



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Maramureș
Biroul Solutionarea Contestatiilor**



Decizia nr. 43 din 23.04.2010 privind solutionarea
contestatiei formulate de **X**, cu domiciliul in BM, inregistrata
la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr.../12.02.2010 si
reinregistrata sub nr.../23.02.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. .../22.02.2010 asupra contestatiei depuse de X, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr. .../23.02.2010.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr./22.12.2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 22.12.2009 si are ca obiect suma totala de lei, reprezentand:

..... lei - taxa pe valoarea adaugata;
..... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata prin avocat, conform imputernicirii avocatale anexata in original la dosarul cauzei, persoana fizica X solicita

admiterea acesteia si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este scutita de la plata taxei pe valoarea adaugata livrarea unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren, exceptie facand livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, aceasta norma legala trebuind coroborata cu art. 127 din Codul fiscal, care la alin. (1) defineste persoana impozabila ca fiind acea persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), respectiv activitatile producatorilor, comerciantilor si prestatorilor de servicii.

De asemenea este considerata activitate economica si acea activitate de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea unor locuinte proprietate personala sau a unor terenuri cumparate in scopuri personale si ulterior instrainate, nu poate fi considerata activitate economica, prin urmare insusi legiuitorul stabileste o prezumtie "iuris tantum" in ceea ce priveste caracterul civil al tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice, determinand caracterul activ al organului fiscal de a demonstra intentia persoanei fizice de a desfasura activitate economica si de a se transforma in comerciant.

Art. 127 alin. (2) din Codul fiscal restrange notiunea de activitate economica la tipologia producatorilor, comerciantilor si prestatorilor de servicii, cu alte cuvinte activitatea celor care savarsesc in general acte de comert, aplicandu-se astfel dispozitiile art. 7 din Codul comercial, care defineste comerciantii ca fiind aceia care fac fapte de comert, avand comertul ca o profesie obisnuita.

Din Directiva europeana ce reglementeaza problematica TVA si practica in materie a Curtii Europene de Justitie rezulta atat caracterul general al campului de aplicare a taxei pe valoarea adaugata cat si sensul notiunii de activitate a comerciantilor, din varianta romana, care se refera la producatori, distribuitori si prestatori de servicii, deci la cei implicati strict in ramura comertului si nu la comercianti in sensul codului comercial.

Normele comunitare acorda posibilitatea legiuitorilor nationali sa cuprinda ca operatiuni ce intra in sfera taxei pe valoarea adaugata si operatiunile ocazionale de livrare de cladiri, parti de cladiri si terenuri

construibile, insa acest lucru ar fi trebuit inserat in mod expres in Titlul VI din Codul fiscal. Per a contrario, legiuitorul fiscal roman nu a dat curs acestei optiuni, lasata de altfel prin directiva europeana la latitudinea sa, concluzia fiind ca nu pot fi considerati contribuabili decat persoanele care efectueaza acele operatiuni economice in mod permanent, nu si cele care fac acest lucru in mod ocazional.

Pentru a ajunge la concluzia ca activitatea supusa analizei este cu scop economic, organele fiscale trebuie sa demonstreze circumstantele speciale, respectiv caracterul repetat, chiar profesional si continuu a respectivei activitati economice, precum si circumscrierea ei in domeniul productiei, distribuirii sau prestarilor de servicii aferente unei activitati identificate in codul CAEN.

Plecand de la cele precizate, contestatorul considera ca trebuie analizata fiecare instrainare in parte pentru a defini existenta caracterului de continuitate si profesionalizare, deci calitatea de contribuabil a contestarului.

Cu privire la cele .. tranzactii efectuate, din care .. in anul 2007 si .. in anul 2008, contestatorul precizeaza urmatoarele:

In anul fiscal 2007 au fost retinute ca fiind supuse regimului de taxare un numar de .. tranzactii imobiliare, realizate impreuna cu numitul G C I A.

Un aspect important il reprezinta contractul cu data certa .../17.08.2007, incheiat de notar VCM, care se refera la o constructie, situatie in care dispozitiile codului fiscal privitoare la scutirea de la plata taxei pe valoarea adaugata, prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal , devin aplicabile, respectiv legiuitorul intelegand prin constructie noua, in sens fiscal, data primei ocupari care coincide cu data procesului – verbal de receptie, act emis de beneficiarul constructiei, impreuna cu autoritatea publica locala.

Procesul – verbal de receptie a fost incheiat de catre TGC, persoana care a dobandit calitatea de prima persoana impozabila aferent impozitului pe cladiri, datorat autoritatilor publice locale.

Si in cazul tranzactiilor imobiliare derulate in anul 2007, se poate observa ca terenul a fost achizitionat de catre coproprietari in cota de ½ parte pentru fiecare, de la numitul MD, pentru a fi folosit in scop personal, ulterior acesta fiind parcelat si instrainat, deoarece nu au existat resursele financiare suficiente pentru construirea si finalizarea locuintelor programate initial a fi realizate de catre coproprietari.

In anul 2008 au fost incheiate 10 tranzactii imobiliare, respective contracte de vanzare – cumparare, avand ca obiect vanzarea unor terenuri situate in intravilanul municipiului BM, terenuri de altfel construibile, conform

autorizatiilor de construire. Definitivul la aceste acte este multitudinea vanzatorilor, respectiv 5 persoane, printre care si contestatorul si suprafetele de teren relativ mici, obtinute in baza unui act de parcelare incheiat intre toti coproprietarii.

Potrivit declaratiilor numitilor PS si CS, fosti coproprietari ai contestatorului, acestia impreuna cu numitii PD si PLV, au achizitionat un teren pe care, printr-un act de parcelare autentificat sub nr.../2008, l-au dezmembrat in vederea construirii unei locuinte personale. Ulterior, datorita neintelegerilor dintre coproprietari s-au instrainat o parte din terenuri, dar insusi contestatorul si-a mentinut in coproprietate cu numitul PSM o locuinta pe care si in prezent o foloseste. Ca atare, atat modul de dobandire si utilizare, cat si modul de instrainare, demonstreaza caracterul de bunuri personale si tranzactii cu caracter ocazional, ceea ce face inaplicabile dispozitiile referitoare la taxa pe valoarea adaugata in materia acestor tranzactii.

In concluzie, contestatorul arata ca tranzactiile au fost efectuate cu caracter ocazional si personal iar organele fiscale nu au prezentat probe determinante, pentru a circumscrie activitatea civila a contestatoarei in categoria activitatilor comerciale si pentru a demonstra caracterul de continuitate.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.12.2009, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala partiala si a avut ca obiect verificarea modului de calculare si declarare a taxei pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008.

Persoana fizica X, urmare a efectuării unor tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2007 - 31.12.2008, a fost supusa in perioada 19.10.2009 - 03.11.2009 unui control inopinat in vederea determinarii starii de fapt fiscale cu privire la activitatea desfasurata.

Constatarile controlului inopinat au fost consemnate in procesul verbal inregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr./13.11.2009.

Din verificarea informatiilor si documentelor transmise de catre notarii publici, pe baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal s-a constatat ca numitul X, a efectuat in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008 un numar de .. tranzactii imobiliare in suma totala de lei.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate, domnul X a prezentat organului fiscal contractele de vanzare-cumparare.

Din documentele prezentate s-a constatat ca in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008 X a efectuat .. tranzactii imobiliare, dupa cum urmeaza:

In anul fiscal 2007 au fost realizate .. tranzactii, conform urmatoarelor contracte de vanzare-cumparare:

1. nr...../17.08.2007 autentificat de notar VCM, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
2. nr...../17.08.2007, autentificat de notar VCM, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
3. nr...../17.08.2007, autentificat de notar VCM pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
4. nr...../10.09.2007, autentificat de notar CCR, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
5. nr...../10.09.2007, autentificat de notar CCR, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
6. nr...../14.09.2007, autentificat de notar CCR, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
7. nr...../06.11.2007 autentificat de notar RFR, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
8. nr...../12.12.2007 autentificat de notar CCR, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei.

In anul fiscal 2008 au fost realizate 10 tranzactii , conform urmatoarelor contracte de vanzare- cumparare:

1. nr..../15.02.2008 autentificat de notar RFR, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
2. nr...../14.05.2008 autentificat de notar NTPC, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
3. nr...../15.05.2008 autentificat de notar NTPC, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
4. nr...../25.06.2008 autentificat de notar NTPC, pentru o suma aferenta cotei susnumitului delei;
5. nr..../16.07.2008 autentificat de notar NTPC, pentru o suma aferenta cotei susnumitului de lei;
6. nr..../15.08.2008 autentificat de notar NTPC, pentru suma aferenta cotei susnumitului de lei;
7. nr..../15.08.2008 autentificat de notar NTPC, pentru suma aferenta cotei susnumitului de lei;

8. nr...../15.08.2008 autentificat de notar NTPCo, pentru suma aferenta cotei susnumitului de lei;

9. nr...../11.09.2008 autentificat de notar NTPCa, pentru suma aferenta cotei susnumitului delei;

10. nr..../11.09.2008 autentificat de notar NTPC, pentru suma aferenta cotei susnumitului de lei.

Contribuabilul achizitioneaza si vinde succesiv terenuri si constructii, terenuri pe care ulterior le-a parcelat, asigurand cale de acces, din acest motiv , terenurile se incadreaza la conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel pe aceste terenuri se pot executa constructii, iar daca inceperea efectiva a constructiilor este conditionata de obtinerea unor autorizatii, dar acest fapt nu exclude terenurile respective din categoria celor construibile, definite conform precizarilor mentionate.

Fata de cele aratate, organele de inspectie fiscala considera ca, activitatea desfasurata de catre X este in mod evident, in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate, datorita intervalului de timp relativ restrans in care acestea s-au derulat, fapt pentru care, acesta devine persoana impozabila, iar activitatea desfasurata se incadreaza in categoria activitatilor economice, in sensul art.127 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 prevede ca din punct de vedere al taxei sunt impozabile in Romania operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, executate cu plata, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, livrarea bunurilor este realizata de o persoana impozabila iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

Conform art. 125[^]1 alin. (1) pct. 18 din Legea nr. 571/2003 "persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru operatiunile efectuate de contribuabil se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, avand in vedere art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si

completarile ulterioare, care exclude din categoria operatiunilor scutite in interiorul tarii vanzarea de terenuri construibile.

Conform art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 si normelor metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Avand in vedere art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 conform caruia persoana impozabila a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 de euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii, este scutita de la plata taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru operatiunile de vanzare a constructiilor si terenurilor efectuate in perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, persoana fizica X este persoana impozabila, iar veniturile realizate din aceste operatiuni sunt impozabile, fiind cuprinse in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, conform art. 137 alin. (1) si (2) din acelasi act normativ.

Odata cu depasirea plafonului de 35.000 de euro, stabilit in conditiile art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, persoana fizica X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 si Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala au constatat ca, intrucat plafonul de scutire a fost depasit la sfarsitul lunii septembrie 2007, X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in data de 10.10.2007, devenind platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2007, data de la care, conform art. 22 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avea obligatia sa declare bunurile si veniturile impozabile sau dupa caz, impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat, sa calculeze, sa inregistreze in evidentele contabile si fiscale si sa plateasca impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat si sa plateasca majorari de intarziere aferente acestora.

In baza art. 23 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

Cota de taxa pe valoarea adaugata ce trebuia aplicata este cota standard de 19% prevazuta de art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform art. 147¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - art. 147, iar exercitarea dreptului de deducere se face in conditiile prevazute de art. 146 alin. (1) din acelasi act normativ.

Deoarece contribuabilul verificat nu a prezentat pentru perioada supusa controlului documente justificative privind achizitiile efectuate, nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, contribuabilul nu a respectat prevederile art. 156² din Legea nr. 571/2003, conform carora trebuia sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, aceasta fiind o conditie obligatorie pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Deoarece in urma vanzarilor de imobile efectuate in cursul perioadei verificate nu s-a realizat o cifra de afaceri care sa depaseasca plafonul de X euro prevazut de art. 156¹ din Legea nr. 571/2003, perioada fiscala va fi trimestrul calendaristic.

Referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca, in conformitate cu prevederile art. 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003, aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Avand in vedere Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, referitoare la art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003, organele de inspectie fiscala au solicitat inregistrarea din oficiu in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a persoanei impozabile, conform art. 153 alin. (7) din acelasi act normativ.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea datei depasirii plafonului de scutire, a datei obligatiei declarative, a datei la care contribuabilul urma sa devina platitor de taxa pe valoarea adaugata, a obligatiilor de plata principale si a accesoriilor aferente, astfel:

In anul 2007 s-au realizat .. tranzactii, vanzatorul fiind X, care insumeaza o cifra de afaceri de lei, fiind depasit plafonul de scutire mentionat anterior.

Contribuabilul avea obligatia sa se declare platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.10.2007 si sa devina efectiv platitor incepand cu data de 01.11.2007, tranzactiile in suma de lei efectuandu-se pana la data de 14.09.2007, data la care atinge plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Dupa aceasta data, au mai fost efectuate 2 tranzactii, astfel:

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr./06.11.2007, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.01.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei, conform art. 119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr./12.12.2007, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.01.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

In anul 2008 s-au realizat un numar de .. tranzactii, vanzator fiind X, care insumeaza o cifra de afaceri de lei, astfel:

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare – cumparare nr...../15.02.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata, pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.04.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr. .../14.05.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.07.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr.../15.05.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.07.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr. .../25.06.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.07.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr.../16.07.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.10.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr...../15.08.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.10.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr. .../15.08.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.10.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr./15.08.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.10.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr./11.09.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de ... lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.10.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr./11.09.2008, la valoarea de lei, taxa pe valoarea adaugata este de lei si trebuia inscrisa in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul avea obligatia sa il depuna pana la data de 25.10.2008.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei, conform art. 119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Cu ocazia discutiei finale din data de 22.12.2009, contribuabilul a precizat ca aceste tranzactii sunt efectuate fara scop comercial si fara continuitate.

Organele de inspectie fiscala nu si-au insusit punctul de vedere al contribuabilului deoarece au considerat ca prin achizitionarea si vanzarea succesiva de terenuri si constructii, activitatea desfasurata de catre contribuabil este efectuata in mod evident in scopul obtinerii de venituri avand si un caracter de continuitate datorita intervalului de timp relativ restrans in care acestea s-au derulat, fapt pentru care acesta devine persoana impozabila iar activitatea desfasurata se incadreaza in categoria activitatilor economice prevazute de art. 127 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pe baza documentelor verificate si a constatarilor din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit debitele suplimentare, considerand ca persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.12.2009 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../22.12.2009 privind obligatiile fiscale suplimentare datorate de X reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatorului, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele anexate la dosarul contestatiei, precum si actele normative invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Referitor la suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca, pentru tranzactiile efectuate in perioada

17.08.2007 – 11.09.2008 constand in vanzari de constructii noi si terenuri construibile, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008, persoana fizica X, a realizat tranzactii imobiliare reprezentand vanzarea de constructii noi si terenuri construibile.

Din verificarea informatiilor transmise de catre notarii publici si din documentele puse la dispozitie de persoana fizica X, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta a realizat in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008 un numar de .. tranzactii in valoare totala de lei, activitate avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X este persoana impozabila iar tranzactiile efectuate de aceasta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X a depasit plafonul de scutire la sfarsitul lunii septembrie 2007, avand obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in data de 10.10.2007, devenind astfel platitor incepand cu data de 01.11.2007, motiv pentru care au stabilit in sarcina acesteia o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei, aferenta sumei de lei, reprezentand valoarea tranzactiilor efectuate.

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.**

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

Potrivit art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

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

In aplicarea prevederilor art.127 alin. (2), enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) care precizeaza:

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

desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal.”

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

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Persoana impozabila stabilita în Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)” iar conform art. 153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 potrivit Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon”.

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, orice persoana impozabila care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere este obligata sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in situatia in care a constatat ca a atins sau a depasit plafonul de scutire de 35.000 de euro.

Data la care contribuabilul urmeaza sa devina efectiv platitor de taxa pe valoarea adaugata este precizata de pct. 66 alin. (1) din Normele de aplicare a art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 care precizeaza:

“(1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:

c) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodata, legiuitorul, prin prevederile art. 153 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, astfel:

“(7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.”

De asemenea, conform art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003, care precizeaza:

“(...) Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoare adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Totodata, potrivit art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

„Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, acesta este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor da taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile art.147¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 potrivit Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede:

“(1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei

colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147”.

Din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 22.12.2009 se retine ca persoana fizica X a realizat in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008 un numar de ... tranzactii constand in vanzarea de constructii noi si terenuri construibile, valoarea tranzactionata fiind in suma de lei.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de taxa pe valoarea adaugata. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizand operatiunile efectuate in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008 de catre persoana fizica X, respectiv efectuarea unui numar de .. tranzactii cu constructii noi si terenuri intravilane construibile, rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, persoana fizica X, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca

prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila. Asa cum se retine din raportul de inspectie fiscala, urmare a constatarilor organelor de inspectie fiscala prin verificarea efectuata, persoana fizica X trebuia sa se declare platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.10.2007 si sa devina platitor de taxa incepand cu data de 01.11.2007, deoarece tranzactiile in suma de lei, au fost efectuate pana la data de 14.09.2007, cand a fost atins plafonul de scutire.

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila, desfasurand activitati economice, ca urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii noi si terenuri intravilane construibil, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestator intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca persoana impozabila X a depasit plafonul de scutire la sfarsitul lunii septembrie 2007, trebuia sa se declare platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.10.2007 si sa devina platitor de taxa incepand cu data de 01.11.2007, obligatie care, pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabil.

Avand in vedere ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la taxa pe valoarea adaugata, respectiv are obligatia sa colecteze si sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri taxabile, dar are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice si in conditiile in care persoana fizica X, asa cum s-a retinut mai sus, nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, aceasta fiind o conditie obligatorie pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca prin neindeplinirea acestei conditii necesare, esentiale acesta este decazut din drepturile conferite privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, pana la inregistrarea sa ca persoana impozabila in scopuri de taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul

obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii, altele decat cele noi si de terenuri, altele decat cele construibile. Astfel, vanzarile de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de constructii noi si terenuri construibile, realizate in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008 de persoana fizica X sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acesta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei aferenta tranzactiilor constand in vanzarea de constructii noi si terenuri construibile efectuate in perioada 17.08.2007 – 11.09.2008.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Referitor la suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr./22.12.2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca persoana fizica X o datoreaza.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Pentru neachitarea la termenul de scadenta a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

In drept, art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

Art. 120 alin. (1) si (7) din acelasi act normativ prevede:

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

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei neachitata la scadenta, persoana fizica X datoreaza majorarile de intarziere in suma de lei.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de persoana fizica X, cu domiciliul fiscal in B M.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR COORDONATOR