

062410NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, prin adresa nr....../.../01.03.2010 inregistrata la directie sub nr....../02.03.2010, asupra contestatiei formulate de **doamna X**.

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../24.02.2010, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale** emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... in data de 04.02.2010 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, în raport de data primirii deciziei de impunere și data depunerii contestației.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. Neamt este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **doamna X**.

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.... din 04.02.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care a fost stabilită în sarcina sa o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, motivând astfel:

Organele de inspecție fiscală au stabilit că datorează taxa pe valoarea adăugată deoarece în cursul anului 2008 a realizat un număr de cinci tranzacții imobiliare reprezentând activități economice.

Petenta nu este de acord cu organele de inspecție fiscală și consideră că tranzacțiile efectuate în cursul anului 2008 nu reprezintă activitate economică, ci sunt venituri obținute din vânzarea locuințelor sau a altor bunuri folosite de către persoane fizice în scopuri personale și investite imediat pentru acoperirea unor credite contractate în comun cu soțul în vederea achiziționării apartamentului în care locuiesc și în prezent.

Pentru o corectă evaluare a tranzacțiilor efectuate, petenta prezintă istoricul acestora în ordine cronologică și anume:

În anul 2006, înainte de căsătoria cu ..., a achiziționat un apartament situat în ..., str....., nr....., bl....., sc....., et....., ap....., județul Neamț, compus dintr-o cameră de locuit și dependințe (baie, hol, bucătărie și logie), prin contractarea

creditului imobiliar cu ipotecă nr.../august 2006 de la banca ..., în sumă de ... euro.

La data de 14.02.2008, după căsătorie, având în vedere că spațiul din garsonieră nu mai era suficient pentru o familie care urma să aibă un copil, a decis împreună cu soțul, contractarea unui nou credit imobiliar cu ipotecă în sumă de ... euro, în vederea achiziționării unui apartament situat în ..., str....., nr....., bl....., sc....., et....., ap....., județul Neamț, compus din 3 (trei) camere, hol, baie, cămară, bucătărie și logie.

La data de 10.04.2008, deoarece veniturile familiei erau suficiente, a mai achiziționat un teren în suprafață de ... mp în valoare de ... euro (echivalentul a ... lei), situat în intravilanul satului ..., comuna ..., județul Neamț.

Ulterior, datorită crizei economice generale, situația financiară a familiei s-a înrăutățit brusc, motiv pentru care în data de 25.04.2008 a vândut garsoniera, încasând suma de ... euro. Diferența de preț dintre suma plătită la achiziție și suma încasată în urma vânzării, nu se datorează vreunei speculații financiare, ci simplei evoluții a pieței imobiliare și a faptului că au fost realizate îmbunătățiri. La data vânzării apartamentului cu o cameră, piața imobiliară nu înregistrase căderea valorică valabilă la data depunerii contestației.

Suma obținută în urma vânzării apartamentului cu o cameră, a fost folosită de către petentă astfel:

- în data de 28.05.2008 a achitat integral creditul nr.../august 2006, contractat înainte de căsătorie, la banca ...;

- în data de 20.06.2008 a achitat o parte din creditul nr.../martie 2008, contractat după căsătorie, la banca

În luna august 2008, doamna X împreună cu soțul, în vederea acoperirii unor datorii ale familiei, au decis vânzarea terenului cumpărat în sat ..., comuna ..., județul Neamț. Astfel, terenul de ... mp a fost vândut de către petentă în două etape:

- în data de 18.08.2009, a vândut suprafața de ... mp pentru suma de ... lei, încheind contractul de vânzare – cumpărare nr.....;

- în data de 03.09.2009, a vândut suprafața de ... mp pentru suma de ... lei, încheind contractul de vânzare – cumpărare nr.....

Banii obținuți din vânzarea terenului în suprafață de ... mp, au fost depuși în contul creditului nr.../martie 2008.

Petenta menționează faptul că suma obținută în urma vânzării terenului a fost cu ... lei mai mare decât cea pe care a plătit-o în momentul în care a cumpărat terenul, motiv pentru care nu se poate concluziona că tranzacția efectuată a avut ca scop obținerea de venituri cu caracter permanent. Au fost necesare două tranzacții deoarece nu a găsit un singur cumpărător pentru întreaga suprafață de ... mp.

Petenta menționează faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că de banii obținuți din vânzarea terenului beneficiază legal și soțul, în devălmășie și că în momentul vânzării terenului, acesta avea destinația arabil, neavând eliberată de la primărie nici un fel de autorizație de construcție.

În drept, petenta consideră că nu face parte din categoria de contribuabili plători de taxa pe valoarea adăugată, tranzacțiile încheiate de aceasta având scopuri strict personale, și nu economice, așa cum se precizează la art.126 alin. (1) lit.c) și art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Interpretarea organelor de inspecție fiscală cu privire la încadrarea tranzacțiilor efectuate ca fiind operațiuni economice impozabile este superficială, forțată, abuzivă și a creat grave prejudicii care nu se limitează doar la stabilirea unor obligații suplimentare de plată, ci și prejudicii morale deoarece pe tot parcursul inspecției fiscale petenta a avut sugar de alăptat. Organele de inspecție fiscală nu au cerut informații despre imobilul vândut, respectiv nu au întrebat (fapt demonstrat de notele explicative) dacă a locuit în imobilul vândut sau dacă mai deținea și alte locuințe la data la care a achiziționat apartamentul cu o cameră, omițând să informeze că în cazul în care tranzacția reprezenta vânzarea unui bun utilizat în scop personal, aceasta nu mai era considerată activitate economică conform prevederilor pct.3 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: *„În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”*

Organele de inspecție fiscală au considerat că petenta ar fi făcut evaziune fiscală deoarece a obținut venituri nedeclarate din tranzacții imobiliare, fără a demonstra în vreun fel acest lucru. Dacă verificarea documentelor ar fi fost făcută temeinic, organele de inspecție fiscală ar fi putut constata următoarele:

- imobilul vândut a fost singura locuință până la căsătorie, afirmație care se putea demonstra prin consultarea asociației de proprietari și prin adeverința de rol nr.../22.02.2010, iar vânzarea a fost efectuată după căsătorie cu scopul de a achita creditul bancar;

- contractul de vânzare – cumpărare aferent imobilului nu cuprinde două tranzacții deoarece se vinde doar un singur imobil.

Cele două terenuri vândute reprezintă conform extrasului de rol și a contractelor de vânzare – cumpărare nr.../18.08.2008 și nr.../03.09.2008, terenuri arabile situate în intravilan, motiv pentru care sunt scutite de taxare potrivit art.98 din Legea fondului funciar nr.18/1991, republicată, care precizează că *„intravilanul localităților este cel existent la data de 1 ianuarie 1990, evidențiat în cadastrul funciar; el poate fi modificat numai în condițiile legii”*. Art.92 alin.(4) din aceeași lege precizează că *„scoaterea definitivă din circuitul agricol și silvic a terenurilor situate în extravilanul localităților se face cu plata, de către persoanele fizice sau juridice solicitante, a taxelor prevăzute în anexele nr. 1 și 2 la prezenta lege.”* Dispozițiile alin.(4) se aplică și în cazul terenurilor agricole care au fost trecute potrivit legii, în intravilanul localității, în vederea realizării construcțiilor de orice fel.

În concluzie, pentru a putea fi considerat teren construibil conform prevederilor din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, este necesară aprobarea solicitării proprietarului de scoatere din circuitul agricol a acestuia și achitarea unor taxe deoarece conform pct.25 alin.(2) lit.f) din HG nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, *„teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”*, ori în registrul cadastral, la momentul vânzării, terenul era înscris ca agricol.

Dacă pentru un teren nu există autorizație de construcție emisă la momentul înstrăinării, părțile din contractul de vânzare – cumpărare nu pot ști cu certitudine, din punct de vedere juridic, dacă pe respectivul teren se va putea efectua sau nu o construcție, astfel că, singura modalitate de interpretare neîndoielnică a dispoziției legale este ca un teren intravilan fără autorizație de construcție nu intră în sfera de aplicare a excepției și ca atare înstrăinarea acestuia rămâne o operațiune scutită.

Organele de inspecție fiscală, în actul de inspecție fiscală au afirmat că petenta nu a prezentat documente care să ateste faptul că veniturile obținute din tranzacțiile efectuate au fost folosite în scopuri personale, fără a se avea în vedere faptul că era verificată o persoană fizică și nu un contribuabil care are obligația de a cunoaște în detaliu legislația în vigoare, ocupația petentei fiind de asistentă medicală și nu de jurist.

Petenta consideră că nu intra în atribuțiile ei să demonstreze organelor de inspecție fiscală faptul că nu a efectuat activități economice, scopul tranzacțiilor efectuate fiind acela de a achita creditele de la banca ..., lucru care s-a și întâmplat.

În concluzie, petenta, prin contestația formulată, subliniază încă o dată faptul că **nu s-a ocupat și nu se ocupă cu afaceri imobiliare, că nu a realizat alte tranzacții din anul 2008 și până în prezent, nu a avut ca ocupație temporară sau permanentă obținerea de venituri din tranzacții imobiliare de orice natură și menționează de asemenea faptul că în anul 2008 a efectuat un număr de 3 tranzacții imobiliare, și nu cinci cât au considerat organele de inspecție fiscală.**

Față de cele prezentate mai sus, solicită anularea deciziei de impunere nr..../04.02.2010.

În susținerea contestației, sunt depuse în copie, următoarele documente:

- Contractul de vânzare – cumpărare cu garanție reală imobiliară nr..../15.08.2006, încheiat la BNP ..., între doamna ..., în calitate de vânzător, doamna X, în calitate de cumpărător și debitor garant ipotecar și banca ..., în calitate de creditor ipotecar, având ca obiect apartamentul cu o cameră situat în municipiul ...;

- Contractul de vânzare – cumpărare cu garanție reală imobiliară nr..../14.02.2008, încheiat la BNP ..., între doamna ..., în calitate de vânzător, domnul ... și doamna X, în calitate de cumpărători și debitori garanți ipotecari și banca ..., în calitate de creditor ipotecar, având ca obiect apartamentul cu trei camere situat în ... ;

- Contractul de vânzare – cumpărare nr..../10.04.2008, încheiat la BNP ..., între domnul ..., în calitate de vânzător și ..., în calitate de cumpărător, având ca obiect o suprafață de teren de ... mp situată în sat ..., comuna ..., județul Neamț;
- Contractul de vânzare – cumpărare nr..../25.04.2008, încheiat la BNP ..., între doamna X, în calitate de vânzător și domnii ... în calitate de cumpărător și debitor garant ipotecar și banca ..., în calitate de creditor ipotecar, având ca obiect apartamentul cu o cameră situat în ...;
- Contractul de vânzare – cumpărare nr..../18.08.2008, încheiat la BNP ..., între domnul ..., în calitate de cumpărător și domnul ... și doamna X, în calitate de vânzător, având ca obiect o suprafață de teren de ... mp situată în sat ..., comuna ..., județul Neamț;
- Contractul de vânzare – cumpărare nr..../03.09.2008, încheiat la BNP ..., între domnul ... și doamna ..., în calitate de cumpărător și domnul ...și doamna X, în calitate de vânzător, având ca obiect o suprafață de teren de ... mp situată în sat ..., comuna ..., județul Neamț;
- Contractele de credit imobiliar nr..../august 2006 și nr..../martie 2008 încheiate cu banca ...;
- Extrasele de cont cu sumele achitate emise de banca ...;
- Adeverință nr..../22.02.2010 eliberată de Primăria orașului ...;
- Adresa nr..../11.12.2009 emisă de BNP ...;
- Certificatul de căsătorie seria .. nr.... din data de 15.09.2007.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală a emis pentru doamna X din ..., județul Neamț în data de 04.02.2010, Decizia de impunere nr.... privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale, potrivit careia:

- La punctul 5.1 „Taxa pe valoarea adăugată” se menționează următoarele:
 - perioada verificată: 01.01.2008 – 31.12.2009;
 - baza impozabilă: ... lei;
 - taxă pe valoarea adăugată de plată - ... lei;
 - majorări de întârziere aferente - ... lei.
- La punctul 5.2 „Motivul de fapt ” se menționează:
 1. În anul 2008 doamna X a efectuat un număr de 5 (cinci) tranzacții imobiliare reprezentând vânzări construcții (apartament – altele decât cele noi), teren arabil intravilan, din care:
 - două tranzacții în valoare totală de ... lei reprezentând construcții (apartament – altele decât cele noi), așa cum rezultă din contract nr..../25.04.2008 (conform declarației 208 și clauzelor contractuale);
 - două tranzacții în valoare totală de ... lei reprezentând teren arabil intravilan în suprafață de ... mp, așa cum rezultă din contract nr..../18.08.2008 (conform declarației 208 și clauzelor contractuale);
 - o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând teren arabil intravilan în suprafață de ... mp, din care ... mp teren arabil și ... mp teren arabil – drum, așa cum rezultă din contract nr..../03.09.2008 (conform declarației 208 și clauzelor contractuale).

La determinarea valorii tranzacției, din punct de vedere fiscal al taxei pe valoarea adăugată, s-a avut în vedere principiul potrivit căruia „exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție”.

Concluzionând, la tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată se ia valoarea totală a tranzacției indiferent de forma lor juridică și tipul tranzacției.

Conform contractelor de cumpărare și a celor de vânzare a apartamentului și a terenurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor, au fost dobândite și apoi vândute la diferite intervale de timp față de data dobândirii.

Operațiunile de cumpărare și de vânzare a bunurilor sus menționate reprezintă fapte de comerț potrivit Codului Comercial și definite activități economice potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 care precizează că „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Nu au caracter de continuitate în accepțiunea pct.3 alin.(1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile obținute de persoane fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri folosite de către acestea pentru scopuri personale cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La control nu s-au prezentat documente din care să rezulte că apartamentul sau terenurile care au făcut obiectul tranzacțiilor au fost folosite în scopuri personale așa cum sunt definite la pct.3 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, tranzacțiile efectuate în valoare de ... lei reprezintă potrivit actelor normative sus menționate, activitate economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin efectuarea acestor tranzacții (definită activitate economică în scopuri comerciale) reprezentând vânzarea de garsonieră și terenuri deținute în coproprietate de soții ..., „este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”, potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Conform contractelor de vânzare și cumpărare, soții ... au vândut bunurile (terenurile) aflate în coproprietate ca bun comun în numele familiei și nu vânzare în nume propriu.

În consecință, vânzarea bunurilor deținute în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți fiind necesar acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrărilor.

Din totalul tranzacțiilor în sumă de ... lei:

- ... lei reprezintă operațiuni scutite (valoarea tranzacției atingând plafonul de scutire) potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în data de 25.04.2008 s-a depășit plafonul de scutire a taxei pe valoarea adăugată;

- ... lei reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată potrivit art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând bunuri imobile potrivit art.128 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată potrivit art.141 alin.(2) lit.f) coroborat cu prevederile din comunicarea Primăriei ... nr.../20.01.2010, din care reiese că terenurile tranzacționate sunt situate în zona constructibilă și definite ca terenuri constructibile.

În consecință, potrivit art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, doamna X avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în termen de 10 zile începând cu 01 a lunii următoare celei în care s-a depășit plafonul, devenind plătitor de TVA potrivit art. 150 alin.(1) pentru toate operațiunile taxabile ulterioare depășirii plafonului respectiv pentru tranzacțiile în sumă de ... lei.

La control, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 pct. 62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 s-a determinat taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei reprezentând TVA colectat asupra valorii tranzacționate în sumă de ... lei (persoana neavând drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât achizițiile s-au făcut de la persoane neimpozabile).

2. Pentru T.V.A. în sumă de ... lei, potrivit art.119 și art.120 din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat accesorii în sumă de ... lei.

În timpul controlului inopinat s-a luat nota explicativă doamnei X, care a declarat că *nu a efectuat tranzacții imobiliare în perioada 2004 – 2009, altele decât cele constatate de organele de inspecție fiscală.*

Având în vedere constatările și prevederile mai sus menționate, propunem înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a doamnei X prin declarația 020 conform art.152 alin.(6) și (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

• La punctul 5.3 „Temeiul de drept” sunt trecute următoarele acte normative:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: art.126, art.127 alin.(1), art.128 alin.(1) și (2), art.141 alin.(2) lit.f) și art. 152 alin.(1);

- HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: pct.3 alin.(1), pct.62 alin.(2) lit.a);

- OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: art.119 și art.120.

Decizia de impunere nr.../04.02.2010 privind taxa pe valoarea adăugată are ca anexă **Raportul de inspecție fiscală nr.../04.02.2010 și Procesul verbal nr.../27.11.2009**, prin care s-a constatat că în anul 2008 doamna X a

efectuat un număr de 3 (trei) tranzacții imobiliare reprezentând vânzări construcții (apartament – altele decât cele noi), teren arabil intravilan, din care:

- o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând construcții (apartament – altele decât cele noi) conform contract nr.../25.04.2008;

- o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând teren arabil intravilan în suprafața de ... mp conform contract nr.../18.08.2008;

- o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând teren arabil intravilan în suprafața de ... mp, din care ... mp teren arabil și ... mp teren arabil – drum, conform contract nr.../3.09.2008.

Tranzacțiile mai sus menționate sunt considerate activități economice potrivit art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează „*constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate*”.

Prin efectuarea acestei activități economice, doamna X în calitate de persoană fizică, a devenit persoană impozabilă. Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „**este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indeferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități**”.

Prin tranzacția efectuată în data de 25.04.2008 reprezentând vânzarea unui apartament în valoare totală de ... lei s-a depășit plafonul de scutire de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a depășirii plafonului doamna X avea obligația, potrivit art.152 alin. (6) și art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să se înregistreze în scopuri de T.V.A., în termen de 10 zile, începând cu data de 1 ale lunii următoare celei în care a fost depășit plafonul de scutire, respectiv în data de **10.05.2008**, devenind **plătitor începând cu 01.06.2008**.

Tranzacțiile efectuate în perioada 01.06.2008 – 31.12.2008 sunt în sumă de ... lei (anexa nr.1).

Pentru tranzacțiile în sumă de ... lei se datorează **T.V.A. în sumă de ... lei**, potrivit art.150 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru livrările ulterioare taxabile.

Pentru T.V.A. în sumă de ... lei, potrivit art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat **accesorii în sumă de ... lei**.

III. Luând în considerare motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă doamna X datorează taxa pe valoarea

adăugată în sumă de ... lei aferentă vânzării unui imobil (apartament – altele decât cele noi) și terenuri arabile intravilan, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt,

În anul 2008 doamna X a realizat tranzacții constând în vânzarea unui imobil (apartament – altele decât cele noi) și a două terenuri arabile situate intravilan, astfel:

1. Conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr..../25.04.2008, doamna X a vândut un apartament situat în ..., str...., nr...., bl...., sc...., et...., ap...., județul Neamț, compus dintr-o cameră de locuit și dependințe (baie, hol, bucătărie și logie), valoarea acestei tranzacții fiind de Imobilul ce a fost vândut a fost cumpărat în baza contractului de vânzare – cumpărare cu garanție reală imobiliară, **înainte de căsătoria cu domnul ...**, autentificat sub nr..../15.08.2006 de doamna X.

2. Conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. .../18.08.2008, doamna X a vândut suprafața de ... mp teren arabil situat în intravilanul satului ..., comuna ..., jud. Neamț, valoarea acestei tranzacții fiind de ... lei. Terenul vândut a fost cumpărat în baza contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr..../10.04.2008.

3. Conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. .../03.09.2008, doamna X a vândut suprafața de ... mp teren arabil situat în intravilanul satului ..., comuna ..., jud. Neamț, valoarea acestei tranzacții fiind de ... lei. Terenul vândut a fost cumpărat în baza contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr..../10.04.2008 de către domnul ...

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea informațiilor transmise de către notarii publici și din documentele puse la dispoziție de către doamna X, că aceasta a realizat în anul 2008 un număr de 5(cinci) tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, activitatea având caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de T.V.A.

Astfel, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că doamna X este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de aceasta, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, depășind plafonul de scutire în data de 10.05.2008 și devine astfel plătitor de T.V.A. începând cu luna **iunie 2008**.

Ca urmare a depășirii în data de 10.05.2008 a plafonului de scutire de T.V.A. de 35.000 euro, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr..../04.02.2010 privind taxa pe valoarea adăugată, au stabilit T.V.A. de plată pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2009 în sumă de ... lei aferent tranzacțiilor efectuate în această perioadă de către doamna ..., a căror valoare se ridică la suma de ... lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată au calculat majorări de întârziere pentru perioada 27.10.2008 – 03.02.2010 în sumă de ... lei.

Petenta contestă Decizia de impunere nr.../04.02.2010, motivând că tranzacțiile în cauză au avut loc datorită faptului că situația financiară a familiei se înrăutățise, că imobilul vândut a fost singura locuință până la căsătorie și sumele obținute în urma vânzării imobilului și a terenurilor au fost folosite în scop personal, pentru a achita integral primul credit ipotecar și parțial din cel de-al doilea credit ipotecar, ambele încheiate cu banca ...

În concluzie, petenta, prin contestația formulată, precizează faptul că **nu s-a ocupat și nu se ocupă cu afaceri imobiliare, că nu a realizat alte tranzacții din anul 2008 și până în prezent, nu a avut ca ocupație temporară sau permanentă obținerea de venituri din tranzacții imobiliare de orice natură.**

Pentru verificarea afirmațiilor facute de către contestatoarea în cuprinsul contestației, Biroul solutionare contestații a solicitat doamnei X cu adresa nr.../10.03.2010 să depună în susținerea contestației documente din care să rezulte că imobilul vândut a fost singura locuință până la căsătorie și a înrăutățirii situației financiare a familiei. Contestatoarea a dat curs acestei solicitări prin adresa înregistrată la DGFP Neamt sub nr.... din data de 19.03.2010 și precizează că imobilul vândut a fost achiziționat în scop personal, prin contractarea unui credit imobiliar la banca ... fiind singura locuință deținută înainte de căsătorie și că veniturile s-au diminuat în anul 2008 prezentând în susținere următoarele documente:

- adeverința nr.../19.03.2010 de la SC ... SRL care atestă faptul că doamna X a locuit în perioada 2007 – aprilie 2008 în imobilul situat în ..., str...., nr...., bl...., sc...., et...., ap...., județul Neamț;

- fișele fiscală pe anul 2007 și 2008 cu veniturile de la ...;

- balanțele de verificare pentru perioada 01.10.2007 – 31.12.2007 și 01.01.2008 – 31.12.2008 emise pentru firma SC ... SRL, unde domnul ... este asociat unic;

- adeverința f.n./f.d emisă de reprezentantul contabil al firmei SC ... SRL, doamna ..., prin care ni se aduce la cunoștință faptul că domnul ..., în calitate de reprezentant legal și asociat unic, nu a avut nici un fel de câștiguri de natură salarială sau dividende în perioada 01.10.2007 – 31.12.2008.

În drept,

Referitor la operațiunile impozabile, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la **art.126 alin.(1)** prevede următoarele:

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

a) *constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*

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

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

Pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a **art.126 alin.(1)** din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează că **„în sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.”**

Referitor la persoanele impozabile și activitatea economică, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează următoarele:

- art.7

„Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică.”

- art. 125¹ alin.(1)

„În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin.(2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

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.”

- art.127

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

*(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.** (...)*

- art.128 alin.(1)

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

- art. 141 alin.(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.”

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la punctul 3 alin.(1) stipulează următoarele: „În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, **obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate** în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.(...).”

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează următoarele:

- art.152

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

(...)

(6) *Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită*

înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art.153.”

- art.153 alin.(1)

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

(...)

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

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

- art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- art.120 alin.(1)

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

Față de motivele de fapt și de drept invocate mai sus, reținem următoarele:

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

În cazul ce face obiectul prezentului dosar, în anul 2008, conform celor enunțate în fapt, doamna X a efectuat 3 (trei) tranzacții imobiliare constând în vânzarea unui imobil (dobândit prin **contractarea unui credit imobiliar la data de 15.08.2006, înainte de căsătoria cu domnul ...**), situat în municipiul ... și a două terenuri arabile (dobândite prin **cumpărare de soțul doamnei X**, la data de 10.04.2008), situate în intravilanul satului ..., comunei ..., jud. Neamț. Valoarea totală a acestor tranzacții a fost de ... lei, depășind suma de 35.000 euro.

Având în vedere faptul că petenta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente din care să rezulte că imobilul și terenurile ce au făcut obiectul tranzacțiilor au fost folosite în scopuri personale, dar și-a motivat astfel contestația, organul de soluționare a contestației a solicitat documente în susținere. Petenta a depus în completarea contestației, adevărul nr..../19.03.2010 emisă de SC ... SRL, prin care ni se aduce la cunoștință faptul

că doamna X a figurat în evidențele societății ca „**proprietar și locatar în perioada februarie 2007 – aprilie 2008**”.

De asemenea, petenta pentru a demonstra faptul că tranzacțiile efectuate în anul 2008 nu au avut caracter de continuitate, depune documente din care rezultă că veniturile obținute în anul 2008 erau insuficiente pentru a achita ratele aferente creditelor bancare contractate la banca ..., în vederea achiziționării imobilului vândut și a imobilului în care locuiește în prezent cu familia. Sumele obținute în urma tranzacțiilor efectuate, conform desfășurătoarelor emise pentru cele două credite ipotecare de către banca ..., au fost depuse la bancă, petenta reușind astfel să achite creditul aferent imobilului vândut și parțial din cel de-al doilea. Așa cum rezultă și din nota explicativă luată doamnei X de către organele de inspecție fiscală în timpul controlului, aceasta **nu a efectuat alte tranzacții imobiliare în perioada 2004 – 2009, decât cele constatate la control.**

Având în vedere cele mai sus prezentate, reținem faptul că operațiunea de vânzare a imobilului de către petentă nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 126, art.127 și art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că aceasta nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și că operațiunile efectuate de petentă nu au avut caracter de continuitate, motiv pentru care doamna X nu datorează bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..., urmând a se admite contestația petentei pentru această sumă și anularea mențiunilor referitoare la această sumă din Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 1081/04.02.2010 și din Raportul de inspecție fiscală nr.1081/04.02.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată contestate, deoarece în sarcina contestatorului nu a fost reținut ca datorat debitul în suma de ... lei, pe cale de consecință persoana fizică contestatoare nu datorează și majorările de întârziere aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se admite contestația petentei pentru suma de ... lei și anularea mențiunilor referitoare la această sumă din Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr..../04.02.2010 și din Raportul de inspecție fiscală nr..../04.02.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) și (2) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E:

Admiterea contestației formulate de **doamna X** din ..., județul Neamț pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, cu anularea mențiunilor referitoare la aceste sume din Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la

persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../04.02.2010 și din Raportul de inspectie fiscala nr.../04.02.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală.