

DECIZIE nr.

privind contestația formulată de dl. XXX
înregistrată la D.G.F.P. județul Timiș sub nr. XXX/05.08.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice județul Timiș a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara cu adresa nr. XXX/31.07.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice județul Timiș sub nr. XXX/05.08.2013 asupra contestației formulate de

CNP: XXX
și CIF: XXX,
cu domiciliul în loc. XXX, jud. Timiș,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice județul Timiș sub nr. XXX/26.07.2013 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș sub nr. XXX/27.07.2013, iar în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații a procedat la analizarea dosarului contestației, constatând următoarele:

Petentul XXX formulează contestație împotriva **Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/28.06.2013** emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș, Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza **Raportului de Inspecție Fiscală nr. XXX/28.06.2013**.

Suma totală contestată este în cuantum de **XXX lei** și reprezintă:

- XXX lei - taxa pe valoarea adăugată;
- XXX lei – dobânzi/majorări de întârziere;
- XXX lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că titlul de creanță a fost luat la cunoștință în data de 01.07.2013.

I. Petentul formulează contestație împotriva Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/28.06.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.

XXX/28.06.2013 pentru suma totală de XXX lei, solicitând admiterea contestației, anularea actului administrativ fiscal atacat și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata sumei totale de XXX lei, în susținerea contestației prezentând constatări din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și arătând că în perioada supusă controlului fiscal transferul proprietății asupra bunurilor imobile nu a constituit o activitate economică în sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, o astfel de operațiune nefiind supusă taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește legalitatea modului de desfășurare a inspecției fiscale, petentul susține că, este de observat, ab initio, că în raportul de inspecție fiscală se consemnează: „conform avizului de inspecție fiscală nr. XXX/15.10.2009 începerea inspecției fiscale a fost programată pentru data de 3.11.2009”, însă acest aviz de inspecție fiscală nu i-a fost comunicat niciodată, astfel că nu putea produce nici un fel de efecte juridice. Mai mult decât atât, organul de inspecție fiscală a întocmit un nou aviz de inspecție fiscală înregistrat sub nr. XXX/04.02.2010, ceea ce denotă faptul că și în opinia organului de inspecție fiscală primul aviz nu era unul valid, atâta vreme cât avizul de inspecție fiscală se emite o singură dată, înainte de începerea inspecției fiscale, așa cum rezultă din interpretarea art. 101 alin. 1 C.pr.fisc.

În ceea ce privește calitatea de persoană impozabilă, art. 127 alin. 1 din C.f. definește persoana impozabilă ca fiind orice persoană care desfășoară activitățile economice descrise la alin. 2 al aceluiași text legal. Dintre toate activitățile economice enumerate în cuprinsul acestei prevederi, organul fiscal nu a reușit să indice în concret nicio activitate expres stabilită de acest text, reținând în mod nelegal că activitatea sa de livrare „de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate” este inclusă în activitățile economice expres prevăzute de art. 127 alin. 2 din Codul fiscal. După cum se poate observa, organul fiscal adaugă la textul de lege (art. 127 alin. 2 reglementează exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), aspect care determină un prim indiciu de nelegalitate al Deciziei de impunere contestată.

Pe de altă parte, petentul arată că, în ipoteza în care s-ar considera că, persoanele fizice care au încheiat tranzacții imobiliare intră sub incidența TVA, aceste persoane au fost, până la data de 01.01.2008, scutite de plata acestei taxe, în conformitate cu art.141 din Codul fiscal. Astfel, până la data de 3.12.2007, conform art. 141 alin.2 lit.f C.f, în vigoare la aceea dată, erau scutite de la plata TVA persoanele care si-au dedus sau nu aveau dreptul să-și deducă TVA (întrucât nu erau înregistrați), prevedere înlăturată începând cu 01.01.2008.

În ceea ce privește atingerea plafonului de scutire de TVA, petentul învederează faptul că „așa cum reține și organul de inspecție fiscală, subsemnata, împreună cu soția mea am fost proprietari devălmași ai terenurilor ce fac obiectul inspecției fiscale”, însă arată că, nu a fost proprietar exclusiv al bunurilor tranzacționate, ci a deținut aceste bunuri în coproprietate devălmașă cu soția sa, motiv pentru care nu înțelege cum a stabilit organul fiscal „cota de participare de

50% fiecare” în contextul în care specific formei de proprietate comune în devălmășie este tocmai faptul ca nu este stabilită o cotă – parte determinată din dreptul de proprietate, fiecare dintre coproprietarii devălmași fiind împreună proprietari asupra fiecărei molecule din bunurile deținute în coproprietate, aceasta fiind, de altfel, și diferența față de coproprietatea comună pe cote-părți, unde sunt stabilite cotele - părți ale fiecărui coproprietar (și nu „cote de participare”).

Astfel, având în vedere regulile care guvernează coproprietatea în devălmășie, respectiv principiul potrivit căreia un coproprietar nu are o cotă determinată din bun, petentul consideră că, este neclar cum a reușit organul fiscal să stabilească momentul în care s-a atins plafonul de scutire și, totodată, nelegală modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale pentru fiecare dintre soți, în ceea ce privește „cota de participare de 50% aferentă tranzacțiilor desfășurate.” Pe de altă parte susține că, regimul acestei modalități a dreptului de proprietate este de ordine publică, și că, art.30 alin.2 C.fam stipulează în mod clar că „orice convenție contrară este nulă”, iar alin.3 statuează „calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită”, astfel că pe perioada căsătoriei nici soții, și nici o altă persoană, inclusiv statul, nu poate face acte derogatorii de la aceasta, cu excepții strict prevazute de Codul familiei.

Un alt aspect sesizat de petent este și *inexistența, anterior anului 2008, a unei proceduri de înregistrare a persoanelor fizice în scopuri de TVA*, în lipsa unui cadru legal care să reglementeze o astfel de procedură. Or, a interpreta legea în sensul existenței obligației de înregistrare a persoanelor fizice în scopuri de TVA, cu consecința plății acestei taxe cu majorări de întârziere, dobânzi și penalități, în contextul în care organul fiscal refuza astfel de înregistrări, reprezintă un veritabil abuz de drept.

În ceea ce privește modalitatea de calcul a taxei pe valoarea adăugată stabilită prin decizia de impunere contestată se arată că aceasta induce nulitatea absolută a contractului de vânzare-cumpărare, fără ca vreo parte a contractului să poată fi găsită culpabilă în acest sens. Calcularea TVA la prețul la care s-a încheiat tranzacția imobiliară, în loc de a include TVA în prețul primit efectiv, este o practică eronată din punct de vedere juridic, contrară dispozițiilor Codului civil - dreptul comun în materie de vânzare-cumpărare. În contextul în care în cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare nu se face referire la TVA, concluzia legală la care trebuia să ajungă organul fiscal este aceea că TVA este inclus în prețul de vânzare. În acest sens petentul invocă practica Curții Europene de Justiție care în cauza C-317/94 Elida Gibbs a statuat că „ în conformitate cu principiul neutralității TVA, administrația fiscală nu poate percepe un quantum superior celui plătit de consumatorul fiscal”. Totodată susține că „ în contextul în care taxa va fi inclusă în prețul de vânzare, așa cum este legal, statul urmează a restitui impozitul pe venit, achitat în temeiul art.77¹ C.f de către subsemnatul, aferent TVA calculată din acest preț.

În ceea ce privește încadrarea terenurilor în categoria de folosință – esențială în stabilirea regimului taxabil, petentul afirmă că, cu toate că organele de inspecție fiscală afirmă în actul de control că încadarea terenurilor ulterior datei de

22.12.2008 s-a făcut în baza certificatului de urbanism, în realitate acestea nu au ținut cont de mențiunile din aceste acte oficiale de informare, ceea ce a avut drept consecință calcularea unei baze impozabile mult mai mari, și pe cale de consecință a unui quantum mai mare al TVA. Având în vedere că singurul act oficial prin care se stabilește regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor este certificatul de urbanism, organele de inspecție fiscală erau ținute să ia în considerare suprafața construibilă de teren consemnată în acestea și nu cea înscrisă în cartea funciară, cu consecința calculării pro parte a bazei impozabile și în final, a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește dreptul de deducerea TVA refuzat de organele de inspecție fiscală, petentul apreciază că aceștia au încălcat dispozițiile imperative ale art. 145 din Codul fiscal, atâta vreme cât dispozițiile alin. 1 al acestui articol stipulează în mod imperativ că „dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”, iar alin. 2 dispune că „orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor”, arătând că organul de inspecție fiscală are un drept de cenzură limitat, acesta putând să refuze acordarea dreptului de deducere a TVA doar în situația în care achizițiile nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor prevăzute de art. 145 alin.2 lit. a-e din Codul fiscal. Dreptul de deducere induce un mecanism automat de acordare, taxa pe valoarea adăugată fiind singurul impozit care, pe lângă obligații, stipulează și un drept - dreptul de deducere. În acest sens petentul invoca în motivarea contestației și practica constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-324/11 – Gabor Toth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatala – magyarországi Regionális Adófelügyeltetés Osztálya și cauzele conexe C-80/11 și C-142/11.

Astfel, petentul afirma că, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime interprinzatorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară, și că sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului, invocând în acest sens Hotărârea *Gabalfrisa și alții*, pct.44, Hotărârea din 21 februarie 2006, *Halifax și alții*, C-255/02, Rec., p.I-1609, punctul 78, Hotărârea *Kittel și Recolta Recycling*, pct.48 precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, *Dankowski*, C-438/09, punctul 24.

Având în vedere că prin Tratatul de aderare, România s-a obligat, printre altele, să respecte deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție, petentul susține că, organele de inspecție fiscală erau obligate ca, odată cu stabilirea taxei pe valoarea adăugată, să-i acorde și dreptul de deducere, însă acest drept i-a fost refuzat.

În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, acestea fiind accesorii ale creanțelor fiscale, ele urmând soarta creanței principale (*accessorium sequitur principale*), neputând exista accesorii în contextul în care nu mai există debitul principal, solicită să se aplice

considerațiile mai sus expuse *mutatis mutandis* și în ceea ce le privește pe acestea, nemaireluându-le cu această ocazie.

Pe cale de consecință, petentul solicită admiterea contestației, anularea actului administrativ fiscal atacat și exonerarea de la plata sumei totale de XXX lei, precum și anularea raportului de inspecție fiscală având în vedere rolul său, în opinia petentului, de formalitate tehnico-materială.

II. În Raportul de inspecție fiscală nr. XXX/28.06.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.XXX/28.06.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Timiș, au constatat următoarele:

Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare prezentate de persoana fizică XXX, s-a constatat că, în perioada verificată, contribuabilul XXX, în calitate de vânzător, a efectuat un număr de 78 tranzacții imobiliare cu terenuri arabile extravilane, curți construcții în intravilan, curți construcții în intravilan extins, teren cu casa și loc de casa cu casa și terenuri arabile intravilane, atât în coproprietate cu soții XXX (cota de participare 25% fiecare) cât și în coproprietate cu soția XXX (cota de participare 50% fiecare).

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică XXX a efectuat, în perioada verificată, tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activități economice conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, coroborat cu pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) și ale art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, au constatat că la data de 17.05.2007, persoana fizică XXX a depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art.152 alin.(1) din același act normativ, motiv pentru care avea obligația să solicite până la data de 01.07.2007 înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, și ale pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că persoana fizică XXX este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.07.2007 și data de 31.12.2012.

Astfel, urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada iulie 2007 – decembrie 2012 în suma de XXX lei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de XXX lei și penalități de întârziere în sumă de XXX lei, în condițiile în care petentul s-a înregistrat în scopuri de TVA la data de 16.10.2009.

III. Având în vedere motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Timișoara au stabilit în sarcina petentului XXX suma totală de XXX lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și obligații fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere aferente obligației fiscale principale.

Referitor la susținerea petentului cu privire la legalitatea modului de desfășurare a inspecției fiscale, în legătură cu avizul de inspecție fiscală nr.XXX din 15.10.2009, invederăm că acesta nu a produs efecte juridice față de petent, astfel că susținerile acestuia nu sunt relevante în cauza dedusă judecătii, având în vedere că, deși în contestația formulată petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite acest aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nelegală, acesta nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia, cu atât mai mult cu cât urmare emiterii celui de-al doilea aviz de inspecție fiscală, la data de 04.02.2010 contribuabilul însăși a solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale, solicitare soluționată favorabil, prin reprogramarea datei de începere a inspecției fiscale pentru data de 12.04.2010.

De asemenea, așa după cum rezultă și din declarația dată de petentul la finalizarea inspecției fiscale, acesta declară faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele și informațiile solicitate pentru efectuarea inspecției fiscale și că răspunde de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.

Astfel, rezultă că inspecția fiscală s-a desfășurat și s-a încheiat cu acordul petentului, iar aceasta a pus la dispoziția inspecției fiscale toate documentele și informațiile solicitate pentru efectuarea inspecției fiscale.

Prin urmare, se reține că, în condițiile în care, pe de-o parte, contestatorul a participat la inspecția fiscală desfășurată, finalizată prin încheierea pe numele său a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, iar pe de altă parte nu aduce argumente că ar fi fost lezat în drepturile sale prin necomunicarea primului aviz de inspecție fiscală, cu atât mai mult cu cât, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei urmare emiterii celui de-al doilea aviz de inspecție fiscală contribuabilul însăși, conform cererii înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. XXX/05.03.2010, respectiv la A.I.F. sub nr.

XXX/05.03.2010 a solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale, motivele invocate de petent nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, nefiind întemeiate, drept pentru care organul competent în soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.

Referitor la suma de XXX lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara, este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007–2012, persoana fizică XXX datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, decât în 16.10.2009.

În fapt, în perioada 01.01.2006 -31.12.2012, Dl. XXX, în calitate de vânzător, atât în coproprietate cu soții XXX (cota de participare 25% fiecare) cât și în coproprietate cu soția XXX (cota de participare 50% fiecare), a efectuat un număr de 78 tranzacții imobiliare cu terenuri arabile extravilane, curți construcții în intravilan, curți construcții în intravilan extins, teren cu casa și loc de casa cu casa și terenuri arabile intravilane; în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activități economice conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, coroborat cu pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în anul 2007, dl. XXX împreună cu soția (cota de participare 50% fiecare), a efectuat un număr de 22 tranzacții, scutite și impozabile, cu bunuri imobile reprezentând vânzări de terenuri arabile intravilane și curți construcții în intravilan în valoare de XXX lei (suma reprezentând 50% din valoarea totală a tranzacțiilor derulate în anul 2007 împreună cu soțul său Dl. XXX); cu consecința depășirii plafonului de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 35.000 Euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, persoana fizică XXX, la data de 17.05.2007, după cea de-a doua tranzacție efectuată, a realizat o cifră de afaceri de XXX lei, depășind plafonul de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 152 alin.(1) și anume 119.000 lei ($119.000 \text{ lei} / 12 \text{ luni} \times 8 \text{ luni} = 79.333 \text{ lei}$), situație în care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art.152 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2007.

Deoarece petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, s-a procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

În anul 2007, ulterior datei de 01.07.2007 (dată la care avea obligația înregistrării în scopuri de TVA), persoana fizică XXX în coproprietate cu soția sa a efectuat 14 tranzacții reprezentând livrări de terenuri construibile (curți construcții) în valoare de 491.557 lei.

În anul 2008, persoana fizică XXX în coproprietate cu soția sa (cota de participare 50% fiecare) și împreună cu soții XXX (cota de participare 25% fiecare) a încheiat 9 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de XXX lei (suma ce îi revine d-lui XXX), din care 6 contracte de vânzare - cumpărare reprezintă livrări de terenuri construibile (curți construcții) în valoare totală de XXX lei.

În anul 2009 persoana fizică XXX în coproprietate cu soția sa (cota de participare 50% fiecare) a încheiat 3 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de 1.1016.921 lei (suma ce îi revine d-lui XXX), din care 2 reprezintă livrări de terenuri construibile (curți construcții) în valoare totală de XXX lei.

În anul 2010 persoana fizică XXX în coproprietate cu soția sa (cota de participare 50% fiecare) a încheiat 10 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de XXX lei (suma ce îi revine d-lui XXX), din care 9 reprezintă livrări de terenuri construibile (curți construcții) în valoare totală de XXX lei.

În anul 2011 persoana fizică XXX în coproprietate cu soția sa (cota de participare 50% fiecare) a încheiat 9 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de 253.730 lei (suma ce îi revine d-lui XXX), care reprezintă livrări de terenuri construibile (curți construcții) în valoare de 123.939.

În anul 2012 persoana fizică XXX în coproprietate cu soția sa (cota de participare 50% fiecare) a încheiat 24 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de XXX lei (suma ce îi revine D-lui XXX), din care 21 reprezintă livrări de terenuri construibile (curți construcții) în valoare totală de XXX lei.

În contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către dl. XXX, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), motiv pentru care se constată că în perioada cand petentul nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 09.07.2007 - 16.10.2009, aceasta a efectuat tranzacții cu terenuri construibile și construcții noi.

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

Art.126

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

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

„În sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...] ”

iar, la alin.(2)-alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“3. (2) [...], 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.”

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

În același sens este și Decizia civilă nr.152/31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr.675/30/2010, irevocabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125^{A1} 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;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la alin.(1), în forma în vigoare în anul 2007:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de X 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).”,

iar la alin.(6), în vigoare începând cu 01.01.2007:

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul

lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

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

Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din actul normativ mai sus citat , în forma în vigoare în perioada 22.12.2008-31.12.2009:

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

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

nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, 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.

Prevederi similare sunt stipulate la pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și începând cu data de 01.01.2010.

Astfel, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. 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 fixat 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 legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul

de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

În perioada 01.01.2008 - 31.12.2009, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.[...]”

iar începând cu data de 01.01.2010, prevederile stipulate la alin.(2) lit.f) art.141 din Codul fiscal sunt similare cu cele mai sus citate.

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

„Art.137

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

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

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările: *„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”*

coroborat cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, respectiv începând cu 01.01.2007, prevede:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] 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,[...]”;”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, se aplică procedeul sutei mărite.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

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

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

- 1. părțile au convenit că TVA nu este inclus_ în contravaloarea livrării; sau*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;*

b) prin aplicarea procedeului sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.XXX/28.06.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, persoana fizică XXX atât în coproprietate cu soții XXX (cota de participare 25% fiecare) cât și în coproprietate cu soția XXX (cota de participare 50% fiecare) a efectuat tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate prezentate detaliat în anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv 78 tranzacții ce au avut ca obiect terenuri arabile extravilane, curți

construcții în intravilan, curți construcții în intravilan extins, teren cu casa și loc de casa cu casa și terenuri arabile intravilane, în valoare totală de XXX lei (suma aferentă cotei de 50% ce-i revine petentei).

Din cele 78 tranzacții ce au avut ca obiect terenuri arabile extravilane, curți construcții în intravilan, curți construcții în intravilan extins, teren cu casa și loc de casa cu casa și terenuri arabile intravilane, în valoare totală de XXX lei (suma aferentă cotei de 50% ce-i revine petentei), 61 tranzacții imobiliare având ca obiect terenuri construibile în sumă totală de XXX lei reprezintă operațiuni taxabile, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012 de către persoana fizică XXX, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a nu mai puțin de 78 de proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu soția sa XXX respectiv soții XXX, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2007.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada verificată de către contestatară, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.XXX/28.06.2013, se reține că *persoana impozabilă XXX*, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri construibile, a depășit la data de 17.05.2007 plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 01.07.2007, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2007, care stipulează:

“66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”,

obligatie care, a fost îndeplinită de către *persoana impozabilă* XXX doar la data de 16.10.2009.

Totodată, având în vedere natura bunurilor tranzacționate de *persoana impozabilă* XXX, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.f) și art.126 alin.(9) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri arabile în intravilan sunt *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții*, în timp ce tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile (curți construcții) sunt *operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140* din același act normativ și, deci, pentru care *persoana* impozabilă avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Deoarece în anul 2007, dl. XXX în calitate de coproprietar a încheiat 2 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de XXX lei reprezentând vânzare de terenuri arabile în intravilan și curți construcții în intravilan, aceasta a depășit plafonul de scutire TVA la data de 17.05.2007, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2007.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, persoana fizică XXX are calitatea de persoană impozabilă din data de 01.07.2007, desfășurând activități economice, avea ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000 Euro, începând cu această dată și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, prin aplicarea cotei standard, asupra bazei de impozitare constituită din contrapartida obținută de persoana fizică XXX din vânzarea de terenuri construibile, potrivit art.137 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de XXX lei la o bază impozabilă în sumă de XXX lei.

Deoarece la data desfășurării inspecției fiscale, dl. XXX a fost înregistrată ca platitor de TVA începând cu data de 16.10.2009, organele de inspecție fiscală au verificat evidența contabilă a petentei respectiv concordanța dintre jurnalele de

cumpărări cât și a jurnalelor de vânzări cu deconturile de taxă pe valoarea adăugată depuse în perioada 16.10.2009 – 31.12.2012, rezultând următoarele:

TVA deductibilă constatată de organele de inspecție fiscală: XXX lei

TVA colectată constatată de organele de inspecție fiscală: XXX lei

TVA de plată constatată de organele de inspecție fiscală: XXX lei

TVA de plată conform deconturilor de TVA: XXX lei

Diferență TVA de plată XXX lei

Astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de XXX lei, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă de XXX lei și o diferență de TVA de plată în suma de **XXX lei**, modul de determinare a TVA-ului de plată fiind prezentat în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice XXX o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de XXX lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri construibile, efectuate în perioada 2007 -2012, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. 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;”

În ceea ce privește susținerile contestatorului referitor la lipsa calității sale de persoană impozabilă și a încadrării eronate de către organele de inspecție fiscală a activității sale de livrare de bunuri imobile ca fiind inclusă în activitățile economice expres prevăzute de art. 127 alin.2 din Codul fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie citate în cuprinsul prezentei decizii, respectiv la art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile - persoană impozabilă reprezintă persoana fizică capabilă să desfășoare, de o manieră independentă și indiferent de loc o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități – și activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice de aplicare ale

art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în forma în vigoare atât anterioară anului 2010 (pct.3 alin.(1)) cât și după (pct.3 alin.(2) și alin.(3), sunt stipulate condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatorul nu face dovada că le-a respectat.

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel că *exploatarea* bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Mai mult, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform căroră:

„ (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.”

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Invocarea de către petent în motivarea contestației a principiului *in dubio contra fiscum*, cu concluzia acesteia că ”orice înstrăinare de imobile proprietate personală, efectuată de o persoană fizică anterior anului 2010, nu era purtătoare de TVA” este răsturnată de însăși faptul că petentul la data de 16.10.2009 a depus declarația de înregistrare fiscală conform art. 72 și art. 75 din Codul de procedura fiscală, fiind înregistrat ca plătitor de TVA din această dată. Așadar, dacă, așa cum se arată în contestația formulată ”orice înstrăinare de imobile proprietate personală, efectuată de o persoană fizică anterior anului 2010, nu era purtătoare de TVA” , acțiunea petentului de a se înregistra ca plătitor de TVA la 16.10.2009, anterior datei de 01.01.2010, confirmă chiar modul de interpretare al normelor fiscale de

către organele de inspecție fiscală, varianta stării de fapt prezentată în contestație nefiind conformă astfel nici cu normele de drept fiscale incidente cauzei și nici chiar cu acțiunile petentului (de înregistrare în scopuri de TVA în anul 2009).

Referitor la invocarea de către petent în motivarea contestației a prevederilor legale conținute de Codul Familiei, indeverăm acesteia că, în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogant*, că, în ceea ce privește impozitele și taxele datorate bugetului de stat norma legală specială o reprezintă Codul de procedură fiscală, conform art. 1 alin.1 din cuprinsul acestuia.

ART. 1

Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

*(1) Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal**), care conform art. 2 din cuprinsul său se completează astfel:*

ART. 2

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

(2) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.

Astfel că, în lipsa exercitării de către petent a posibilităților conferite de aceste două norme legale, alegațiile acesteia în legătură cu „cota de participare de 50% aferentă tranzacțiilor desfășurate”, eronată în opinia sa, se situează în afara cadrului legal.

Mai mult, petentul nu a demonstrat că, în legătură cu cota de participare aferentă tranzacțiilor desfășurate, organele de inspecție fiscală au procedat într-un alt mod decât aceasta din momentul în care s-a înregistrat ca plătitor de TVA la 16.10.2009, motiv pentru care în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 65 din Codul de procedură fiscală republica ” *(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*” susținerile sale din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, în lipsa prezentării de către acesta în motivarea contestației a unor înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada pretențiilor sale.

Referitor la susținerile petentului cu privire la încadrarea terenurilor în categoria de folosință, invederăm acestuia, că din documentele existente la dosarul

cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa nr.XXX/18.04.2013 Primăriei Comunei XXX să precizeze dacă terenurile (curți construcții și arabil intravilan) situate în intravilanul Comunei XXX și având aceeași carte funciară, vândute de Dl. XXX și D-na XXX, în perioada 2009 – 2012, sunt construibile și dacă

- terenurile(parcelele) tranzacționate sunt construibile în ansamblu sau doar cele cu categoria de folosință curți construcții
- au fost eliberate autorizații de construire și certificate de urbanism în momentul înstrăinării acestora.

Prin adresa nr. XXX/15.05.2013, Primăria Comunei XXX a comunicat că, terenurile (parcelele) tranzacționate nu sunt construibile în ansamblu, ci doar cele cu categoria de folosință curți construcții, cele cu categoria de folosință arabil intravilan fiind considerate neconstruibile. În lipsa precizării de către petent în mod expres a tranzacțiilor la care se referă pretențiile sale, precum și a nedepunerii de către aceasta în motivarea contestației a unor înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada afirmațiilor sale, în considerarea dispozițiilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, pretențiile sale nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la afirmația contestatorului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală i-au refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată încălcând astfel dispozițiile imperative ale art. 145 din Codul fiscal, se reține că, potrivit legislației în domeniul TVA, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145 - 147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2007, care stipulează:

*„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147. ”*or, așa cum s-a reținut în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestată, Dl. XXX s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA începând cu data de 16.10.2009, astfel ca, ulterior acestei date, în condițiile îndeplinirii de către petent a condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au acordat petentului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 92.300 lei exercitat prin decontul de TVA depus și înregistrat la organul fiscal.

Prin urmare, susținerea petentului cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii efectuate anterior datei de 16.10.2009, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, chiar dacă acesta deține documentele de justificare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv facturi, întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se exercită prin decontul de TVA, care se depune, potrivit prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, la organele fiscale competente de către persoanele înregistrate conform art.153 din același act normativ, respectiv persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, iar petentul nu a respectat aceste prevederi legale decât după data de 16.10.2009, data înregistrării sale ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Totodată, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerile petentului cu privire la calcularea TVA la prețul la care s-a încheiat tranzacția imobiliară, în loc de a include TVA în prețul primit efectiv, practică eronată din punct de vedere juridic, contrară dispozițiilor Codului civil - dreptul comun în materie de vânzare-cumpărare, întrucât așa cum prevede și Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2011 dată în aplicarea unitară a art.140 din Codul fiscal, întrucât, potrivit prevederilor pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, citate în cuprinsul prezentei decizii, procedeul sutei mărite se aplică pentru determinarea sumei taxei în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul de vânzare include și taxa.

Or, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%, 24% respectiv 5 % în cazul în care în contractele de vânzare-cumpărare nu se prevedea că prețul de vânzare „include TVA”.

Prin urmare, atâta timp cât în contractele de vânzare - cumpărare, nu este prevăzut faptul că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*, și nu cele ale pct.23 alin.(2) din același act normativ, referitoare la aplicarea procedurii sutei mărite.

În acest sens, nici argumentul petentului precum că „ în contextul în care taxa va fi inclusă în prețul de vânzare, așa cum este legal, statul urmează a restitui impozitul pe venit, achitat în temeiul art.77¹ C.f de către subsemnatul, aferent TVA calculată din acest preț”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a arătat în cele ce preced, atâta timp cât în

contractele de vânzare - cumpărare, nu este prevăzut faptul că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*

Mai mult, art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică care îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanei fizice XXX având în vedere că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel de activități economice și devenind persoana impozabilă din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Referitor la majorările/dobânzile de întârziere în sumă de XXX lei și penalitățile în sumă de XXX lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/28.06.2013, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de XXX lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de XXX lei, calculate în sarcina petentului, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 206, art. 213, art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, coroborat cu pct. 2.5 și pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 450/2013 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. _____, se

D E C I D E :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. XXX/28.06.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. XXX/28.06.2013, pentru suma totală de XXX lei, reprezentând:

- XXX lei - taxa pe valoarea adăugată;
 - XXX lei – dobânzi/majorări de întârziere;
 - XXX lei – penalități de întârziere.
- prezenta decizie se comunica la:
- Dl. XXX;
 - A.J.F.P. Timișoara.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.