baza de studii ecologice de impact, prealabile, avizate de organele de specialitate, privind protectia mediului inconjurator.

3.De asemenea, fac exceptie constructiile care, prin natura lor, nu se pot amplasa in intravilan, precum si adaposturile pentru animale."

In consecinta organul de control a constatat:

Dna a inceput activitatea economica in 11.12.2006 dar nu a depasit plafonul de TVA in valoare de lei in 2006. Devine persoana impozabila din punct de vedere al TVA obligata la inregistrarea in scopuri de TVA, la tranzactia din 06.07.2007 autentificata prin contractul nr. reprezentand vanzare curti constructii, cand depaseste plafonul de scutire TVA. Cu aceasta tranzactie a realizat o cifra de afaceri in suma de lei, superioara plafonului anual de scutire TVA in surna de lei prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare. Data depasirii plafonului de TVA conform art. 152 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, se considera a fi prima zi a lunii urmatoare depasirii plafonului, respectiv data de 01.08.2007.

D-na avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana in data de 10.08.2007 sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2007 si sa colecteze TVA pentru toate operatiunile taxabile efectuate dupa data de 01.09.2007.

Atit terenurilor construibile cat si constructiilor noi le sunt aplicabile dispozitiile art. 141, alin. 2, lit.f, din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica pentru livrarea (vanzarea) unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. :

"Livrarea de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite precum si a oricaror altor terenuri. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea de constructii noi, de parti de constructii noi sau de terenuri construibile. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

2.constructia inseamna orice structura fixata in sau pe pamint

3.livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia.

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incit structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei. exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii"

Intrucat d-na nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organul fiscal, prin adresa nr. , a procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului conform art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal in cazul in care o persoana este obligata sa sa inregistreze in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5) si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."

Pe intreaga perioada verificata 01.01.2006 - 31.12.2010 pentru tranzactiile cu bunuri imobile efectuate care intra in sfera de aplicare a TVA d-na Pop Angela Nicoleta nu a colectat TVA, aplicand regimul special de scutire prevazut pentru intreprinderile mici, prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contractele de vanzare cumparare nu se mentioneaza ca preturile includ TVA.

In anul fiscal 2005, persoana fizica nu a efectuat tranzactii imobiliare.

In anul fiscal 2006. persoana fizica a efectuat tranzactii imobiliare dar nu a depasit plafonul TVA, in valoare de lei,

In anul fiscal 2007.

1.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr, reprezentand vanzare curti constructii in suprafata de mp, identificat cu nr. cadastral inscris in CF , valoare de vanzare euro, echivalentul a Ron (curs referinta BNR uro), dobandit prin schimb imobiliar autentificat sub nr. de catre BNP . Cu aceasta tranzactie realizeaza o cifra de afaceri in suma de lei, superioara plafonului anual de scutire TVA in suma de lei, prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Data depasirii plafonului de TVA, conform art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003, se considera a fi prima zi a lunii urmatoare depasirii plafonului, respectiv data de 01.08.2007.

2. Contractul de vanzare cumparare autentificat cu nr. reprezentand curti constructii intravilan in suprafata de mp identificat cu nr. cadastral Cc inscris in CF nr., valoare de vanzare euro echivalent lei (curs de referinta BNR lei/euro), dobandit prin cumparare conform contractului de vanzare cumparare nr., reprezinta operatiuni taxabile pentru care nu se aplica scutirea

prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Doamna in calitate de persoana impozabila din punct de vedere al taxei nu a colectat TVA aferenta acestei operatiuni si nu a virat bugetului de stat TVA de plata corespunzatoare.

Organul de control a constatat ca livrarile efectuate in anul 2007 in valoare de lei, sunt livrari de terenuri construibile, pentru care persoana impozabila ar fi avut dreptul de deducere a TVA aferenta operatiunilor de achizitie si transformarii acestora, daca ar fi respectat prevederile legale privind aplicarea regimului special de scutire si inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Conform art. 149 alin. 1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata aferenta oricarei operatiuni legata de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri. Onorariul platit notarului pentru operatiunea de autentificare legata direct de cumpararea bunului de capital (cumpararea de bunuri imobile facandu-se numai in forma autentica conform prevederilor legale in vigoare) in suma de lei +TVA si lei cu TVA inclus in baza bonurilor fiscale nr., nr. TVA care ar fi putut fi dedusa daca contribuabilul s-ar fi inregistrat in scopuri de TVA si ar fi solicitat factura, conform prevederilor legale. Incepind cu ianuarie 2007, in legatura cu scutirile pentru operatiunile din interiorul tarii, Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la art. 141, alin. (2), lit. f), specifica urmatoarele: "*este, de asemenea, scutita de taxa livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil (orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare), daca este efectuata de o persoana impozabila care ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere.*"

Pentru tranzactiile efectuate in anii 2007 contribuabilul avea posibilitatea exercitarii dreptului de deducere aferent onorariului platit notarului public in suma de lei +TVA si lei cu TVA inclus conform bonurilor fiscale nr. nr. , nr., daca ar fi solicitat factura conform prevederilor legale.

In anul fiscal 2008.

1. Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand cote parti in procent de parcelele din imobilul teren arabil extravilan, identificat cu nr. Cadastral inscris in CF nr. , valoarea de vanzare euro echivalentul in lei (curs de referinta BNR lei), dobandit prin cumparare cu contractul nr. Acesta operatiune organul de control a considerat-o taxabila, intrucat terenul la data tranzactionarii putea avea calitatea de teren constructibil neamenajat, datorita faptului ca in contractul de vanzare cumparare vanzatoarea s-a obligat ca pe

cheltuiala sa sa parceleze terenul , sa-l scoata din circuitul agrar si sa-l taruseze, astfel rezulta ca continutul economic real al tranzactiei, respectiv faptul ca, cumparatorul a cumparat un teren constructibil neamenajat, amenajarea lui ca si constructibil cazand in sarcina vanzatorului. Acest aspect este demonstrat si de pretul de vanzare, fiind de notorietate ca un teren pe care nu se poate construi si care se foloseste in alt scop decat cel constructibil are o valoare mult mai mica. Pentru acesta operatiune persoana fizica nu a colectat TVA si nu a virat bugetului de stat suma de TVA de plata corespunzatoare.

In anul fiscal 2009.

1.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, curti constructii in suprafata de mp identificat cu nr. top. inscris in CF nr., valoarea de vanzare euro, echivalent lei(curs de referinta BNR lei), dobandit prin cumparare cu contractul nr. operatiune pentru care nu se aplica scutirea de TVA prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Pentru aceasta operatiune persoana fizica nu a colectat TVA si nu a virat bugetului de stat suma de TVA de plata corespunzatoare.

In anul fiscal 2010

1.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului teren intravilan in suprafata de mp, de sub A1 si locuinta unifamiliala P+M, identificat cu nr. inscris in CF nr. , valoarea de vanzare euro, echivalentul ei, (curs de referinta BNR 4,1430) dobandit prin cumparare cu contractul nr. . Operatiuni taxabile pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, fiind teren constructibil si constructie noua, pentru care persoana fizica nu a colectat TVA si nu a platit bugetului de stat TVA de plata corespunzatoare.

2.Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, teren intravilan (curti constructii) in suprafata de mp, identificat cu nr. Cadastral inscris in CF nr. valoarea de vanzare euro, echivalentul lei, (curs de referinta BNR 4,1380) dobandit prin cumparare cu contractul nr. . Operatiune taxabila pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, fiind teren constructibil. Pentru aceasta operatiune persoana fizica nu a colectat TVA si nu a virat bugetului de stat suma de TVA de plata corespunzatoare.

Baza impozabila totala in perioada verificata pentru operatiunile taxabile a fost stabilita conform art. 137 alin. 1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, in suma de lei, reprezentand contravaloarea livrarilor imobilelor.

TVA colectata suplimentar de organul de control a fost stabilita conform art. 140 din Legea nr. 571/2003 si conform Deciziei nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile, intrucat in contractele de vanzare partile nu au convenit nimic cu privire la TVA. TVA colectata suplimentar fiind in suma de

5. Calculul obligatiilor fiscale accesorii:

Pentru TVA colectata suplimentar aferenta anilor 2006-2010, in suma totala de lei, conform prevederilor O.G nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, art. 119 si respectiv art. 120 echipa de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de lei, de la scadenta in functie de perioada fiscala aferenta fiecarui an si pana la data de 24.06.2011.

De asemenea au fost calculate si penalitati de intarziere in suma de lei prin aplicarea cotei de 15% pentru debitul de lei care inregistreaza intarzieri la plata mai mari de 90 de zile, conform art. 120¹ din O.G nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, dna a obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniu personal si nu s-a inregistrat in termen in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari de intarziere = lei
- penalitati de intarziere = lei.

In fapt, in perioada verificata 2006-2010, petenta a efectuat un numar de 22 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobindind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati

economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

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

- art. 128 alin. 1 si alin. 2 din Codul fiscal:

(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

Din numarul tranzactiilor efectuate respectiv mai mult de 1 pe an rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petenta in perioada 2006-2010 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca “ *nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal.*”

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca bunurile care fac obiectul livrarilor verificate sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta terenuri intravilane curti-constructii pentru care contribuabilul are calitatea de proprietar.

Caracterul de continuitate este reglementat de pct. 3(4) din NM de aplicare a art. 127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si anume:

“Activitatea economica este considerata continua din momentul inceperii sale, incluzind si livrarea bunului sau partilor din bunul imobil construibil, chiar daca este un singur bun imobil” si pct. 3(5) care face urmatoarea precizare *“In cazul achizitiei de terenuri si/sau constructii de catre persoana fizica in scopul vinzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic”*.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentei deoarece din verificarea fiscala efectuata a reesit faptul ca aceasta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

Avind in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca dna este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constind in vnzarea de terenuri in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. 1 lit. a- d din Codul fiscal:

“Operatiuni impozabile

ART. 126

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

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

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

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

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca prin tranzactia efectuata la data de 06.07.2007 in baza contractului nr. in valoare de lei petenta a depasit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei prevazut de art. 152 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003.

Deoarece petenta a intreprins demersuri care intra in categoria elementelor obiective care dovedesc intentia persoanei de a desfasura activitate economica aducatoare de venit, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA inaintea efectuarii tranzactiei asa cum prevede art. 153 alin. 1 lit.a:

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA

ART. 153

(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni.....

Petenta si-a dovedit intentia sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile inainte de data de 06.07.2007, data incheierii primului contract de vnzare-cumparare, respectiv la data de 24.11.2006.

Este evidenta intentia petentei de a desfasura activitate economica si datorita faptului ca parcelarea s-a efectuat in vederea realizarii de constructii noi destinate vnzarii, operatiune de care petenta avea cunostinta la data

dezmembrării și raportat la valoarea de vânzare a terenurilor ce urmau a fi vindute în cursul anului petenta avea posibilitatea să estimeze în mod real depășirea plafonului de scutire de TVA înaintea efectuării operațiunilor taxabile din data de 06.07.2007.

Petenta nu a respectat prevederile legale mai sus citate și nu s-a înregistrat ca platitor de TVA înainte de realizarea operațiunilor de tranzacționare, iar organul de inspecție fiscală a procedat în conformitate cu prevederile art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Pentru tranzacțiile efectuate organul de inspecție fiscală a procedat la calculul TVA colectată aferentă sumei de lei, potrivit art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stabilindu-se pentru perioada verificată TVA colectată, datorată, nedeclarată și nevirată în sumă de lei astfel:

1.) In anul 2007 petenta a efectuat următoarele tranzacții imobiliare:

- contractul de vânzare cumpărare nr. reprezentând vânzare curți-construcții intravilan în suprafața de mp înscris în CF în valoare de lei.
- contractul de vânzare cumpărare nr. reprezentând curți construcții intravilan în suprafața de mp înscris în CF nr. în valoare de lei.

Pentru aceste tranzacții organul de inspecție fiscală a procedat la calculul TVA colectată aferentă sumei de lei, potrivit art. 134 alin. 1, lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilindu-se pentru anul fiscal 2007 TVA colectată, datorată, nedeclarată și nevirată în sumă de lei.

2.) In anul 2008 organul fiscal a constatat faptul că petenta a efectuat o singură tranzacție taxabilă cu contractul nr. reprezentând cote părți în procent de parcelele 3 și 4 din imobilul teren arabil extravilan, identificat cu nr. Cadastral înscris în CF nr. , valoarea de vânzare euro echivalentul în lei lei (curs de referință BNR lei), dobândit prin cumpărare cu contractul nr..

Această operațiune organul de inspecție fiscală a considerat-o taxabilă, întrucât terenul la data tranzacționării putea avea calitatea de teren construit neamenajat, datorită faptului că în contractul de vânzare cumpărare vânzătorul s-a obligat să cheltuiască să parcelizeze terenul, să-l scoată din circuitul agrar și să-l taruseze.

Organul de soluționare a contestației face precizarea că relevantă în stabilirea obligației de plată a taxei este natura juridică a terenului la data vânzării și nu ipoteza (posibilitatea) că acest teren să devină în viitor teren construit neamenajat.

Din documentele depuse la dosarul contestației rezultă faptul că terenul a fost dezmembrat prin Actul de dezmembrare autentificat cu nr. deci ulterior vânzării acestuia.

La data semnării contractului de vânzare cumpărare, 17.02.2008, terenul nu era construibil întrucât nu era scos din circuitul agricol, scoaterea din circuitul agricol s-a efectuat abia la data de 22.01.2009.

În vederea analizării aplicabilității scutirilor prevăzute de lege în cazul operațiunilor constând în vânzări de terenuri trebuie avute în vedere și prevederile art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal conform cărora :

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

coroborat cu art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991 republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții care prevede ca : *“terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol”*

La data efectuării tranzacției terenul în cauză nu era scos din circuitul agricol, nu exista PUZ aprobat, fiind înscris în CF ca și teren arabil extravilan deci nu avea calitatea de teren construibil.

Prin adresa înregistrată la SAF- AIF sub nr. organul de specialitate din cadrul ANAF aduce precizări suplimentare cu privire la tratarea unitară a modului de taxare a terenurilor în raport cu încadrarea și destinația terenurilor, în care se precizează ca :” scutirea de TVA este aplicabilă dacă la momentul vânzării terenul nu se clasifică drept teren construibil, modificarea, ulterior acestui, moment, a categoriei de folosință a terenului nefiind relevantă.”

De altfel, următoarele tranzacții efectuate în anul 2008 având ca obiect același teren arabil extravilan înscris în CF NR. (fiind înstrăinate doar alte cote părți din teren)cu aceeași destinație, aceeași natură juridică și aceleași clauze contractuale au fost considerate de organul de inspecție fiscală ca și operațiuni scutite de plata TVA în temeiul art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate rezultă ca organul fiscal în mod eronat a considerat terenul în cauză ca și taxabil motiv pentru care nu se justifică calculul TVA în suma de 33.205 lei, aferent acestei tranzacții.

3.) In anul 2009 petenta a efectuat tranzacții imobiliare în baza contractului de vânzare - cumpărare autentificat cu nr. reprezentând vânzarea imobilului, curți-construcții în suprafața de mp identificat cu nr. top. 400806 înscris în CF nr. , valoarea de vânzare euro, echivalent lei (curs de referință BNR 4,173 lei), dobândit prin cumpărare cu contractul nr. operațiune pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Pentru această operațiune organul de inspecție fiscală a procedat la calculul TVA colectată aferentă sumei de lei, potrivit art. 134 alin. 1, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilindu-se pentru anul fiscal 2007 TVA colectată, datorată , nedeclarată și nevirată în suma de lei.

4.) In anul 2010 petenta a efectuat următoarele tranzacții imobiliare:

- Contractul de vânzare - cumpărare autentificat cu nr. reprezentând vânzarea imobilului teren intravilan în suprafața de mp, de sub și locuința

unifamiliala P+M, identificat cu nr. Top inscris in CF nr. Dumbravita, valoarea de vanzare euro, echivalentul lei, (curs de referinta BNR 4,1430) dobandit prin cumparare cu contractul nr..

- Contractul de vanzare - cumparare autentificat cu nr. reprezentand vanzarea imobilului, teren intravilan (curti constructii) in suprafata de mp, identificat cu nr. Cadastral inscris in CF nr. valoarea de vanzare euro, echivalentul lei, (curs de referinta BNR 4,1380) dobandit prin cumparare cu contractul nr. . Operatiune taxabila pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, fiind teren construibil.

Pentru aceste operatiuni persoana fizica nu a colectat TVA si nu a virat bugetului de stat suma de TVA de plata corespunzatoare.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca tranzactiile efectuate in baza contractului de vanzare cumparare nr. nu intra in sfera de aplicare a TVA intrucit este un imobil utilizat in scop de locuinta si o constructie veche.

Afirmatia petentei nu are suport legal deoarece aceasta nu poate face dovada ca locuinta unifamiliala care face obiectului contractului nr. din a fost utilizata in scopuri personale, intrucit la aceasta adresa persoana fizica nu a avut niciodata stabilita resedinta si/sau domiciliul. Domiciliul persoanei fizice este stabilit in din anul 2003 si pina in prezent.

Contractele de furnizare de utilitati se intocmesc cu proprietarul imobilului chiar daca acesta utilizeaza sau nu imobilul in scopuri personale.

Pentru locuinta unifamiliala petenta nu prezinta nici un document din care sa rezulte data primei ocupari astfel incit sa demonstreze ca locuinta unifamiliala este o constructie veche.

Argumentele aduse de contribuabil in sustinerea cauzei nu sunt de natura a solutiona favorabil contestatia motiv pentru care organul de inspectie fiscala in mod legal a colectat suplimentar o taxa pe valoarea adaugata in suma de lei in baza prevederilor art. 134 alin. 1, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

5.) Petenta nu si-a achitat la termen obligatia de plata privind TVA iar plata cu intirziere a TVA datorata genereaza accesorii potrivit prevederilor art. 119 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere”.

Deoarece accesoriile urmeaza principalul iar debitul in suma de lei reprezentind TVA de plata este datorat, petenta datoreaza si accesoriile in suma de lei , masura fiind una accesorie conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Avind in vedere cele precizate mai sus se impune :

- admiterea contestatiei pentru suma de lei reprezentind TVA si suma de lei reprezentind accesorii aferente.(pct. 2 din decizie)

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de lei reprezentind TVA si suma de lei reprezentihnd accesorii aferente. (pct. 1, 3, 4 si 5 din decizie).

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 , republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de lei reprezentind (pct. 1, 3, 4 si 5 din decizie):

- lei TVA
- lei dobinzi
- lei majorari de intirziere
- lei penalitati de intirziere

- admiterea contestatiei pentru suma de lei reprezentind (pct. 2 din decizie). :

- lei TVA,
- lei dobinzi,
- lei majorari de intirziere
- lei penalitati de intirziere.

- prezenta decizie se comunica la :

. Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul in termen de 6 luni de la primirea prezentei pentru pct. 1, 3, 4 si 5 din decizie.