

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agentia Nationala de

Administrare Fiscala

Directia Generala a Finantelor

Publice a judetului Timis

Biroul Solutionare contestatii



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B
Timisoara

Tel: 0256 499334

Fax: 0256 499332

E-mail: info.adm@dgfptm.ro

nr. inreg. ANSPDCP:20012

D E C I Z I E nr. 1770/890/20.11.2012

privind solutionarea contestatiei depuse de domnul B...inregistrata la DGFP-Timis sub nr...

Biroul Solutionarea contestatiilor din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de AIF- Serviciul de Inspecție Persoane Fizice 2 prin adresa nr. .. inregistrata la DGFP - Timis sub nr... cu privire la contestatia depusa de domnul B...inregistrat fiscal cu CIF Ro .. CIF .. cu domiciliul in T...

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.... emisa de DGFP Timis - SAF- AIF, a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003, republicata titlul IX, fiind semnata de titular.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale; DGFP Timis prin Biroul solutionarea contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr... emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ...

Prin contestatia formulata petentul solicita:

1. anulara partiala a Raportului de inspectie fiscala nr... cu privire la constatările anului 2007 si 2010;

2. anulara Decizie de impunere pentru suma de .. reprezentand TVA aferenta anului 2007, respectiv a majorarilor si penalitatilor aferente in suma de .. lei,,total suma ..lei ;

3. anularea Deciziei de impunere pentru suma .. lei reprezentand TVA aferent unei tranzactii din 2010 si a majorarilor de intarziere aferente in suma de ..lei, total suma .. lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca petentul a efectuat un numar de 4 tranzactii imobiliare constand in vanzari terenuri intravilane si un apartament, bunuri care in opinia organului de inspectie fiscala, nu au fost utilizate in scopuri personale si a caror valoare depaseste plafonul de scutire, devenind astfel persoana impozabila din perspectiva TVA incepand cu data de 01.05.2006.

Prin Procesul-verbal nr... s-a stabilit calitatea de persoana impozabila, act care a fost atacat de petent si care nu face obiectul prezentei cauze.

Organul de inspectie fiscala, reitereaza in RIF, intr-un capitol distinct, aspecte ce tin de atribuirea calitatii de persoana impozabila dar contestatia formulata impotriva Procesului- verbal prin care s-a definit calitatea de persoana impozabila nu a fost analizata pe fond de catre organul de solutionare.

Procesul verbal in cauza, nefiind considerat act administrativ fiscal, dandu-i astfel posibilitatea autoritatii competente sa solutioneze contestatia si sa se pronunte daca raportat la motivele de fapt si de drept expuse petentul este persoana impozabila din punct de vedere al TVA .

In urma analizei efecuta asupra unor documente, in speta contracte de vanzare-cumpare proprietati imobiliare, organul de inspectie fiscala a stabilit ca petentul a desfasurat activitate economica in perioada 2006-2010 care impunea inregistrarea ca si persoana impozabila.

Art. 126 din Codul fiscal defineste ca o operatiune este considerata impozabila din punct de vedere al TVA daca este realizata de o persoana impozabila.

In conformitate cu dispozitiile art. 127 alin. 1 din Codul fiscal *"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"*.

Pentru determinarea sferei notiunii de *"activitate economica"* trebuie sa se aiba in vedere dispozitiile alin. 2 ale art. 127 din Codul fiscal:

"in sensul prezentului titlu , activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii."

Dispozitiile normelor metodologice date in aplicarea art. 127 prevad urmatoarele:

“ 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”.

Astfel ca, vanzarea locuintelor personale sau a altor bunuri nu sunt considerate a fi activitati economice si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari, cu exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica in cauza desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional, in acest caz o astfel de persoana devine persoana impozabila fiind obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA.

Din dispozitiile art. 127 rezulta ca o persoana fizica poate deveni persoana impozabila din punct de vedere al TVA doar in masura in care aceasta desfasoara activitatile expres definite la alin. 2.

Activitatea de a fi vandut anumite bunuri din patrimoniul personal, ca un drept de a dispune liber si neingradit de averea personala, cu o ritmicitate ce nu depaseste in medie mai mult de o tranzactie pe an (12 tranzactii in 12 ani) nu isi regaseste originea nici in activitatile desfasurate de producatori, comercianti sau alt asemenea si nici in exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Fara sa invoce vreun temei legal, sau sa defineasca starea de fapt pe care se bazeaza concluziile sale, organul de inspectie fiscala se rezuma la simple afirmatii conform carora in anul 2006 petentul a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate (vanzare a trei terenuri + un apartament) si a vandut proprietati care anterior nu au fost utilizate in interes personal.

In anul 2010, legiuitorul vine si defineste caracterul de continuitate in cazul vanzarii de proprietati imobiliare la un numar de mai mult de o tranzactie doar in stransa legatura cu cazul in care bunurile au fost achizitionate in scopul revanzarii si doar in conditiile in care aceste bunuri nu au fost anterior utilizate in scopuri personale.

Pentru fiecare tranzactie efectuata s-a demonstrat ca bunurile au fost achizitionate din resurse proprii, in scopuri personale, motivul disponibilizarii acestora a fost explicat organelor de inspectie, cu toate acestea organul de inspectie fiscala a retinut faptul ca aceste bunuri nu au fost folosite anterior vanzarii in scop personal (retinere neprobata in vreun fel).

Mai mult, prevederi legale aparute in 2010 se aplica tranzactiilor desfasurate in perioada anilor 2006-2009.

Potentul solicita ca in solutionarea contestatiei sa se tina cont atat de prevederile legislatiei comunitare respectiv de opinia CEI **exprimata**

in Decizia CE 180/2011 cu privire la activitatea economica si persoana impozabila, prevederi si dispozitii menite sa aduca cel putin o clarificare suplimentara fata de intelesurile acestor notiuni.

Astfel, potrivit dispozitiilor art. 12 alin. 1 din Directiva 112, Romania avea posibilitatea ca incepand cu anul 2007, data aderarii la UE, sa corecteze golul legislativ existent prin introducerea in legislatia nationala a oricarei masuri suplimentare care sa dea inteles prevederilor generale ale Directivei si sa faca cunoscuta clar si concis sarcina contribuabilului, eliminand astfel ambiguitatea intelesurilor si notiunilor inscrise in textul de lege cu privire la persoana impozabila si/sau al caracterului de continuitate.

Raportat la Decizia 180/15 septembrie 2011 a Curtii, respectiv la prevederile Directivei Europene de TVA, versus lipsa din legislatia nationala a unor prevederi clare si edificatoare cu privire la caracterul de continuitate al veniturilor, petentul solicita sa se ia in considerare explicatiile date la prezenta contestatie, explicatii care vin sa demonstreze ca actiunile intreprinse se incadreaza in mod clar in cadrul administrarii patrimoniului personal si nu au nici caracter de continuitate si nici nu reprezinta in fapt activitati economice.

Argumentele prezentate in RIF pe care s-a definit calitatea de persoana impozabila sunt lipsite de temei legal, fiind in fapt consideratii personale ale organului de inspectie fiscala " *bunuri care nu au fost folosite in scopuri personale*", fara sa fie motivata afirmatia facuta.

In consecinta, petentul solicita anularea punctului I din RIF cu privire la " stabilirea calitatii de persoana impozabila" si ca urmare a acestui fapt anularea Deciziei de impunere, respectiv :

- suma de .. lei reprezentand obligatii aferente tranzactiilor efectuate in 2007 (TVA+ majorari si penalitati), scutite de TVA pe art. 141 (2);
- suma de ... lei reprezentand obligatii in anul 2010 (TVA si majorari), operatiune care nu este circumscrisa in sfera aplicarii TVA (art.127).

In sustinerea cauzei invoca urmatoarele:

- in anul 2007 petentul a efectuat cinci tranzactii imobiliare, din care subiect al contestatei sunt trei tranzactii cu terenuri intravilane.

Aceste terenuri au fost obtinute prin unificarea si dezmembrarea conform actului nr.... respectiva actului nr.. ca bun propriu, fara a deduce TVA la achizitie intrucat achizitia era de la persoana fizica.

In vederea efectuarii operatiunilor de dezmembrare s-au angajat lucrari specifice acestei operatiuni, respectiv factura fiscala in care era mentionata TVA de .. 50 lei.

In virtutea dreptului conferit de lege de a dispune de bunurile din proprietate personala fara ingradiri, petentul a dat in comodat (fara ca sa obtin venituri) aceste terenuri unei societatii comerciale din grupul B.. in vederea executarii unor imobile in numele acesteia, convenind ca la vanzare partile sa vanda fiecare ceea ce detine.

Terenurile in cauza fac parte din extrase CF cu numar topografic diferit de cel al cladirilor fiind proprietati libere de sarcini si identificate individual neavand vreo legatura cu imobilele edificate de catre societatea comerciala.

Organul de inspectie fiscala a retinut eronat ca acestea sunt terenuri cu case dovada acestei afirmatii fiind extrasele CF anexate din care rezulta fara echivoc ca petentul era proprietar doar al acestor terenuri si nicidecum al caselor mentionate .

Desi art. 141 (2) din Codul fiscal, opozabil anului 2007, scuteste vanzarile de terenuri in general cu exceptia celor construibile, exceptie care opereaza doar in situatia in care la achizitie s-a dedus TVA sau ar fi existat un drept de deducere, organul de inspectie fiscala a ignorat aceste prevederi, invocand exceptia art. 141 , intrucat petentul ar fi avut drept de deducere asupra unei facturi pentru anumite lucrari de dezmembrare , in suma de 199 lei.

In opinia organului de inspectie fiscala, terenurile in cauza, proprietate personala identificate prin numar de top diferit de cel al caselor care sunt proprietatea unei societati comerciale " *corp comun*" iar regimul terenului ar urma regimul caselor acestea fiind taxabile si pe cale de consecinta si terenurile in cauza ar fi taxabile.

Potrivit prevederilor art, 141 alin.(2) din Codul fiscal:

(2) sunt de asemenea scutite(...)

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

Organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile art. 126 (9) lit. c si ale art. 145-146 considerand ca, persoana fizica ar fi putut beneficia de dreptul deducere al TVA aferenta operatiunilor conexe sau de baza, si chiar daca nu am beneficiat de acest drept (neexistand in fapt vreo deducere) as fi decazut din dreptul de-a scuti vanzarea terenurilor, incadrandu-se astfel in exceptia art. 141(2) .

Operatiunile care sunt circumscrise art. 141 din Codul fiscal operatiuni scutite prin efectul legii, iar subiectul impozabil nu este tinut responsabil de-a intreprinde vreo actiune pentru a beneficia de acest drept de scutire, doar in cazul in care s-ar dori taxarea operatiunilor este necesara exprimarea optiunii de catre contribuabil in mod expres.

Cum aceasta optiune nu a fost exprimata de petent, tranzactiile de vanzare efectuate in anul 2007 raman scutite in baza art. 141, achizitiile referitoare la acestea fiind operatiuni scutite fara drept de deducere.

Potrivit prevederilor art. 126 (9) *Operatiunile impozabile pot fi:*

- a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*
- b) operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143~144^A1;*
- c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;*
- e) operatiuni prevazute la lit. a -c), care sunt scutite fara drept de deducere, fiind efectuate de intreprinderile mici care aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii.*

Rezulta ca, in respectarea prevederilor art. 126 (9) (c) chiar daca petentul ar fi fost persoana impozabila inregistrata in anul 2007 ca platitor de TVA nu isi putea exercita dreptul de deducere al TVA nici macar pentru operatiunile conexe celei de baza pe care le invoca autoritatea fiscala, in speta pentru cei 199 lei.

Dreptul de deducere in cazul de fata putea fi operabil doar in cazul in care persoana fizica ar fi notificat optiunea sa de taxare a operatiunilor de vanzare incadrate in art. 141 si care sunt scutite de TVA prin efectul legii.

Organul fiscal nu poate acorda un prezumtiv drept de deducere impotriva reglementarilor exprese ale art. 126 (9) lit. c care interzice dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate la achizitie, pentru tranzactiile regasite la art. 141 acolo unde se incadreaza si tranzactiile efectuate de petent.

In solutionarea contestatiei se va avea in vedere exceptia prevazuta de art. 141 (2) (f) potrivit careia terenurile construibile nu sunt scutite de TVA daca la achizitia acestora ar fi fost dedusa TVA sau s-ar fi beneficiat de un drept de deducere si, prin prisma a ceea ce inseamna dreptul de deducere respectiv exercitarea acestuia, functie de care exceptia instituita opereaza sau nu.

Potrivit prevederilor art. 145 si 146 coroborate cu art. 126 (9) lit. c, rezulta ca dreptul de deducere se aplica :

1) in situatia in care tranzactia de dobandire (achizitia bunului in cauza ar fi facut obiectul unei operatiuni taxabile pentru care ar fi fost emisa o factura care ar avea inscrisa TVA, pe care cel ce a achizitionat bunul ar fi avut obligatia sa o plateasca vanzatorului, urmare a unei exigibilitati care a intervenit, iar autoritatea fiscala avea dreptul de-a solicita taxa vanzatorului adica persoanei obligata la plata acesteia;

2) daca la data efectuarii tranzactiei persoana in cauza ar fi avut calitate de persoana impozabila inregistrata din punct de vedere al TVA. Dreptul de exercitare a deducerii TVA nu face obiectul unei persoane fizice neinregistrata din punct de vedere al TVA la data la care a avut loc tranzactia.

3) daca operatiunile subscrise spetei date (tranzactii ale anului 2007) regasite in art. 141 nu ar fi facut obiectul limitarii dreptului de deducere acestea fiind considerate de catre insusi legiuitor prin prisma art. 126 (9) lit.c operatiuni scutite fara drept de deducere.

¹ Referitor la la cel de-al doilea temei inscris in RIF (desi acesta nu este invocat expres ca motiv de drept in anulara scutirii) autoritatea fiscala se afla in eroare considerand persoana impozabila B.. aceiasi persoana cu SC B..t, intrucat persoana fizica a detinut la data tranzactiei individual acele terenuri asa cum rezulta din CF anexat, iar constructia edificata apartine unei societatii comerciale.

Vanzarea terenurilor, libere de orice sarcina, proprietate privata nu are nici o legatura cu constructiile edificate de catre societate, a caror proprietari sunt alte persoane.

Potentul a pus la dispozitia SC B.. cu titlu gratuit, aceste terenuri in vederea edificarii unor case, urmand ca dupa terminarea lor terenul sa fie vandut direct persoanelor interesate in cumpararea acelor constructii.

Subiectul impozabil in speta este persoana fizica Banu si nu SC BANU Construct fata de care organul de inspectie fiscala nu poate emite opinii, nefacand obiectul unei inspectii fiscale.

Prevederea din norma data in aplicarea si clarificarea acestui tratament fiscal, arata fara echivoc situatia in care terenul urmeaza regimul constructiei si viceversa si anume " cand acestea fac un singur corp funciar" identificat printr-un " singur numar cadastral" dar asa cum rezulta din extrasul CF terenurile detinute de persoana fizica B.. sunt inscrise singure in CF sub un numar cadastral unic, nu au absolut nimic cu cladirile proprietate SC B..si ulterior a unor persoane fizice.

Patrimoniul persoanei juridice este diferit de patrimoniul persoanelor fizice care au calitatea de asociati sau membrii ai persoanei juridice.

In speta, este vorba de un bun imobil ce apartine unei persoane juridice edificat pe un bun imobil, teren, ce apartine unei persoane fizice, fiind astfel patrimoniul diferite. Cladirea si terenul in cauza nu formeaza un singur corp funciar, identificat printr-un singur numar cadastral, asa cum prevede norma fiscala, cand face trimitere la tratamentul fiscal aplicabil bunurilor care sunt corp comun:

“Norme metodologice:

37. (1) In aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci cand constructia si terenul pe care este edificata formeaza un singur corp funciar, identificat printr-un singur numar cadastral;

a) terenul pe care s-a edificat constructia urmeaza regimul constructiei, daca valoarea acestuia este mai mica decat valoarea constructiei asa cum rezulta din raportul de expertiza;

b) constructia va urma regimul terenului pe care este edificata, daca valoarea acesteia este mai mica decat valoarea terenului asa cum rezulta din raportul de expertiza;

c) daca terenul si constructia au valori egale, asa cum rezulta din raportul de expertiza, regimul corpului funciar va fi stabilit in functie de bunul imobil cu suprafata cea mai mare. Se va avea in vedere suprafata construita desfasurata a constructiei.”

Referitor la tranzactiile efectuate in anul 2010

In anul 2010 petentul a efectuat o singura tranzactie, vanzarea unui teren intravilan - curtii constructii, in valoare de 35 000 euro.

Considerente pentru care acest teren iese din sfera de aplicare a TVA sunt urmatoarele:

1. terenul in cauza este bun din patrimoniul personal, utilizat in scopuri personale, in toata perioada scursa de la achizitie pana la vanzare;

2. vanzarea terenului in cauza utilizat in scopuri personale anterior vanzari reprezinta o singura tranzactie pe an, deci nu are caracter de regularitate (continuitate); acest teren a fost dobandit in anul 2000 data de la care a fost utilizat exclusiv in scopuri personale deservind in exclusivitate folosintei personale.

Norme metodologice (forma cu modificari aplicabila pentru perioada 01.01.2007 -31.12.2010) , prevad:

- 3. 1) 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 (...)

- alin. (4)-(7) pct. 3 aplicabile pentru perioada 01.01.2010 -31.12.2010 (sunt introduse incepand cu 01.01.2010):

(5) In cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre persoana fizica in scopul vanzarii, 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.

Astfel, in anul 2010, legiuitorul defineste caracterul de continuitate in cazul vanzarii de proprietati imobiliare la un numar de mai mult de o tranzactie pe an si doar in stransa legatura cu cazul in care bunurile au fost achizitionate in scopul revanzarii si doar in conditiile in care aceste bunuri nu au fost anterior utilizate in scopuri personale.

Organul de inspectie fiscal nu a invocat temei de fapt potrivit caruia terenul circumscris sferei TVA si nu face dovada neutilizarii in scopuri personale a acestui teren, achizitionat in anul 2000 si vandut in 2012, rezumandu-se la simpla afirmatie ca aceasta operatiune este o operatiune taxabila .

Pentru toate motivele aratate petentul solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

II. Raportul de inspectie fiscala nr...in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr...s-a incheiat in baza prevederilor OG nr. 92/2003, republicata si ca urmare a adreselor nr... si nr... emise de ANAF - Directia generala legislatie si proceduri fiscale.

In baza acestor adrese si in baza Declaratiilor informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depusa de notarii publici la AFPM Timisoara, s-a procedat la efectuarea unui control inopinat, pentru stabilirea starii de fapt fiscale privind TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal de catre persoana fizica B.. F.. CNP 1.. cu domiciliul in T...

In urma verificarii s-a constatat ca domnul B.. a desfasurat activitati economice si a obtinut venituri cu caracter de continuitate din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal dar nu s-a declarat si inregistrat in scopul de TVA la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusa pentru efectuarea unei inspectii fiscale .

La solicitarea organelor de inspectie fiscala domnul B.. a prezentat contractele de vanzare-cumparare autentificate de catre notarii publici si declarate prin Declaratia informativa privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), in perioada 01.01.2006-30.06.2011.

In baza contractelor de vanzare-cumparare prezentate si a datelor inscrise in lista nominala beneficiar de venit intocmita in baza Declaratiei 208 pentru B.. s-a constatat faptul ca in perioada 01.01.2006- 30.06.2011 persoana fizica B.. a efectuat un numar de 12 tranzactii imobiliare dobandind astfel calitatea de persoana impozabila in baza urmatoarelor prevederi legale :

- art.127 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- art. 127, alin.(2), Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;
- titlul VI, pct.3 , alin. (1) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- titlul VI , pct.68 , alin.(2) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- art. 128 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarea de bunuri imobile reprezentand vanzarea de terenuri intravilane cu casa, teren intravilan aferent constructiilor si teren intravilan curti-constructii, sunt operatiuni impozabile in Romania si se incadreaza in prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

" 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)".*

In anul 2006, petentul a efectuat un numar de 4 tranzactii imobiliare, care anterior vanzarii nu au fost utilizate in scopuri personale asa cum rezulta din nota explicativa data organului de inspectie fiscala.

Vanzarile de terenuri intravilane si vanzarea unui apartament, nu sunt operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare in anul 2006 .

Dupa tranzactiile efectuate in data de 03.03.2006 in valoare de .. lei, contribuabilul a realizat o cifra de afaceri superioara plafonului de scutire prevazut de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 152, alin.(1), respectiv .. lei.

Persoana fizica B... avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire potrivit prevederilor art. 152, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.05.2006:

"Persoanele impozabile care depasesc , in cursul unui an fiscal plafonul de scutire sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii".

Deoarece contribuabilului nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata si accesorii aferente, conform cu pct. 56 alin. (4) lit.a) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

" in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de inregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data inregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate in aceasta perioada".

In anul 2007, persoana fizica B...a efectuat cinci tranzactii imobiliare din care trei tranzactii cu terenuri intravilane cu casa pentru care au fost emise autorizatii de construire si procese verbale de receptie la terminarea lucrarilor, proprietar al terenurilor fiind persoana fizica B... iar proprietarul constructiilor SC B.. SRL, in continutul contractelor pretul de vanzare este specificat separat pe fiecare co-proprietar.

Contractele incheiate in anul 2007 au fost urmatoarele :

1) contract de vanzare cumparare nr...- vanzarea unui teren intravilan cu casa in regim de inaltime P+1E , terenul fiind situat in Timisoara str. G.. nr.15, valoarea terenului fiind in suma de .. lei proprietar B. valoarea constructiei in suma totala de ...proprietar fiind SC B... SRL; terenul a fost dobandit de catre B...prin unificare si dezmembrare conform actului nr... dezmembrare conform actului nr...anterior cumparare conform actului nr... ca bun propriu .

Pentru operatiunile premergatoare Actului de dezmembrare, respectiv intocmirea documentatiei, pentru terenul intravilan inregistrat in CF nr. ... d-1 B....ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de .. lei inregistrata in ff seria TM VDY NR....

Imobilul tranzactionat constand in casa se incadreaza in categoria constructiilor noi, deoarece livrarea constructiei a avut loc inainte de data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, respectiv la data de 24.04.2007. Data primei ocupari este data semnarii de catre beneficiar a procesului -verbal de receptie definitiva a constructiei si este mentionata in Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.18 din luna octombrie 2006.

Tranzactia efectuata prin contractul nr... este o operatiune taxabila din punct de vedere al TVA, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141alin. (2), lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

2) contract de vanzare - cumparare nr... vanzare teren intravilan cu casa in regim de inaltime P+1E cu garaj inglobat, terenul fiind situat in Timisoara str. G.. nr. valoarea terenului fiind in suma de .. lei - proprietar B F iar valoarea constructiei in suma de ... - proprietar fiind SC B... SRL.

Terenul a fost dobandit de catre persoana fizica B prin dezmembrare si contract nr.... si actul de unificare si dezmembrare nr. ...

Imobilul tranzactionat este o constructie noua deoarece livrarea constructiei a avut loc inainte de data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, respectiv la data de 25.05.2007.

Tranzactia efectuata prin contractul nr... este o operatiune taxabila din punct de vedere a TVA pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

3) contract de vanzare- cumparare nr...- vanzarea teren intravilan cu casa in regim de inaltime P+1E situat in Timisoara str. G... valoarea terenului fiind in suma de .. proprietar B., iar valoarea constructiei in suma de .. lei, proprietar SC Banu C... SRL; terenul a fost dobandit de persoana fizica B prin unificare si dezmembrare nr... dezmembrare nr.... anterior cumparare nr. ca bun propriu .

Pentru operatiunile premergatoare Actului de dezmembrare, respectiv intocmirea documentatiei pentru terenul intravilan inregistrat in CF 131980, d-1 B...ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere a TVA in suma de ... lei inregistrata in ff seria TM VDY NR....

Imobilul tranzactionat se incadreaza in categoria constructiilor noi deoarece livrarea constructiei a avut loc inainte de data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, respectiv in data de 31.05.2007.

Tranzactia derulata prin contractul nr...este o operatiune taxabila din punct de vedere a TVA, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In anul 2010, persoana fizica B...a efectuat o singura tranzactie imobiliara prin contractul de vanzare-cumparare nr...- vanzare teren intravilan curti-constructii (teren constructibil) situat in T.. valoarea terenului fiind in suma de .. proprietar B..; terenul a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare nr.....

Tranzactia efectuata prin contractul nr... este o operatiune taxabila din punct de vedere al TVA pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, in perioada verificata domnul B.. a efectuat un numar de 12 tranzactii imobiliare din care 8 nu sunt taxabile, iar 4 reprezinta vanzarea de terenuri intravilane si sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA

Intrucat in anul 2006 a realizat o cifra de afaceri de .. lei, superioara plafonului de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 152, alin. (1), respectiv ..lei, persoana fizica B.. avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire potrivit prevederilor art. 153, alin. (1), lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.05.2006.

In contractele de vanzare- cumparare care au facut obiectul verificarii, partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA, astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada cand nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, respectiv perioada 01.05.2006-30.06.2011.

Valoarea totala a tranzactiilor derulate este in suma de .. lei si constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata, la care s-a aplicat cota standard de 19%, TVA astfel datorata fiind in suma de.. lei.

Pentru TVA stabilita de plata au fost calculate majorari de intarziere in suma de .. lei si penalitati de intarziere in suma de ..lei.

III. Având în vedere motivele invocate de petent si prevederile actelor normative în vigoare se retine ca Directia Generala a Finantelor Publice Timis - prin Biroul Solutionare contestatii este investita a se pronunta daca în mod corect si legal organul de inspectie fiscala a stabilit în sarcina contestatoarei obligatii fiscale in suma totala de .. lei, reprezentand:

- TVA .. lei
- dobanzi/ majorari de intarziere .. lei
- penalitati de intarziere ... lei.

In fapt, in perioada verificata, domnul Banu Florentin a efectuat tranzactii constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scop personal, operatiuni taxabile din punct de vedere a TVA, respectiv vanzari terenuri intravilane in valoare totala de 569.544 lei pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit TVA datorata in suma totala de 108.213 lei si accesorii aferente in suma totala de 109.683 lei.

In continutul contestatiei petentul sustine ca vanzarea locuintelor personale sau a altor bunuri nu sunt considerate a fi activitati economice si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari, cu exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica in cauza desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional, in acest caz o astfel de persoana devine persoana impozabila fiind obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA.

In drept, potrivit prevederilor art. 126, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare actualizata pana la data de 1 ianuarie 2007):

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)”

Prin urmare, conditiile impuse de legislatia fiscala mai sus mentionata sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit art.127, alin.(1) si alin.(2) din privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ (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.”

In aplicarea prevederilor alin. (2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, aduce precizari suplimentare, astfel pct.3 alin. (1):

"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”.

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

Totodata, art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada in care au avut loc tranzactiile, prevede :

“Livrarea de bunuri

ART. 128

(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

Referitor la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a imobilelor reprezentand apartamente noi si a terenurilor, acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vanzare, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile, in situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati , veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Deci quantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul proprietatilor imobiliare determina caracterul de continuitate al operatiunilor.

O persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, respectiv vanzare constructii si terenuri, altele decat cele utilizate pentru scopuri personale devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Articolul 7 alin. (1) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„ ale termenilor comuni

(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au următoarea semnificatie:

20. persoana – orice persoana fizica sau juridica;”

Prin urmare, este considerata *persoana* ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal *„ persoana fizica sau juridica”*.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, la art.125¹, pct.18 – 21:

ART. 125¹ Semnificatia unor termeni si expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au următoarele semnificatii:

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

19. persoana juridica neimpozabila reprezinta persoana, alta decat persoana fizica, care nu este persoana impozabila, in sensul art. 127 alin. (1);

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

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila;”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care desfășoară, de o manieră independentă si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activității.

Prin urmare, o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

Asa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), nu se consideră că persoanele fizice realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personală care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Astfel, in situatia in care activitatea desfasurată are caracter de continuitate, persoana fizica devine persoana impozabila si potrivit art.127 alin.(1), aceasta trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent potrivit art.153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora “ *activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice*” si analizand operatiunile efectuate, respectiv tranzactionarea terenuri construibile, acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, domnul B.. prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada verificata a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand obligatii declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila si inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, cu respectarea cadrului legal ce reglementeaza acest demers.

Referitor la sustinerea petentului ca argumentele organului de inspectie fiscala sunt lipsite de temei intrucat nu si-au motivat afirmatia,

respectiv ca “ *bunurile nu au fost folosite in scopuri personale*” , organul fiscal apeland la prevederi legale aparute in 2010 si pe care le-a aplicat in perioada 2006-2009, facem precizarea ca legislatia în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, notiunile de persoană impozabilă, caracter de continuitate si activitate economică existând în Codul fiscal, încă de la publicare.

Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 au caracter explicativ si nu modifica un impozit sau o taxa .

Decizia introducerii in norme a unor astfel de explicatii a fost luata ca urmare a faptului ca experienta aplicarii practice a prevederilor art. 127 din Codul fiscal a demonstrat ca stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice este o problema dificila.

Ca urmare, pentru o mai buna intelegere a intentiei legiuitorului, respectiv a ceea ce de a include in sfera de impozitare a TVA activitatile economice constand in exploatarea bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au fost introduse explicatii de aceasta natura, in cuprinsul normei de aplicare a legii.

Astfel, o persoana fizica ce achizitioneaza imobile in scopul revanzarii, devine in sensul TVA, o persoana impozabila care desfasoara activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, domnul B.. dobandit calitatea de persoana impozabila.

În ceea ce priveste sustinerea contestatorului conform careia *stabilirea TVA s-a efectuat cu încalcare prevederilor Directivei CE nr. 112/2006* privind sistemul comun al taxei pe valoare adugata, acesasta nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei, întrucât cadrul legal privind impozitele si taxele, inclusiv taxa pe valoarea adugata, este cel stabilit prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform prevederilor art. 1:

„ Prezentul cod stabileste cadrul legal pentru impozitele si taxele prevzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat si bugetele locale, precizeaza contribuabilii care trebuie sa plateasca aceste impozite si taxe, precum si modul de calcul si de plata al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite si taxe. De asemenea, autorizeaza Ministerul Finantelor Publice sa elaboreze norme metodologice, instructiuni si ordine în aplicarea prezentului cod si a conventiilor de evitare a dublei impuneri.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor si taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislatia privind procedurile fiscale.

(3) În materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal.”

Tranzactiile efectuate de petent in anul 2007 au fost urmatoarele :

1) contract de vanzare cumparare nr.- vanzarea teren intravilan cu casa (cuplata dreapta), in regim de inaltime P+1E situat in T... valoarea terenului fiind in suma de ..lei, terenul a fost dobandit prin unificare si dezmembrare; imobilul tranzactionat se incadreaza in categoria constructiilor noi, deoarece livrarea constructiei a avut loc inainte de data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, respectiv la data de 24.04.2007;

2) contract de vanzare - cumparare nr.- vanzare teren intravilan cu casa (cuplata dreapta), in regim de inaltime P+1E cu garaj inglobat situat in T... valoarea terenului fiind in suma de ... terenul a fost dobandit prin dezmembrare; imobilul tranzactionat este o constructie noua deoarece livrarea constructiei a avut loc inainte de data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, respectiv la data de 25.05.2007;

3) contract de vanzare- cumparare nr.... - vanzarea teren cu casa in regim de inaltime P+1E situat in T... valoarea terenului fiind in suma de .. terenul a fost dobandit de B... prin unificare si dezmembrare ; imobilul tranzactionat se incadreaza in categoria constructiilor noi deoarece livrarea constructiei a avut loc inainte de data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, respectiv in data de 31.05.2007.

In anul 2010, persoana fizica B...a efectuat o singura tranzactie imobiliara prin contractul de vanzare-cumparare nr.- vanzare teren intravilan curti-constructii (teren construibil) situat in Timisoara, valoarea terenului fiind in suma de .. lei, terenul a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare nr...; tranzactia efectuata prin contractul nr... este o operatiune taxabila din punct de vedere al TVA pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Deoarece aceste bunuri au fost cumparate si revandute si avand in vedere activitatea desfasurata de petent in perioada verificata rezulta ca aceste terenuri au fost achizitionate in vederea revanzarii in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si in aceste conditii operatiunile se cuprind in sfera de aplicare a TVA.

In drept, in anul 2007 art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

“(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea scutite de taxa:

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construit, precum si a oricrui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a

acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuat de o persoană impozabilă care i-a exercitat ori ar fi avut dreptul să își exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. 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;”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită precum și a oricărui teren.

Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol precizează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, **nu beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare**, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Rezultă că persoana, inclusiv persoana fizică, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabilă, deoarece realizează operațiuni supuse taxei, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, că tranzacțiile cu terenuri construibile și construcții noi sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri intravilane realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la argumentul contestatorului conform căruia în anul 2007, operațiunile cu terenuri construibile erau scutite dacă erau efectuate de o persoană care nu ar fi avut dreptul să deducă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele aspecte:

- până la data de 01.01.2008 art.141 alin.2 lit.f din Legea nr. 571/2003 avea următorul conținut:

„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, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, operatiunea de vânzare a terenurilor construibile nu este scutită de taxă pe valoarea adăugată în situația în care tranzacția este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să își exercite dreptul de deducere. Or, începând cu data de 01.05.2006 persoana fizică B.. trebuia să devină persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel că nu îi pot fi aplicate.

În anul 2010 petentul a efectuat o singură tranzacție și considera că această tranzacție iese din sfera de aplicare a TVA potrivit prevederilor art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, întrucât legiuitorul definește caracterul de continuitate în cazul vânzării de proprietăți imobiliare la un număr de mai mult de o tranzacție pe an și doar în strânsa legătură cu cazul în care bunurile au fost achiziționate în scopul revanzării și doar în condițiile în care aceste bunuri nu au fost anterior utilizate în scopuri personale.

Față de susținerile petentului facem precizarea că în speta se constată că persoana a solicitat cu întârziere atribuirea calității de platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 2006-2010 petentul a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, toate operațiunile efectuate de către petent intrând în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

În baza legislației fiscale aplicabile în speta, luând în considerare susținerile petentului, documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține că cele constatate de organul de inspecție fiscală sunt în conformitate cu prevederile legale, motiv pentru care se impune respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA în suma de

Referitor la accesoriile în suma de .. lei cauza își găsește soluționarea în prevederile dispozițiilor art. 119 alin. (1) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se menționează:

“neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorării de întârziere.”

În acest sens, la art. 120 alin.(1) din același act normativ, se specifică:

“ Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...]”

Intrucat in sarcina petentului s-a retinut ca obligatie principala de plata TVA in suma de .. lei, majorarile/ dobanzile de intarziere in suma de ...Lei reprezinta masura accesorie in raport cu acest debit conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Prin contestatia formulata petentul nu a obiectat modul de calcul, numarul de zile sau cota procentuala aplicata , drept urmare contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru suma de .. lei ce reprezinta dobanzi/ majorari de intarziere.

Referitor la penalitatile de intarziere in suma de ...lei, acestea au fost stabilite in baza prevederilor art.120¹ alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

“ Penalitati de intarziere

(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor”, prin urmare contestatie se va respinge ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr. 55207/20.11.2012 si in temeiul OG nr. 92/2003, republicata privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP se

D E C I D E :

1. respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de ... lei reprezentand:

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

2. prezenta decizie se comunica:
- SAF- AIF - PERSOANE FIZICE 2
 - domnul B...

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata de catre contestator la instanta judecatoreasca de contencios administrativ, in conditiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV