

DECIZIA nr.9388

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de catre X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. , prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit suplimentar de plata, obligatii fiscale, care se compun din:

- TVA
- dobanzi de intarziere aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

Avand in vedere prevederile art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala care prevede ca: "*Dispozitiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.*", contestatia este solutionata in baza normelor legale in vigoare la data la care s-a nascut dreptul societatii contestatoare la actiune.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre X.

I. X, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale si a Raportului de inspectie fiscala prin care a fost stabilita in sarcina sa suma de plata reprezentand TVA si accesorii aferente si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate, din urmatoarele motive:

Contestatoarea sustine ca nu poate fi platitoare de TVA deoarece nu are calitatea de persoana impozabila in scop de TVA, neinregistrandu -se ca atare la momentul incheierii actelor translativ de proprietate; sustine ca nu a desfasurat o activitate

economica cu caracter de continuitate, intrucat a lipsit scopul obtinerii de profit urmare efectuării operatiunilor care face obiectul inspectiei fiscale. Arata ca a fost nevoita sa recurga la vanzarile bunurilor imobile proprietate personala pentru a achita debite catre fostul sot, impotriva sa initiindu-se mai multe proceduri de executare silita.

Contestatoarea sustine ca nu a achizitionat imobile in scopul revanzarii, ci la momentul achizitiei, respectiv in anii 1996, 1999 si in 2004, cauza juridica a cumpararii acestora a fost in scop personal, pentru uzul familiei.

In contestatia formulata, X arata ca vanzarea care face obiectul analizei organului fiscal la pagina 30 din raportul de inspectie fiscala, reprezinta vanzarea unui teren achizitionat in anul 1999 in vederea utilizarii in scop personal, astfel cum reiese din evidenta prin raportare la perioada indelungata in care a detinut proprietatea acestui imobil; sustine ca pe acest teren a dorit sa construiasca ulterior locuinta pentru copiii dar nu a putut pastra proprietatea asupra acestui teren, date fiind dificultatile financiare cu care s-a confruntat, fiind executata silit.

Cu privire la vanzarea avand ca obiect terenul pe care era construita locuinta familiei, nu poate intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, astfel cum se retine in raportul de inspectie fiscala. Constructia edificata pe acest teren a fost domiciliul conjugal, locuinta in care a locuit cu copii si pe care a fost nevoita sa o paraseasca la momentul separarii de fostul sot, care avea un comportament agresiv; depune in sustinere copia cartii de identitate, in care figureaza domiciliul.

Vanzarea terenului asupra caruia a pastrat un drept de superficie, a fost impusa de necesitati de ordin financiar, deoarece era executata silit de catre fostul sot.

In ceea ce priveste vanzarea terenului, prin contractul de vanzare- cumparare, contestatoarea sustine ca aceasta tranzactie nu poate intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA deoarece la data instrainarii 23.01.2012, conform mentiunilor certificatului de urbanism, valabil 12 luni de la data emiterii, terenul avea folosinta de teren arabil.

Contestatoarea considera ca in momentul vanzarii imobilelor proprietate personala, a lipsit caracterul pur speculativ al tranzactiilor imobiliare, acestea constituind in fapt vanzari in cadrul executarii silita sau plati voluntare a unor debite, pentru evitarea executarii silita imobiliare, astfel cum reiese din inscrisurile pe care le anexeza.

Doctrina si jurisprudenta au statuat ca persoanele fizice nu realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite in scopuri personale. In acest sens sunt si dispozitiile legale cuprinse in Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal in aplicarea art 127 alin. 2 din Codul fiscal in care se specifica situatiile cand persoanele fizice nu realizeaza activitate economica in sfera de aplicare a taxei, si anume, atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri utilizate in scop personal de persoana fizica; considera ca este eronata incadrarea operatiunilor in cauza in prevederile art. 127 alin. (1) si alin.(2) si alin. 2 ^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece nu a obtinut venituri cu caracter permanent.

Contestatoarea arata ca activitatea economica independenta este definita de art.46 din Codul fiscal si nu include vanzarile de imobile ca venituri comerciale. Vanzarea de bunuri imobile ar putea fi interpretata ca fapta de comert si ar putea intra in sfera activitatii economice numai in situatia in care aceasta ar fi efectuata de catre comercianti iar bunul imobil ar face parte din patrimoniul comercial de afectatiune, nu si in situatia in vanzarii locuintei proprietate personala in cadrul procedurilor de executare silita; arata ca a efectuat tranzactiile supuse controlului in calitate de persoana fizica si nu de comerciant/persoana impozabila, neindeplinind acte de comert dintre cele reglementate in acest fel de catre legiutor, pentru care exista obligatia de plata a taxei pe valoarea

adaugata.

In sustinerea cauzei contestatoarea invoca si prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, in care sunt mentionate operatiunile scutite de taxa respectiv sunt scutite de taxa operatiunile de livrare de constructii/parti de constructii si a terenurilor pe care sunt construite, precum si a oricaror altor terenuri; chiar si punctul de vedere oficial al A.N.A.F. este in sensul ca „persoanele fizice care au achizitionat constructii noi si terenuri construibile in vederea utilizarii in scop personal nu au obligatia platii taxei pe valoarea adaugata. ”

Referitor la vanzarea , mentionata in tabel la pozitia nr. 4, in mod nelegal organul fiscal a nesocotit cele inserate in certificatul de urbanism, privitor la regimul economic al terenului achizitionat in anul 2004 si anume ca la data efectuarii tranzactiei, terenurile respective aveau categoria de folosinta arabila chiar daca erau incluse in PUG. Notiunea de teren construibil sau din alta categorie trebuie raportata la momentul vanzarii sale de catre proprietar, prin raportare la mentiunile din certificatul de urbanism;operatiunea de vanzare-cumparare reprezinta livrare de terenuri scutite de la plata TVA conform art 141 alin. 2 lit.f) din Codul fiscal si pentru ca terenurile instrainate aveau categoria de folosinta de teren arabil.

Contestatoarea sustine ca si norma metodologica prevazuta de pct. 37 alin. 6 data in aplicarea art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal trimite la certificatul de urbanism , care este definit de dispozitiile Legii nr. 350/2001 si care cuprinde mentiuni privitoare la calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu alta destinatie.In Certificatul de urbanism privitor la terenul aflat in intravilanul orasului se specifica ca regimul economic al terenului este folosinta arabila; considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala a calificat destinatia terenului pe baza mentiunilor din cartea funciara sau din contract, neavand nicio dispozitie legala care sa-i permita acest lucru.

Pentru toate motivele mai sus expuse, in virtutea principiului accesorium sequitur principale, contestatoarea considera ca sunt nelegale si obligatiile fiscale accesorii, astfel cum au fost calculate de catre organul fiscal.

In sustinerea cauzei, contestatoarea invoca si practica instantelor de judecata, si in deosebi a Inaltei Curti de Casatie si Justitie care a statuat ca: "In situatia in care autoritatile stabilesc impozite si aplica sanctiuni in mod arbitrar sub unicul pretext ca acesta ar fi ordinul la nivel national in mod cert nu exista concordanta cu principiul certitudinii impunerii, coroborat cu principiul statului de drept si al egalitatii in fata lege"

De asemenea, contestatoarea considera ca, prin retinerea unei obligatii de plata, astfel cum a fost constatata de catre organul de inspectie fiscala, se incalca principiul certitudinii impunerii pentru „creanta fiscala pretinsa de catre autoritati” astfel cum CJUE l-a luat in considerare in Cauza C-123/06, Comisia Comunitatii Europene impotriva Republicii Italiene punctele 38 si 39: „In cadrul sistemului comun al TVA-ului, statele membre sunt obligate sa asigure respectarea obligatiilor care incumba persoanelor impozabile si beneficiaza in aceasta privinta de o anumita latitudine in special in legatura cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun. ”

Contestatoarea face referire si la principiul de interpretare in dubio contra fiscum, conform caruia prevederile legale incerte se interpreteaza in contra autoritatilor fiscale si sustine ca cele retinute in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala, referitoare la obligatia de plata , este de natura sa provoace daune grave, actul nefiind in concordanta cu prevederile Recomandarii Comitetului de Ministri ai Consiliului Europei.

De asemenea arata ca principiul legalitatii constituie o regula fundamentala a dreptului nostru, in virtutea caruia toate organele statului, institutiile, functionarii, cetatenii

si ceilalti locuitori ai tarii (apatrizii) sunt obligati sa respecte strict legile si celelalte acte normative ale organelor puterii si administratiei de stat, ce reglementeaza raporturile sociale la care participa. Respectarea legii, a celorlalte acte normative este o cerinta esentiala a Constitutiei conform postulatului exprimat in art. 16 al. 2, potrivit caruia nimeni nu este mai presus de lege.

In concluzie, contestatoarea considera ca nu poate fi retinuta incadrarea acesteia ca persoana platitoare de taxa pe valoarea adaugata pentru tranzactiile imobiliare efectuate si solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala, prin care a fost stabilita de plata, in sarcina sa, suma reprezentant taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA, dobanzi si penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, contestata de catre dna X, rezulta urmatoarele:

Serviciul Inspectie Fiscala a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoare adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate in perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 de catre persoana fizica.

Potrivit "Listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" si a "Situatiei contractelor incheiate in anul 2012" emise de MFP-ANAF, persoana fizica X figureaza cu un numar de 6 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2009-2012 in urma carora a obtinut venituri; in interiorul perioadei de prescriptie, respectiv 2010-2012, persoana fizica a efectuat un numar de 5 tranzactii imobiliare.

Urmare analizarii contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitie de notarii publici precum si a "Listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" si a "Situatiei contractelor incheiate in anul 2012" emise de MFP-ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-pozitia 5 din lista reprezinta tranzactie imobiliara derulata in anul 2009, in afara perioadei de prescriptie;

-pozitia 4 din lista reprezinta contractul de vanzare cumparare in care X a avut calitate de vanzator, prin mandatar, a unui teren intravilan curti constructii, dobandit prin cumparare ca bun propriu;

-pozitiile 2 si 3 din lista reprezinta un singur contract de vanzare-cumparare in care X a avut calitate de vanzator a unui teren constructibil, imobil dobandit prin cumparare ca bun propriu;

-pozitia 1 din lista reprezinta contractul de vanzare cumparare in care X a avut calitate de vanzator, prin mandatar, a unui teren intravilan curti constructii, dobandit prin cumparare ca bun propriu;

-pozitia 1 din "situatia contractelor incheiate in anul 2012" reprezinta contractul de vanzare-cumparare in care X a avut calitate de vanzator a unui teren avand categoria de folosinta curti-constructii, imobil dobandit prin cumparare, ca bun propriu.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada

01.01.2010-31.12.2014, au fost incheiate, de catre persoana fizica X, un numar de 4 tranzactii cu bunuri imobile si 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, in care au avut calitate de vanzatoare, obtinand venituri asa cum sunt prezentate in tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala.

Tranzactiile imobiliare derulate, au avut ca obiect vanzari de terenuri construibile, dobandite prin cumparare ca bunuri proprii.

Avand in vedere ca, contribuabilul verificat, in perioada decembrie 2010-decembrie 2011 a derulat operatiuni de vanzare terenuri construibile, organele de inspectie fiscala au considerat ca activitatea desfasurata se incadreaza in prevederile art.127 alin.(1), (2) si (2[^]1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv acesta desfasurand activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca tranzactia imobiliara nu se incadreaza in sfera activitatilor economice, avand in vedere prevederile pct.3 alin.(5) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in sfera taxei pe valoarea agaugata intra tranzactiile efectuate, in perioada 18.01.2011-23.01.2012, respectiv 3 tranzactii imobiliare si 2 operatiuni de incasare avansuri, in urma carora contribuabila a obtinut venituri. Tranzactiile derulate in perioada 18.01.2011-23.01.2012 (in numar de 3) si operatiunile de incasare avansuri (in numar de 2) au avut ca obiect terenuri dobandite prin cumparare ca bunuri proprii, de unde rezulta ca contribuabila pe perioada 18.01.2011-23.01.2012 a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate in scopul obtinerii de venituri.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile desfasurate de contribuabila pe perioada 18.01.2011-23.01.2012, indeplinesc cumulativ cele patru conditii ale art.126 alin.(1) lit.a), b), c) si d) si se incadreaza in prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar persoana fizica prin activitatea desfasurata devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, in data de 18.01.2011, cand a fost inceputa activitatea economica cu tranzactii imobiliare, materializata prin Contractul de vanzare-cumparare, plafonul de scutire era de 35.000 euro (echivalentul a 119.000 lei la cursul de schimb valutar de la data aderarii de 3,4 lei/euro) asa cum prevede art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Plafonul de scutire de 119.000 lei a fost depasit in cursul lunii ianuarie 2011, cu tranzactia imobiliara, prezentata la pozitia 2 din tabelul inserat in raportul de inspectie fiscala. Deoarece contribuabila a depasit plafonul de scutire in luna ianuarie, aceasta avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA in regim normal pana la data de 10.02.2011 si sa devina platitor de TVA incepand cu luna martie 2011, asa cum prevedea art.152 alin.(1)-(6) si art.153 din Legea privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2011 precum si prevederile pct.62, pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

La stabilirea bazei impozabile organele de inspectie fiscala au avut in vedere tranzactia efectuata dupa data depasirii plafonului respectiv cea efectuata in baza contractului de vanzare-cumparare precum si cele doua operatiuni de incasare de avansuri, aceste tranzactii fiind finalizate prin incheierea in anul 2012 a contractului de vanzare-cumparare prin care contribuabila a instrainat un teren construibil, care nu se incadreaza in scutirea prevazuta de art.141 alin(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal.

Avand in vedere ca in conformitate cu prevederile art.134, art.134¹ alin.(3) si art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data tranzactiilor, exigibilitatea taxei intervine la data transferului dreptului de proprietate, respectiv la data autentificarii contractului de vanzare cumparare iar prin exceptie, in cazul avansurilor incasate in baza antecontractelor de vanzare-cumparare exigibilitatea taxei este anticipata faptului generator si intervine la data la care se incaseaza avansul, organele de inspectie fiscala au determinat baza impozabila in conformitate cu prevederile art.137 din Codul fiscal, si anume:

- tranzactia efectuata in baza Contractului de vanzare-cumparare(pozitia nr.3 din tabelul inserat in raportul de inspectie fiscala) prin care a fost instrainat terenul..

- tranzactia efectuata in baza Contractului de vanzare-cumparare prin care a fost instrainat terenul avand categoria de folosinta curti-constructii care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA;

 - suma incasata in baza antecontractului de vanzare-cumparare;

 - suma incasata in baza actului aditional;

 - suma incasata la data incheierii contractului de vanzare-cumparare;

Restul pretului se va achita prin transfer bancar astfel:

Luand in considerare prevederile art.134¹ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2012, pentru acest contract de vanzare cumparare, organul de inspectie fiscala a stabilit ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata reprezentand contrapartida obtinuta de catre contribuabila in baza acestui contract de vanzare-cumparare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca baza impozabila din punct de vedere al TVA.. si se compune din contrapartida obtinuta urmare tranzactiilor inscrise la pozitia 3 si pozitia 4 din tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala.

Pentru tranzactia inscrisa la pozitia 3 din tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.140 din Codul fiscal si pct.23 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicand procedeul sutei marite aspra bazei impozabile , luand in considerare faptul ca in cuprinsul contractului de vanzare-cumparare, incheiat cu PF se specifica faptul ca"oricare ar fi situatia mea de platitoare sau neplatitoare de TVA pretul reprezinta suma totala de plata, datorata de Cumparator pentru dobandirea dreptului de proprietate asupra terenului si ca nicio alta suma nu va mai putea fi pretinsa de la cumparator in legatura cu acest teren."

Pentru tranzactia inscrisa la pozitia 4 din tabelul inserat in Raportul de inspectie, respectiv tranzactia realizata in baza Contractului de vanzare-cumparare incheiat cu U, organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata, prin aplicarea cotei standard de TVA de 24 % asa cum se prevede la art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , deoarece contribuabila nu a facut dovada ca nu are posibilitatea de a recupera de la cumparator taxa pe valoarea adaugata si nu a prezentat o declaratie pe proprie raspundere, pentru ca organul de inspectie fiscala sa determine pentru acest contract, taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea sutei marite asa cum se prevede la pct.23 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile OMFP nr.1820/2014 prin care s-a aprobat Decizia comisiei fiscale centrale nr.6/2014 care a modificat Decizia comisiei fiscale centrale nr.2/2011.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata organele de inspectie fiscala au calculat, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si

art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-31.12.2014

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale contestata de catre X, D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate pe perioada verificata, constand in vanzari de terenuri intravilane construibile, contestatoarea datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care aceasta a desfasurat activitate economica si nu s-a inregistrat in scopuri de TVA la depasirea plafonului de scutire.

In fapt,urmare analizarii contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitie de notarii publici precum si Lista nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" si a "Situatiei contractelor incheiate in anul 2012" emise de MFP-ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, persoana fizica X , in calitate de vanzatoare, a efectuat un numar de 4 tranzactii cu bunuri imobile si 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, obtinand venituri asa cum sunt prezentate in tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala.

Tranzactiile imobiliare derulate in perioada 2010-2012(in numar de 4) si cele 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, au avut ca obiect vanzari de terenuri construibile, dobandite prin cumparare ca bunuri proprii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzactiile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana fizica devenind astfel persoana impozabila conform art.127 alin.(1), alin.(2) si alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010.

Deoarece tranzactiile imobiliare realizate in perioada 2010-2012 indeplinesc toate conditiile prevazute de art.126 alin.(1) , lit.a) -lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , respectiv operatiunile sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca tranzactia imobiliara nu se incadreaza in sfera activitatilor economice, avand in vedere prevederile pct.3 alin.(5) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010 dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au luat in considerare doar tranzactiile efectuate de contribuabila, in perioada 18.01.2011-23.01.2012 respectiv un numar de 3 tranzactii imobiliare si 2 operatiuni de incasare avansuri, in urma carora aceasta a obtinut venituri.Tranzactiile derulate in perioada 18.01.2011-23.01.20129(in numar de 3) si operatiunile de incasare avansuri (in numar de 2) au avut ca obiect terenuri dobandite prin cumparare ca bunuri proprii , de unde rezulta ca contribuabila a desfasurat activitate

economica cu caracter de continuitate in scopul obtinerii de venituri.

Organele de inspectie fiscala, au constatat ca plafonul de scutire de 119.000 lei(echivalentul a 35.000 euro) a fost depasit in cursul lunii ianuarie 2011, cu tranzactia imobiliara materializata prin Contractul de vanzare-cumparare prezentata la pozitia 2 din tabelul inserat in raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca, contribuabila a depasit plafonul de scutire in luna ianuarie, aceasta avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA in regim normal pana la data de 10.02.2011 si sa devina platitoare de TVA incepand cu luna martie 2011, asa cum prevede art.152 alin.(1)-(6) si art.153 din Legea privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2011 precum si prevederile pct.62, pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

La stabilirea bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au avut in vedere tranzactiile efectuate dupa data depasirii plafonului respectiv tranzactia efectuata in baza contractului de vanzare-cumparare precum si cele doua operatiuni de incasare de avansuri, aceste tranzactii fiind finalizate prin incheierea in anul 2012 a contractului de vanzare-cumparare prin care contribuabila a instrainat un teren constructibil, care nu se incadreaza in scutirea prevazuta de art.141 alin(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru tranzactia inscrisa la pozitia 3 din tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.140 din Codul fiscal si pct.23 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicand procedeul sutei marite asupra bazei impozabile luand in considerare faptul ca in cuprinsul contractului de vanzare-cumparare, incheiat cu PF se specifica faptul ca"oricare ar fi situatia mea de platitoare sau neplatitoare de TVA pretul reprezinta suma totala de plata, datorata de Cumparator pentru dobandirea dreptului de proprietate asupra terenului si ca nicio alta suma nu va mai putea fi pretinsa de la cumparator in legatura cu acest teren."

Pentru tranzactia inscrisa la pozitia 4 din tabelul inserat in Raportul de inspectie, respectiv tranzactia realizata in baza Contractului de vanzare-cumparare incheiat cu SC U organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei standard de TVA de 24 % asa cum se prevede la art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , deoarece contribuabila nu a facut dovada ca nu are posibilitatea de a recupera de la cumparator taxa pe valoarea adaugata si nu a prezentat o declaratie pe proprie raspundere, pentru ca organul de inspectie fiscala sa determine pentru acest contract, taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea sutei marite asa cum se prevede la pct.23 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile OMFP nr.1820/2014 prin care s-a aprobat Decizia comisiei fiscale centrale nr.6/2014 care a modificat Decizia comisiei fiscale centrale nr.2/2011.

In contestatia formulata contestatoarea sustine ca nu poate fi platitoare de TVA deoarece nu are calitatea de persoana impozabila in scop de TVA, neinregistrandu -se ca atare la momentul incheierii actelor translative de proprietate; sustine ca nu a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate, intrucat a lipsit scopul obtinerii de profit urmare efectuarii operatiunilor care face obiectul inspectiei fiscale.Arata ca a fost nevoita sa regurga la vanzarile bunurilor imobile proprietate personala pentru a achita debite catre fostul sot, impotriva sa initiindu-se mai multe proceduri de executare silita;sustine ca nu a achizitionat imobile in scopul revanzarii, ci la momentul achizitiei, respectiv in anii 1996,1999 si in 2004, cauza juridica a cumpararii acestora a fost in scop personal, pentru

uzul familiei.

X arata ca vanzarea reprezinta vanzarea unui teren achizitionat in anul 1999 in vederea utilizarii in scop personal; sustine ca pe acest teren a dorit sa construiasca ulterior locuinta pentru copiii dar nu am putut pastra proprietatea asupra acestui teren, date fiind dificultatile financiare cu care s-a confruntat, fiind executata silit.

Cu privire la vanzarea avand ca obiect terenul.. pe care era construita locuinta familiei, contestatoarea sustine ca acest imobil nu poate intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, deoarece constructia edificata pe acest teren a fost domiciliul conjugal, locuinta in care a locuit cu copii si pe care a fost nevoita sa o paraseasca la momentul separarii de fostul sot, care avea un comportament agresiv; depunand la dosarul contestatiei copie cartii de identitate, in care figureaza domiciliul si sustine ca vanzarea acestui terenului, a fost impusa de necesitati de ordin financiar, deoarece era executata silit de catre fostul sot.

In ceea ce priveste vanzarea terenului, prin contractul de vanzare- cumparare contestatoarea sustine ca aceasta tranzactie nu poate intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA deoarece la data instrainarii, conform mentiunilor certificatului de urbanism, valabil 12 luni de la data emiterii, terenul avea folosinta de teren arabil; invocand in sustinere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

In drept, la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale invocate, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Asadar, printr-o interpretare per a contrario o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a) -lit.d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.(2) alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

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

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

La art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

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

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

*21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;***

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică sau un grup de persoane reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal, în condițiile în care aceasta desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în anul 2010:

"(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

(2¹) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme."

La pct.3 alin.(1) -(5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.127 din Codul fiscal, în vigoare din anul 2010, se prevede:

"(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții

Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se retine ca o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a TVA daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale si necorporale.

Nu se considera ca persoanele fizice realizeaza o activitate economica in sfera de aplicarea a TVA, atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala

sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

In cazul achizitiei de terenuri sa/sau 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.

Prin art.127 alin.(2) din Codul fiscal legiuitorul a transpus in legislatia nationala dispozitiile art.9 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii (hotararile Curtii Europene de Justitie emise in cauzele 235/85 Tarile de Jos/Comisia [1987] ECR 1487, punctul 7 si in cauza 348/87 Stichting Uitvoering Financiele Acties/Staatssecretaris van Financien [1989] ECR 1737 pct.10).

Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arata ca, statele membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea ,

b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie in cauza 186/1989(W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA "termenul de exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

In cauza in speta, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Potrivit "Listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" si a "Situatiei contractelor incheiate in anul 2012" emise de MFP-ANAF, persoana fizica X figureaza cu un numar de 6 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2009-2012 in urma carora a obtinut venituri;in interiorul perioadei de prescriptie , respectiv 2010-2012 ,persoana fizica X a efectuat un numar de tranzactii imobiliare.

Se retine ca, urmare analizarii contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitie de notarii publici precum si Lista nominala beneficiar de venituri conform declaratiei 208" si a "Situatiei contractelor incheiate in anul 2012" emise de MFP-ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, persoana fizica , in calitate de vanzator, a efectuat un numar de 4 tranzactii cu bunuri imobile si 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, obtinand venituri totale.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca tranzactiile imobiliare derulate in perioada 2010-2012(in numar de 4) , au avut ca obiect vanzari de terenuri construibile, dobandite prin cumparare ca bunuri proprii.

Cu privire la achizitia bunurilor imobile care au facut obiectul tranzactiilor mai sus enumerate din documentele existente la dosarul contestatiei, respectiv contractele de vanzare-cumparare existente in copie la dosar, se retin urmatoarele:

Terenul intravilan curti- constructii , care a facut obiectul contractelor de vanzare cumparare, a fost achizitionat de catre contestatoare in baza contractului de vanzare

cumparare din 1999, suprafata totala a terenului fiind de ... mp.

Terenul a fost vandut de catre contestatoare , prin contractul de vanzare cumparare sotilor P.Ulterior sotii P au dezmembrat suprafata de teren in 2 parcele conform actului de dezmembrare.

Contractul de vanzare cumparare a fost desfiintat partial pentru suprafata.. din cauza neachitarii restului de pret astfel cum rezulta din conventia de desfiintare partiala incheiata cu sotii P.

Pe terenul dezmembrat mai sus s-a aflat o constructie care a fost demolata in baza notei de constatare emisa de Primarie si a fost radiata din cartea funciara.

La mai putin de la o luna de la data intrarii in proprietate a terenului, contestatoarea a procedat la dezmembrarea acestui teren in 2 parcele conform actului de dezmembrare iar terenul in cauza a facut obiectul contractelor de vanzare cumparare.

Cu privire la terenul intravilan, care face obiectul Contractul de vanzare cumparare, se retine ca terenul si constructia situata pe acest teren au fost achizitionate de catre contestatoare (necasatorita), conform contractului de vanzare-cumparare si transcris, contract prin care sotul contestatoarei a dobandit constructia ce era formata la acea data din 4 camere si bucatarie.

Se retine ca obiectul Contractului de vanzare cumparare in care dna X are calitate de vanzatoare, il constituie "terenul intravilan in suprafata. In contract se specifica faptul ca pe acest teren se afla constructia P+M ce este proprietatea vanzatoarei si a fostului sot dobandita conform celor mentionate mai sus.

In ceea ce priveste achizitia terenul, ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare, in care X are calitate de vanzatoare, se retine ca imobilul in cauza provine din alipirea , a urmatoarelor imobile dobandite ca bun propriu:..

Se retine astfel ca, persoana fizica X a angajat costuri pregatitoare si necesare pentru initierea unei activitati economice urmare a dezmembrarii in anul 2010 a terenului conform actului de dezmembrare si contractului de vanzare-cumparare si alipirii unui numar de 5 terenuri prin actul de alipire, rezultand astfel intentia acesteia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate care se incadreaza in prevederile art.127 alin.(1) , alin.(2) si alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, urmare efectuarii acestor operatiuni, contestatoarea, in perioada 20.12.2010-23.01.2012 , a efectuat un numar de 3 tranzactii cu terenuri intravilane care au rezultat din aceste dezmembrari si alipiri.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar caracterul de continuitate, in speta, rezulta din multitudinea vanzarilor de bunuri imobile efectuate de contestatoare (4 tranzactii cu terenuri construibile) intr-o perioada relativ scurta.

Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul comercial.

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 H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal in vigoare din anul 2010, ***"activitatea economica se considera ca fiind incepută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice"*** precum si prevederile pct.3 alin. (5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enuntat si analizand operatiunile efectuate de catre X, in perioada 20.12.2010-23.01.2012, respectiv tranzactionarea a 4 terenuri intravilane construibile, se retine ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice si devenind persoana impozabila din perspectiva TVA, asa cum este definita la articolele de lege mai sus enuntate.

Argumentul contestatoarei potrivit caruia nu are calitate de persoana impozabila din punct de vedere al TVA iar activitatea desfasurata nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu este real si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei; quantumul si repetabilitatea tranzactiilor imobiliare derulate de catre persoana fizica X care au generat, venituri din transferul tranzactiilor imobiliare au determinat caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Avand in vedere ca urmare tranzactiilor imobiliare desfasurate in perioada 20.12.2010-23.01.2012, X a transferat prin vanzare, dreptul de proprietate al bunurilor imobile constand in 4 terenuri construibile , rezulta ca aceste operatiuni nu pot fi considerate ocazionale, avand astfel caracter de continuitate.

La pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in explicarea art.127(2) din Codul fiscal , mai sus enuntat , se specifica in mod clar ca persoana fizica care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca actioneaza ca atare, de o maniera independenta si activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, in lege se prevede ca in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre persoana fizica în scopul vanzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie în cursul unui an calendaristic, prima livrare, considerandu-se ocazionala. Desi prima livrare este considerata ocazionala , daca intervine a doua livrare în cursul aceluiasi an, va fi luata în considerare la calculul plafonului prevazut la art. 152 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere aceste prevederi legale ; tranzactia efectuata in anul 2010 in baza Contractului de vanzare-cumparare a fost considerata ocazionala; prima tranzactie realizata in anul 2011 materializata prin Contractul de vanzare-cumparare prezentata la pozitia 2 din tabelul inserat in raportul de inspectie fiscala, a fost considerata ocazionala insa a fost luata in considerare la stabilirea plafonului de scutire, prin acesta tranzactie , contestatoarea a depasit plafonul de scutire de de 119.000 lei (echivalentul a 35.000 euro) prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia "vanzarea de bunuri imobile ar putea fi interpretata ca fapta de comert si deci ar putea intra in sfera de inteles a notiunii de activitate economica numai in situatia in care aceasta ar fi efectuata de comercianti iar bunul imobil ar face parte din patrimoniul comercial de afectatiune" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere ca din punct de vedere fiscal, TVA aferenta livrării unui bun imobil este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale (Codul civil, Codul familiei) drept pentru care tranzactiile efectuate de catre contribuabili (vanzarile de terenuri si constructii) trebuie analizate din punct de vedere fiscal tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Se retine ca, independent de calificarea tranzactiilor in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora dupa cum prevad dispozitiile art.11alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.1 alin.(3) din acelasi act normativ, potrivit carora:

-art.1

"(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."

-art.11

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Codul fiscal definește si utilizează in vederea determinării regimului TVA, notiuni precum „persoana impozabila”, „operatiuni impozabile” si „ activitate economica” ; definitii existente la art.126 alin.(9) si art. 127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice.

Totodata, persoanele impozabile care savarsesc activitati economice de o maniera independenta cu caracter de continuitate nu pot fi decat comerciantii definiti de Codul comercial.

Afirmatia contestatoarei potrivit careia a achizitionat imobilele-terenul care face obiectul contractului de vanzare cumparare in vederea utilizarii in scop personal, dorind sa construiasca ulterior locuinta pentru copii dar nu a putut pastra proprietatea asupra acestui teren, date fiind dificultatile financiare cu care s-a confruntat, fiind executata silit, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Dupa cum am aratat si mai sus, contestatoarea a dobandit prin cumparare terenul intravilan curti- constructii , in baza contractului de vanzare cumparare .

Terenul a fost vandut de catre contestatoarea , prin contractul de vanzare cumparare, sotilor P.Ulterior sotii P au dezmembrat suprafata de teren in 2 parcele conform actului de dezmembrare autentificat. Contractul de vanzare cumparare autentificat a fost desfiintat partial din cauza neachitarii restului de pret astfel cum rezulta din conventia de desfiintare partiala incheiata cu sotii P.

La mai puțin de o luna de la data intrării în proprietate a terenului contestatoarea a procedat la dezmembrarea acestui teren în 2 parcele conform actului de dezmembrare iar terenul în cauză a făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare.

În speta, contestatoarea a angajat costuri prin cumpărarea terenului, dezmembrarea acestuia în parcele, costuri pregătitoare și necesare pentru inițierea unei activități economice, motiv pentru care operațiunea în cauză nu poate fi considerată ca fiind destinată utilizării în scop personal.

Prin urmare, tranzacția efectuată în baza Contractului de vânzare-cumpărare nu poate fi exclusă din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Argumentul contestatoarei potrivit căruia vânzarea având ca obiect terenul de.. pe care era construită locuința familiei, nu poate intra în sfera operațiilor taxabile din punct de vedere al TVA, deoarece construcția edificată pe acest teren a fost domiciliul conjugal, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

După cum am arătat și mai sus, obiectul Contractului de vânzare-cumpărare în care X are calitate de vânzător, îl constituie **"terenul intravilan în suprafața de.."** În contract se specifică faptul că pe acest teren se află construcția P+M ce este proprietatea vânzătoarei și a fostului soț, dobândită prin cumpărare.

La dosarul contestației, X a anexat copii ale cartilor de identitate respectiv cartea de identitate.

Se reține că din martie 2007, X locuiește.., astfel ca susținerea contestatoarei potrivit căruia, pe terenul care face obiectul contractului de vânzare-cumpărare se află construcția unde a avut domiciliul conjugal și nu poate intra în sfera operațiilor taxabile din punct de vedere al TVA nu este reală; contribuabilul nu a făcut dovada utilizării în scop personal a terenului înstrăinat care a făcut obiectul inspecției fiscale, rezultând că X a desfășurat activitate economică cu caracter de continuitate.

La art.31 din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se specifică:

"(1) În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:

a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu; [...]

(2) Prin adresa unde locuiesc efectiv, în sensul alin. (1) lit. a), se înțelege adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic, întreruperile de scurtă durată nefiind luate în considerare. Dacă șederea are un scop exclusiv de vizită, concediu, tratament sau alte scopuri particulare asemănătoare și nu depășește perioada unui an, nu se consideră adresa unde locuiesc efectiv."

Cu privire la domiciliul și reședința cetățenilor români, în OUG nr.97/2005 privind evidența, domiciliul, reședința și actele de identitate ale cetățenilor români, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică:

-art.26

"(1) Cetățenii români au dreptul să își stabilească sau să își schimbe, în mod liber, domiciliul ori reședința, cu excepția cazurilor expres prevăzute de lege.

(2) Cetățenii români nu pot avea în același timp decât un singur domiciliu

și/sau o singură reședință. În cazul în care aceștia dețin mai multe locuințe, își pot stabili domiciliul sau reședința în oricare dintre ele."

-art.27

"(1) Domiciliul persoanei fizice este acolo unde aceasta declară că are locuința principală)."*

-art.30

"Reședința este acolo unde persoana fizică declară că are locuința secundară, alta decât cea de domiciliu."

Avand in vedere prevederile legale invocate si faptul ca in perioada 01.03.2007-23.03.2011, X a avut adresa de domiciliul... , fara a-si stabili domiciliul sau resedinta.., tranzactia efectuata in baza Contractul de vanzare cumparare autentificat nu poate fi exclusa din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata; aceasta tranzactie face parte din activitatea economica de instrainari bunuri din patrimoniul personal desfasurata de contribuabila, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia terenul care face obiectul contractului de vanzare- cumparare, nu poate intra in sfera operatiunilor pentru care se percepe TVA intrucat la data instrainarii , conform mentiunilor din certificatul de urbanism, terenul avea folosinta de teren arabil, aceasta fiind operatiune scutita in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal , mentionam:

Obiectul contractului de vanzare-cumparare, conform pct.II din acest contract, il reprezinta:

" X vinde societatii comerciale terenul avand categoria de folosinta "curti-constructii".

Organul de inspectie fiscala, la incadrarea operatiunii in cauza, ca si taxabila din punct de vedere al TVA, a analizat toate documentele avute la dispozitie in timpul inspectiei fiscale, iar din informatiile cuprinse in actul de alipire si contractul de vanzare cumparare a rezultat in mod clar ca acest teren la momentul vanzarii avea categoria de folosinta „curti- constructii” deci teren constructibil.

Certificatul de urbanism prezentat de catre contestatoare la dosarul contestatiei , a fost eliberat de Primaria in scopul "alipire teren"urmare cererii adresate de catre dna. X.

Prin acest certificat se certifica ca:

"Regimul juridic: "Terenul se afla situat in intravilanul orasului PUG si este proprietatea X conform contractelor de vanzare-cumparare.

Regimul economic:folosinta terenului-arabil;

Regimul tehnic:Potrivit reglementarilor din noul Plan Urbanistic General aprobat al orasului pentru zona respectiva sunt prevazute functiunile cu caracter compact servicii :comert, depozitare, industrie nepoluata POT max 50%; Cut max 1,8 ADC/mp, Regim maxim de inaltime :15 m la cornisa, spatii verzi vor amenaja potrivit RGU si specificul zonei suprafetele libere din spatiul de retragere fata de aliniament va fi plantat cu arbori in proportie de min20%formand de preferinta o perdea vegetala pe tot frontul incintei.[...]"

Prin urmare, se retine ca Certificatul de urbanism a fost emis in scopul alipirii terenurilor, anterior incheierii contractului de vanzare- cumparare, care a avut la baza actul de alipire si extrasul de carte funciara,existente in copie la dosar, de unde rezulta in mod clar ca terenul ce face obiectul acestui contract are categoria de folosinta"curti-constructii".

În drept, la art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicată, Legea fondului funciar, se specifică:

"În funcție de destinație, terenurile sunt:

d) terenuri din intravilan, aferente localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurile agricole și forestiere;"

În Ordinul nr.897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind conținutul documentațiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol, la art.1 din Anexa 1, se precizează:

"(1) Amplasarea construcțiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe terenuri situate în intravilanul localităților stabilit conform legii; fac excepție construcțiile prevăzute la alin. (2) și (3) ale art. 91 din legea menționată, care pot fi amplasate și pe terenuri situate în extravilanul localităților, cu precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art. 92 din aceeași lege".

Potrivit Anexei 2 din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismului, teritoriul intravilan reprezintă *"totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări."*

De asemenea în anexa 1, Secțiunea 1, art.4 din H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism, se precizează:

"Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament.

(2) De asemenea, autorizarea prevăzută la alin. (1) se face cu respectarea normelor stabilite de consiliile locale pentru ocuparea rațională a terenurilor și pentru realizarea următoarelor obiective:

a) completarea zonelor centrale, potrivit condițiilor urbanistice specifice impuse de caracterul zonei, având prioritate instituțiile publice, precum și serviciile de interes general;

b) valorificarea terenurilor din zonele echipate cu rețele tehnico-edilitare;

c) amplasarea construcțiilor, amenajărilor și lucrărilor tehnico-edilitare aferente acestora în ansambluri compacte.

(3) Prin autorizația de construire, terenurile agricole din intravilan se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, conform legii."

De asemenea, toate terenurile situate în intravilan sunt în PUG după cum rezultă din conținutul art.23 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, și anume:

“(1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.

(2) Ulterior aprobării Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse în intravilanul localităților și unele terenuri din extravilan, numai în condiții temeinic fundamentate pe bază de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.

(3) Terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii.”

si anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, care defineste termenii de specialitate utilizati in cuprinsul legii iar intravilanul localitatii este definit astfel:

“Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea în extravilan numai pe bază de planuri urbanistice zonale (PUZ), legal aprobate, integrându-se ulterior în Planul urbanistic general (PUG) al localității.”

Din toate prevederile legale mai sus prezentate rezulta ca terenurile situate in intravilan sunt construibile.

Dupa cum s-a aratat, in certificatul de urbanism, Primaria orasului certifica faptul ca terenul se afla situat in intravilanul orasului, PUG, iar potrivit reglementarilor din noul Plan Urbanistic General pentru zona respectiva sunt prevazute functiunile cu caracter compact servicii :comert, depozitare, industrie nepoluata POT max 50%; Cut max 1,8 ADC/mp, Regim maxim de inaltime :15 m la cornisa, spatii verzise vor amenaja potrivit RGU si specificul zonei suprafetele libere din spatiul de retragere fata de aliniament va fi plantat cu arbori in proportie de min20%formand de preferinta o perdea vegetala pe tot frontul incintei.[...].

Prin urmare terenul in suprafata totala care face obiectul Contractului de vanzare-cumparare se alfa in intravilanul orasului si este construibil, deci operatiunea este taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , incadrandu-se in exceptiile pentru scutire de taxa prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea

efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt exceptate de la scutite din punct de vedere al TVA, livrarea unui teren construibil, definite de legiuitor ca fiind orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa construcții conform legislației în vigoare.

Având în vedere că legiuitorul prin definirea noțiunii de "teren construibil" a ținut să utilizeze și noțiunea de "conform legislației în vigoare" se reține că aceasta trimitere are în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului din punct de vedere juridic, economic și tehnic, categoria de folosință a terenului pe care se pot executa construcții.

Potrivit prevederilor art.39 alin.(4) și (6) din Ordinul 633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a biroului de cadastru și publicitate imobiliară, cu modificările și completările ulterioare:

"(4) Mențiunile privind terenul și categoria de folosință sunt cele prevăzute în Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 744 din 21.11.2001.

(6) Cât privește categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor, acestea se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară."

La pct.8 din Anexa 1 "Norme tehnice pentru introducerea cadastrului general" la Ordinul nr.534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea cadastrului general cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute criteriile de clasificare și identificare a categoriilor de folosință a terenurilor construibile și anume:

"8.1.1. Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre atributele parcelei. Evidențierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte atribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât și pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategorii de folosință.

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă categoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți - construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc."

Iar conform prevederilor pct.9.3.2 din același act normativ:

“Identificarea și consemnarea categoriei de folosință se fac pentru fiecare parcelă de teren (în extravilan și intravilan), iar datele se înscriu în fișa corpului de proprietate avându-se în vedere semnificațiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosință. Codurile categoriilor de folosință se scriu și pe schițele întocmite pentru fiecare corp de proprietate.”

Prin urmare, în vederea încadrării terenurilor, la momentul vânzării în categoria celor construite sau alte categorii (agricol, forestier, livada, pasune etc) pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, trebuie avute în vedere documentațiile cadastrale respectiv, trebuie analizate mențiunile înscrise în extrasele de carte funciara iar informațiile înscrise în aceste documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce au făcut obiectul vânzării.

Astfel, se reține că potrivit art.23 alin.(1) din Legea cadastrului și publicității imobiliare nr.7/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Cartea funciara este alcătuită din titlu, indicând numărul ei și numele localității în care este situat imobilul, precum și din 3 părți:

A. partea I, referitoare la descrierea imobilelor, care va cuprinde:

a) numărul de ordine și cel cadastral al imobilului;

b) suprafața imobilului, reieșită din măsurători cadastrale, destinația, categoriile de folosință și, după caz, construcțiile. Scoaterea definitivă și temporară din circuitul agricol a imobilelor situate în intravilanul aprobat potrivit legii se face prin autorizația de construire. Conținutul documentațiilor de scoatere definitivă/temporară din circuitul agricol, precum și schimbarea categoriei de folosință a imobilelor situate în intravilan se stabilesc prin regulament aprobat prin ordin cu caracter normativ al directorului general al Agenției Naționale, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. Scoaterea definitivă/temporară din circuitul agricol și schimbarea categoriei de folosință a imobilelor situate în extravilan se stabilesc prin regulament aprobat prin ordin comun al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale și al directorului general al Agenției Naționale, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I;

c) planul imobilului cu descrierea imobilului constituie anexa la partea I a cărții funciare, întocmită conform regulamentului aprobat prin ordin cu caracter normativ al directorului general al Agenției Naționale, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I;”

Se reține că, încadrarea terenurilor, la momentul vânzării, în categoria celor construite sau alte categorii, se realizează pe baza documentației cadastrale întocmită pentru înscrierea în cartea funciara, în conformitate cu prevederile Legii cadastrale și publicității imobiliare nr.7/1996, republicată, a actelor normative emise în temeiul acestei legi.

Organele de inspecție fiscală, în vederea încadrării ca și operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA a terenului ce face obiectul Contractului de vânzare-cumpărare, au analizat toate documentele avute la dispoziție în timpul inspecției fiscale respectiv Actul

de alipire, extrasul de carte funciara emis, urmare cererii , de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara si datele inscrise in Contractul de vanzare-cumparare.

In Actul de alipire se specifica urmatoarele:

"Avand in vedere :

-Sentinta civila pronuntata de Judecatoria;

-sentinta civila pronuntata de Judecatoria in sedinta publica ramasa irevocabila prin Decizia ..,

-obligatiile asumate prin promisiunea bilaterala de vanzare-cumparare

-declaratia autentificata

-documentatia cadastrala

-prevederile certificatului de urbanism

-referatul de admitere (alipire imobile)

Am hotarat:

-alipirea suprafetelor de teren mai sus individualizate intr-un corp unic de proprietate individualizat astfel-imobil teren avand **categoria de folosinta "curti-constructii" situat in intravilanul localitatii"**

In extrasul de carte funciara emis, urmare cererii , de Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara, Carte Funciara"date referitoare la teren" se precizeaza ca : terenul identificat cadastral..are categoria de folosinta "curti-constructii", este intravilan.,

Contractul de vanzare-cumparare autentificat la care face referire contestatoarea, existent in copie la dosarul contestatiei, are ca obiect "terenul identificat cadastral.. avand categoria de folosinta "curti-constructii"

Prin urmare, sustinerile contestatoarei potrivit carora categoria de folosinta a terenului in cauza, la data vanzarii, ar fi "arabila" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere ca din actele mai sus enumerate rezulta in mod clar ca,"terenul identificat cadastral are categoria de folosinta "curti-constructii", la data incheierii Contractului de vanzare-cumparare.

La pct.37 alin.(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, invocat de contestatoarea in sustinerea contestatiei se prevede ca " *În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. "* insa in timpul inspectiei fiscale sau la dosarul contestatiei, contestatoarea nu a prezentat un Certificatul de urbanism eliberat de Primaria la data incheierii Contractului de vanzare-cumparare .

La art.6 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructie, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in luna ianuarie 2012, se prevede:

"(1) Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4:

a) fac cunoscute solicitantului informațiile privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii;"

Dupa cum am aratat si mai sus Certificatul de urbanism prezentat de catre contestatoarea la dosarul contestatiei , a fost eliberat de Primaria in scopul "alipire teren"urmare cererii adresate de catre X iar de la data eliberarii acestui certificat pana la

data incheierii Contractului de vanzare-cumparare a fost incheiat Actul de alipire iar Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara, in baza acestui actului de alipire , a emis extrasul de carte funciara , din care rezulta in mod clar ca, terenul identificat cadastral, are categoria de folosinta "curti-constructii, este intravilan,; iar in Contractul de vanzare-cumparare se face referire la aceste acte.

In consecinta, se retine ca la data vanzarii terenul in cauza avea categoria de folosinta "curti constructii", situatie identica cu cea din extrasul CF.

Prin urmare, sustinerile contestatoarei cu privire la categoria de folosinta a terenului respectiv ca terenul care face obiectul Contractul de vanzare-cumparare ar fi avut categoria de folosinta arabil sunt neintemeiate in conditiile in care nu a fost prezentat Certificatul de urbanism la momentul vanzarii bunului imobil, acest lucru fiind stipulat expres in lege.

Dupa cum s-a aratat si mai sus incadrarea terenurilor , la momentul vanzarii , in categoria celor construibile se realizeaza pe baza documentatiei cadastrale intocmita pentru inscrierea in cartea funciara in conformitate cu prevederile Legii cadastrale si publicitatii imobiliare nr.7/1996 , republicata, a actelor normative emise in temeiul acestei legi.

In speta, organele de inspectie fiscala au calificat terenul vandut drept teren constructibil la data instrainarii asa cum rezulta din documentatia cadastrala precum si datele inscrise in contractul de vanzare-cumparare.

Se retine ca persoana fizica, prin documentele prezentate in sustinerea contestatiei nu face dovada ca terenul vandut era teren arabil la data instrainarii acestuia si nu prezinta documente care sa combata sau sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat pe perioada mentionata , contestatoarea a avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA, precum si obligatia legala sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la data depasirii plafonului de scutire si evidentierea operatiunilor economice efectuate.

Ori, organele de inspectie fiscala, in cauza in speta, nu au facut altceva decat sa constate neindeplinirea obligatiilor legale de inregistrarea in scopuri de TVA a P.F. , sa colecteze TVA aferenta celor 2 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane construibile, impozabile din punct de vedere al TVA.

Cu privire la inregistrarea persoanelor in scopuri de TVA la art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se preved urmatoarele:

-art.152

"(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7¹), a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) Pentru persoana impozabilă nou-înființată care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153."

-art.153

"(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;"

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

La pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifica:

"(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

a) data comunicării certificatului de înregistrare, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a), alin. (2), (4) și (5) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. c) și d) din Codul fiscal;

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;"

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele:

Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/ sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal înainte de realizarea unor astfel de operațiuni dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire de 35.000 euro, cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderi mici .

Persoana impozabilă stabilită în România a cărei cifră de afaceri anuală declarată sau realizată este inferioară plafonului de 35.000 euro , poate solicita scutirea de TVA, numită în continuare regim special de scutire pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1) din Cod.

Totodată, o persoană nou înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare.

Cu privire la înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei fizice X, din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

După cum am menționat și mai sus, X a realizat tranzacții cu bunuri imobile începând cu anul 2009 după cum rezulta din "lista nominală beneficiar de venituri conform declarației 208" și "Situația contractelor încheiate în anul 2012 de către X" emisă de

MFP-ANAF;;in interiorul perioadei de prescriptie , respectiv 2010-2012 ,persoana fizica X a efectuat un numar de 5 tranzactii imobiliare.

Urmare analizei contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitie de notarii publici precum si a "Listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" si a "Situatiei contractelor incheiate in anul 2012" emise de MFP-ANAF , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, persoana fizica X , in calitate de vanzator, a efectuat un numar de 4 tranzactii cu bunuri imobile si 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, obtinand venituri , potrivit contractelor de vanzare-cumparare.

Dupa cum s-a aratat si mai sus , organele de inspectie fiscala au luat in considerare pct.3 alin.(5) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010 dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal in sensul ca, tranzactia efectuata in anul 2010 in baza Contractului de vanzare-cumparare a fost considerata ocazionala; prima tranzactie realizata in anul 2011 materializata prin Contractul de vanzare-cumparare prezentata la pozitia 2 din tabelul inserat in raportul de inspectie fiscala, a fost considerata ocazionala insa a fost luata in considerare la stabilirea plafonului de scutire, prin aceasta tranzactie , contestatoarea a depasit plafonul de scutire de 119.000 lei (echivalentul a 35.000 euro) prevazut de art.152 din Codul fiscal in vigoare in anul 2011.

Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca , X a depasit plafonul de scutire in luna ianuarie 2011, aceasta avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in regim normal pana la data de 10.02.2011si sa devina platitoare de TVA incepand cu luna martie 2011, asa cum preved art.152 alin.(1)-(6) si art.153 din Legea privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2011 precum si prevederile pct.62, pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, acestea in mod legal au stabilit in sarcina contestatoarea obligatii privind taxa de plata asupra tranzactiilor imobiliare taxabile precum si accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal.

La stabilirea bazei impozabile precum si a TVA colectata organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134, art.134^1, art.137, art.140 si art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada verificata , potrivit carora:

-art.128

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

-art.134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

-art.134^1

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]”

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”

-art.134²

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.”

-art.137

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

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

-art.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

-art.141

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

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

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

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

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar.Pentru livrarile de bunuri corporale inclusiv de bunuri imobile faptul generator intervine la data la care intervine

transferul dreptului de a dispune ca si proprietar.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru livrari de bunuri prestari de servicii reprezinta tot ceea ce este constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori de prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert iar cota care se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile care nu sunt scutite de taxa este de 24 %.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata 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.

Totodata, legiuitorul in cadrul aceluiasi aliniat stipuleaza, ca exceptie, ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil.

In aceste conditii, se retine obligatia contribuabililor de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu constructii noi si terenuri constructibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, in interiorul termenului de prescriptie, persoana fizica X, in calitate de vanzatoare, a efectuat un numar de 4 tranzactii cu bunuri imobile si 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, obtinand venituri totale asa cum sunt prezentate in tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala.

Tranzactiile imobiliare derulate in perioada 2010-2012(in numar de 4) si cele 2 operatiuni prin care a incasat avansuri, au avut ca obiect vanzari de terenuri constructibile, dobandite prin cumparare ca bunuri proprii.

La stabilirea bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au avut in vedere tranzactiile efectuate dupa data depasirii plafonului, respectiv tranzactia efectuata in baza contractului de vanzare-cumparare care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Se retine ca la determinarea bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au luat in considerare doar operatiunile taxabile din punct de vedere al TVA respectiv tranzactiile efectuate de catre contestatoare cu terenuri intravilane avand categoria de folosinta "curti-constructii" si care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste modul de calcul al TVA, din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoare:

Pentru tranzactia inscrisa la pozitia 3 din tabelul inserat in Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.140 din Codul fiscal si pct.23 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aplicand procedeul sutei marite aspra bazei impozabile, luand in considerare faptul ca in cuprinsul contractului de vanzare-cumparare, incheiat cu sotii D se specifica faptul ca "oricare ar fi situatia mea de platitoare sau neplatitoare de TVA pretul reprezinta suma totala de plata, datorata de Cumparator pentru dobandirea dreptului de proprietate asupra terenului si ca nicio alta suma nu va mai putea fi pretinsa de la cumparator in legatura cu acest teren."

Pentru tranzactia inscrisa la pozitia 4 din tabelul inserat in Raportul de inspectie, respectiv tranzactia realizata in baza Contractului de vanzare-cumparare incheiat cu SC organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata, prin aplicarea cotei standard de TVA de 24 % asupra bazei impozabile, asa cum se prevede la art.140

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , deoarece contribuabila nu a facut dovada ca nu are posibilitatea de a recupera de la cumparator taxa pe valoarea adaugata si nu a prezentat o declaratie pe proprie raspundere, pentru ca organul de inspectie fiscala sa determine pentru acest contract, taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea sutei marite asa cum se prevede la pct.23 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile OMFP nr.1820/2014 prin care s-a aprobat Decizia comisiei fiscale centrale nr.6/2014 care a modificat Decizia comisiei fiscale centrale nr.2/2011.

Cu privire la modul de calcul a taxei pe valoarea adaugata contestatoarea nu prezinta niciun argument sau document suplimentar la formularea contestatiei.

In consecinta se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal TVA asupra bazei impozabile stabilita de organele de inspectie fiscala asupra tranzactiilor efectuate in baza contractului de vanzare-cumparare si contractului de vanzare-cumparare si care reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Mentionam ca in cauza in speta nu a fost incalcat principiul certitudinii impunerii asa cum sustine contestatoarea in contestatia formulata; organele de inspectie fiscala au aplicat in mod legal prevederile Codului fiscal in vigoare pe perioada verificata , in conformitate cu prevederile art.5 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta se retine ca organul de inspectie fiscala a respectat intocmai prevederile legale iar conformitate cu prevederile art. 6 si art. 7 alin (2) din O.G. nr. 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta este in masura sa aprecieze in limitele si competentele ce ii revin, relevanta starii de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de catre contestatoarea nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, in cauza se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catreX , cu privire la TVA si mentinerea ca legale a constatarilor organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere.

2.Referitor la accesoriile stabilite prin Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane

fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale, contestate de catre X:

Organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarete organelor fiscale aferent TVA de plata, au calculat dobanzi si penalitati de intarziere , in conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, contestatoarele solicita admiterea contestatiei cu privire la accesoriile avand in vedere principiul de drept "accessorium sequitur principale".

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.23 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.62 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.152 din Cod, potrivit carora:

-art.23 din O.G. Nr.92/2003

"(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

-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."

-pct.62 din H.G. Nr.44/2004

"(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra

din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;

(4) După determinarea taxei de plată conform alin. (2) și (3), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.”

De asemenea, în speta sunt aplicabile și prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

-art.119

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală. ”

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

-pe perioada 26.04.2011-28.02.2014

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

-pentru perioada 01.03.2014-25.05.2015

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120¹

“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul în care persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată precum și accesoriile aferente, de la data la care ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

După cum am arătat și mai sus, în condițiile în care contestatorii, pe perioada

verificata, au realizat venituri din tranzactii cu bunuri imobile, nu s-a inregistrat in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

De asemenea, pentru neachitarea la termenul de scadenta a taxei, contestatoarea datoreaza bugetului de stat si accesorii aferente.

Totodata , Curtea de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-183/2014 Salamie si Oltean la pct.51 precizeaza ca:

"Pentru asigurarea colectarii in mod corect a taxei si pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legala sa prevada in propriile legislatii nationale sanctiuni corespunzatoare care sa urmareasca sanctionarea penala a nerespectarii obligatiei de inscriere in registrul persoanelor impozabile in scopuri de TVA, asemenea masuri nu trebuie sa depaseasca ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

La pct.52 din aceasta hotarare se specifica : "Aceleasi principii sunt valabile in cazul majorarilor, care daca au caracter de sanctiuni fiscale [...] nu trebuie sa fie excesive in raport de gravitatea incalcarii de catre persoana impozabila a obligatiilor sale", iar la pct.53 din aceasta hotarare se prevede " [...] ca o administratie fiscala nationala sa decida in urma unui control fiscal, sa supuna anumite operatiuni TVA-ului si sa impuna plata unor majorari, cu conditia ca aceasta decizie sa se intemeieze pe reguli clare si precise"

Dupa cum am aratat si mai sus, accesoriile aferente TVA de plata au fost stabilite de la data scadentei debitului stabilit de plata si pana la data incheierii actului administrativ fiscal , respectandu-se cotele prevazute in legislatia nationala.

Avand in vedere ca, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie se respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza sa se respinga contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA, stabilite de plata prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre dna X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la suma totala, care se compune din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA
- penalitati de intarziere aferente TVA

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi

atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicarea deciziei, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.