

D E C I Z I E nr. 478/02.11.2011

privind solutionarea contestatiei formulate de dl.

I. Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- | | |
|--------------------------|-------|
| - TVA | = lei |
| - majorari de intirziere | = lei |
| - penalitati | = lei |

In sustinerea contestatiei petentul precizeaza ca baza impozabila stabilita suplimentar este data de veniturile realizate din contractele de vnzare cumparare analizate in cursul inspectiei fiscale fiind in suma de lei; prin aplicarea cotei de 19% rezulta suma de lei cu titlu de TVA.

Mentioneaza ca nu s-au emis deeizii de impunere separate- pentru el si sotia sa- referitoare la bazele de impunere aferente veniturilor realizate, decizia de impunere vizand exclusiv persoana sa.

Sub aspecrul motivarii in fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca a savarsit urmatoarele fapte cu relevanta fiscala:

- a realizat venituri impozabile din activitati nedeclarate organelor fiscale,
- nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, si prin urmare a fost inregistrat din oficiu incepand cu data de 20.06.2011, :

- a devenit persoana impozabila incepand cu data de 01.01.2006, adica inainte de efectuarea primei tranzactii deoarece a angajat costuri premergatoare acesteia,

- pentru perioada verificata 16.03.2007- 30.06.2010 organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de lei

- pentru neachitarea in termen a TVA, in perioada 26.04.2007-27.06.2011, organele de inspectie fiscala au calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de lei.

Ca temei de drept, s-a retinut incidenta art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si (2), art. 128 alin (1); art. 152 alin (6); art. 141 .alin. (2) lit, f), art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003- Codul fiscal; titlul VI pct. 3, alin. (1), pct. 62, alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003, art. 153 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 -Codul Fiscal, coroborat cu pct. 66 alin. (2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor metologice de aplicarea a Legii nr. 571/2003.

In raport de starea de fapt fiscala consemnata si dispozitiile legale pretins aplicabile, retinute de organele fiscale in cuprinsul celor doua acte administrative, invoca urmatoarele:

MOTIVE DE NELEGALITATE SI NETEMEINICIE A ACTELOR ATACATE

Organul de inspectie fiscala se limiteaza la a enunta textele legale si sa aprecieze ca acestea ii sunt aplicabile intrucat in anul 2007 a incheiat singur un numar de 16 transferuri de proprietati imobiliare si un numar de 5 transferuri de proprietate impreuna cu sotia sa si acestea reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere a TVA.

Argumentarea folosita in calificarea persoanelor fizice ca persoane impozabile consta in invocarea primului paragraf al art. 127 alin.(2) Cod fiscal, care se refera la activitatile comerciantilor, respectiv la aceea ca achizitia de bunuri in scopul revanzarii acestora constituie fapta de comert.

Este adevarat ca potrivit regulilor generale comerciale, achizitia de bunuri in scopul revanzarii acestora constituie fapta de comert.

Ceea ce s-a omis a se observa de catre organele fiscale este prevederea expresa din Codul comercial roman care scoate din sfera faptelor de comert vanzarea de imobile.

De asemenea in Codul fiscal nu exista o definitie a comerciantului din perspectiva legii fiscale. Codul comercial prevede ca actele care au ca obiect imobile nu sunt considerate acte de comert, ele fiind esentialmente civile.

Art. 1 (3) din Codul fiscal prevede ca: *"In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal"*, insa in cazul in care acestea nu dispun devin aplicabile prevederile Codului comercial.

Un alt argument in sprijinul acestei sustineri este si modalitatea in care a dobandit terenul care ulterior a facut obiectul unui numar de 16 contracte de vanzare cumparare, si anume prin donatie, ceea ce exclude intentia de achizitie in scopul realizarii de venituri cu caracter de continuitate.

Pe de alta parte, nu se pot considera tranzactiile repetate cu bunuri imobile ca exploatare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, potrivit prevederilor tezei a 2-a, art.127 alin.(2), care dispune ca: *constituie activitate economica: exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate*. Aceasta incadrare in drept nu este nici ea aplicabila in speta de fata, intrucat vanzarea nu este exploatare.

In mod evident, veniturile cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora. In sprijinul acestor argumente, invoca jurisprudenta europeana, care a retinut ca nu se poate vorbi despre exploatarea unui bun, daca aceasta presupune insasi consumarea sa prin vanzare. Prin urmare, exploatarea vizeaza un bun destinat

obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si nu i se poate atribui o astfel de destinatie unui bun care face obiectul revanzarii.

Cum dispozitiile art.13 din Codul de procedura fiscala referitoare la interpretarea stricta a normelor fiscale sunt inca in vigoare, incercarea de extindere a textului tezei a 2-a a art.127 alin.(2) de la activitatile de inchiriere la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text si care nu se sprijina pe nici un criteriu rational de interpretare. In cauza dedusa judecatii terenul ce a facut ulterior obiectul vanzarilor realizate in cursul anului 2007 si 2008, a fost dobandit prin donatie, ceea ce exclude intentia de a fi achizitionat acest teren in scopul obtinerii de venituri. Conform art.127 alin.1 Cod fiscal, *"este considerata persoana impozabila. Orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura.celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.*

Potrivit art.127 alin.(2) Cod fiscal, in sensul prezentului titlu activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Din interpretarea acestor dispozitii legale rezulta ca, operatiunile economice intra in sfera de aplicare a TVA in **masura in care sunt desfasurate de catre o persoana impozabila, astfel cum este definita de art.127 alin. 2 Cod fiscal, adica o persoana ce exploateaza bunurile corporale in scopul obtinerii veniturilor cu caracter de continuitate.** HG nr. 44/22.01.2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data efectuarii operatiunilor in speta, defineste caracterul de continuitate la pct. 3 astfel: "In sensul art.127 alin.2 din Codul fiscal, obtinerea veniturilor 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 Cod fiscal."

Din analiza textelor de lege rezulta ca, de regula, vanzarea bunurilor din patrimoniul personal de catre o persoana fizica nu constituie livrare de bunuri, ci doar in mod exceptional cand se dovedeste caracterul de continuitate al veniturilor.

Rezulta ca, notiunea de venituri cu caracter de continuitate nu este definita in mod expres de catre legiuitor, intrucat *art.127* Cod fiscal face trimitere la pct. 3 din Normele Metodologice care la randul lor fac trimitere din nou la notiunea de continuitate prevazuta de art.127 alin.2 Cod fiscal.

Raportat la aceste dispozitii legale, pentru a constitui o activitate economica si a fi calificata drept operatiune taxabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri, trebuie sa aiba caracter de continuitate, termen care, in antiteza cu caracterul ocazional, presupune desfasurarea unei activitati cu o anumita constanta nu numai in ce priveste obtinerea regulata si in mod previzibil a veniturilor din astfel de operatiuni, dar si in continuitatea si frecventa acestora.

In ce priveste cuantumul obligatiilor stabilite in sarcina sa, in ipoteza in care subzista obligatia de plata taxei pe valoare adaugata, aceasta nu a fost corect determinata.

Baza de calcul trebuia sa contina pretul de vanzare fara TVA intrucat vanzarea de imobile catre persoane neimpozabile, operatiune esentialmente civila, este una din acele operatiuni pentru care, prin natura ei, pretul include taxa.

Prin adaugarea TVA-ului peste acest pret, se incalca prevederile art. 962 Cod civil, prevederi potrivit carora *Obiectul conventiilor este acela la care partile sau numai una din parti se obliga.*

Cu alte cuvinte, partile nu pot fi obligate la plata altui pret decat cel pe care l-au convenit expres si la care s-au obligat, prin perfectarea actului privind transferul dreptului de proprietate. Este cu atat mai putin de conceput ca un cumparator ar accepta ca pentru un pret deja achitat, intr-o tranzactie perfectata notarial, sa achite ulterior o suma suplimentara reprezentand TVA-ul. Toate contractele de vanzare cumparare incheiate includ conditii si termen ferme de plata a pretului, **ca pret final**, fara nici o alta trimitere. La randul lor, cumparatorii, persoane fizice au manifestat **acordul lor ferm privind pretul**, asa incat a considera acum ca, la acest pret se datoreaza TVA este cat se poate de gresit. **O astfel de abordare a problemei ar cauza chemarea in garantie a cumparatorilor si obligarea acestora la plata sumelor calculate ca fiind TVA.**

Aceasta intrucat TVA-ul adaugat peste pret nu poate reprezenta costul final al vanzatorului din moment ce taxa pe valoarea adaugata este prin esenta ei o taxa pe consum ce trebuie suportata final de consumator, si nu de persoana impozabila !

Pe de alta parte, prin stabilirea cu caracter retroactiv a calitatii de persoana impozabila organele de control au schimbat natura juridica a unor contracte civile, dandu-le un caracter comercial, ceea ce in conformitate cu prevederile art. 56 Cod comercial face ca si persoanele fizice care incheie raporturi juridice cu un comerciant sa se supuna prevederilor legislatiei comerciale.

Considera ca o astfel de situatie nu poate fi avuta in vedere, nu are temei de drept si, ca atare, contractelor de vanzare-cumparare incheiate cu persoanele fizice le sunt aplicabile prevederile legale privind procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei intrucat pretul include si taxa. Aceasta intrucat, de regula, in cazul livrarilor de bunuri si servicii direct catre populatie nu este necesar a se emite facturi conform art 155 alin (7) din Codul fiscal, precum si in orice alte situatii in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si TVA. Asa incat si in cazul tranzactiilor imobiliare in care cumparatorii sunt persoane fizice si acestia au agreeat cu vanzatorii valoarea pretului final, nu se poate retine ca **TVA nu ar fi inclusa in acest pret, iar in acest caz s-ar impune nu numai schimbarea bazei de calcul a TVA-ului ci si recalcularea de catre notar a sumelor platite cu titlu impozit pe venit din vanzarea bunurilor si restituirea sumelor platite in plus.**

In ce priveste, stabilirea in sarcina sa a obligatiei de plata a majorarilor de intarziere precizeaza ca plata majorarilor de intarziere ar presupune existenta unei culpe comune a contribuabilului cu organul fiscal care trebuia sa opereze din oficiu calitatea de platitor de TVA.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. cu consecinta exonerarii de la plata sumei de lei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. s-au stabilit urmatoarele:

1. Stabilirea calitatii de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA:

Tranzactiile imobiliare cu terenuri curti-constructii intravilane efectuate de petent in perioada 16.03.2007-21.04.2010 au fost dezmembrate conform declaratiei autentificate sub nr. a documentatiei de dezmembrare si a incheierii nr. emisa de .

In urma dezmembrarii au rezultat un nr. de 51 de parcele care au fost scoase din circuitul agricol conform deciziei nr. emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala s, iar prin incheierea nr. a OCPI , au devenit terenuri construibile (curti constructii in intravilan extins).

Avand in vedere cele mentionate mai sus , in anul 2007 persoana fizica, a realizat operatiuni scutite aferente unor terenuri arabile extravilane (2 contracte de vanzare cumparare) cat si operatiuni impozabile, respectiv livrari de terenuri construibile (curti constructii intravilan extins) pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:" livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. 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;"

Pentru dezmembrarea terenurilor inscrise in cartea funciara nr. a localitatii , persoana fizica ar fi avut dreptul sa deduca TVA (inscrisa in bonul fiscal din 30.05.2006, reprezentand onorariul notarului care include si TVA). Operatiunile desfasurate de d-nul in anul 2007, respectiv tranzactionarea de terenuri construibile (curti constructii situate in intravilanul extins) sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata deoarece se incadreaza in prevederile art.126,alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza:"Operatiuni impozabile...Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a)operatiuni 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)."

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca inainte de efectuarea primei tranzactii, respectiv 16.03.2007, persoana fizica devine persoana impozabila , deoarece a angajat costuri premergatoare efectuarii primei tranzactii (dezmembrarea si scoaterea din circuitul agricol a terenurilor vandute ulterior), si la prima tranzactie efectuata a depasit plafonul de scutire TVA (35.000 euro/ 119.000 lei), avand obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, astfel cum este prevazut la art.153, alin.(1), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125^A1 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: „..... inainte de realizarea unor astfel de operatiuni ...", coroborat cu pct.66, alin.(2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza:" 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 "Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata (16.03.2007 -30.06.2010) si accesoriile aferente, conform prevederilor art.152,alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , coroborat cu pct.62, alin (2), lit.a) din H.G. nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza: " In cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul Fiscal, , acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal , pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art.153, alin.(7) din Codul Fiscal.

Deoarece persoana fizica nu a solicitat inregistrarea in scopuri de taxa , organele de inspectie fiscala in urma controlului inopinat efectuat, au solicitat inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art. 153 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare " 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". In contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. 8 de se mentioneaza faptul ca:"Subsemnatii vanzatori si sotia declaram pe proprie raspundere ca ne-a fost adus la cunostinta de notarul public prevederea legala prin care suntem obligati a solicita organului fiscal competent inregistrarea in scopuri de TVA in situatia in care instrainam in cursul anului 2008 constructii noi , parti ale acestora sau terenuri construibile, in scopul obtinerii de venituri **cu** caracter de continuitate", venituri ce depasesc in anul 2008 plafonul de 35.000 Euro.

In baza adresei nr., Biroul Registru Contribuabili si declaratii fiscale, a inregistrat in scopuri de taxa , incepand cu data de 20.06.2011, persoana fizica.

2.Stabilirea bazei de impozitare si calculul taxei pe valoarea adaugata, cu prezentarea motivului de fapt si a temeiului de drept

Avand in vedere cele prezentate mai sus persoana fizica, a realizat in anul 2007 inca de la prima tranzactie, operatiuni impozabile, respectiv livrari de terenuri **construibile (curti constructii intravilan extins)** pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 571/21003

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

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;"

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzactionate de catre contribuabil este in Romania , asa cum prevede art. 132 , alin.(1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , "Se considera a fi locul livrării de bunuri : ... locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;"

Pentru livrarile de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator, respectiv la data incheierii contractului de vanzare -cumparare asa cum prevede art. 134^{A1} , alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare .

a)Referitor la TVA deductibila

Contribuabilul dobandeste calitatea de platitor de TVA incepand cu data 20.06.2011. In perioada verificata , persoana fizica nu si-a exercitat dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art.147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Dupa data inregistrarii in scopuri de taxa, respectiv 20.06.2011, contribuabilul verificat isi va putea exercita dreptul de deducere a TVA asa cum prevede art.146, alin.(1), lit. a) din Legea nr. 571/2003, republicata si pct. 46(1) din HG nr. 44/2004 coroborat cu prevederile pct.62, alin.(4) lit.c) din HG nr. 44 / 2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza: " Persoanele impozabile care nu au solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termenul prevazut de lege, indiferent daca au facut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul sa ajusteze in primul decont depus dupa inregistrare sau, dupa caz, intr-un decont ulterior, in conditiile prevazute la art. 145-149 din Codul fiscal:

c) taxa deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate in perioada cuprinsa intre data la care persoana respective ar fi fost inregistrata in

scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata".

TVA deductibila conform deconturi TVA: lei;
TVA deductibila stabilita de organul de inspectie fiscala : lei ;
TVA nedeductibila fiscal : lei.

b)Referitor la TVA colectata

In perioada verificata contribuabilul a desfasurat activitati impozabile pe teritoriul Romaniei, respectiv livrari de bunuri imobile (terenuri arabile extravilane - 5 contracte de vanzare cumparare si cu terenuri construibile curti-construcții 16 contracte de vanzare cumparare).

Persoana fizica a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate inca de la prima tranzactie (16.03.2007) devenind persoana impozabila , deoarece a angajat costuri premergatoare efectuării primei tranzactii (dezmembrarea si scoaterea din circuitul agricol a terenurilor vandute ulterior), avand obligatia inregistrării in scopuri de TVA astfel cum este prevazut la art. 153, alin.(1), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125^A1 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: „.... inainte de realizarea unor astfel de operatiuni ...”, coroborat cu pct.66, alin.(2) din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza:" 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 nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA.

Deoarece in contractele de vanzare a terenurilor construibile, partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada cand nu s-a inregistrat ca platitor de TVA , respectiv 16.03.2007 - 30.06.2010 , prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra bazei de impozitare (1.669.349,60 lei), conform prevederilor art 137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : " baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

... pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;", coroborat cu art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal "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" si a Deciziei nr.2 din 12.04.2011 emisa de a Comisia Centrala Fiscala in care la lit.a) se precizeaza:" prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii{ conform prevederilor pct.23, alin.(1) din NM de aplicare a titlului VI Taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare }, in cazul in care rezulta ca:

1.partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau

2.partile nu au convenit nimic cu privire la TVA"

Taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar este in suma de 317.176 lei.

Pentru TVA stabilita suplimentar in suma de lei conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , art. 119 si art. 120 s-au calculat dobinzi si penalitati de intirziere in suma de lei.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestator si de catre organele de inspectie fiscala, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, dl. a obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniu personal si nu s-a inregistrat in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari de intirziere = lei
- penalitati de intirziere = lei

In fapt, in perioada verificata 01.01.2006- 30.06.2010 petentul a desfasurat activitati economice constind in 16 tranzactii imobiliare cu terenuri construibile (curti constructii intravilan extins) situate in loc. care au fost detinute in proprietate in cota de 1/1 de catre si 5 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane si extravilane detinute in cota de 1/2 cu sotia

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca terenurile (curti constructii intravilan extins) care au facut obiectul tranzactiilor imobiliare au fost dezmembrate conform declaratiei autentificate sub nr. a documentatiei de

dezmembrare si a incheierii nr. emisa de OCPI . In urma dezmembrarii au rezultat un numar de 51 parcele care au fost scoase din circuitul agricol conform Decziei nr. emisa de Directia pentru Agicultura si Dezvoltare Rurala, iar prin incheierea nr. a OCPI au devenit terenuri construibile (curti constructii intravilan extins).

Ca urmare a celor precizate s-a constatat faptul ca petentul prin tranzactiile efectuate a realizat activitati economice cu caracter de continuitate dobindind calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 125.1 alin. 1 pct. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

- art. 127 alin. 1 si alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(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.”

- titlul VI pct. 3 alin. 1 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

- art. 128 alin. 1 si alin. 2 din Codul fiscal:

(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

-pct. 5 din HG nr. 44/2004 dat in aplicarea art. 127 din Codul fiscal:

(5) In cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre persoana fizica in scopul vanzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic.

Se retine faptul ca operatiunile realizate de petent constind in tranzactii imobiliare cu terenuri construibile reprezinta o activitate economica cu caracter de continuitate realizata in scopul obtinerii de venituri si sunt operatiuni taxabile ce intra in sfera de aplicare a TVA, motiv pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153 alin. 1 lit. a pct. 1 din Legea nr. 571/2003:

“(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125[^]1 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:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni,

coroborat cu titlul VI, pct.66 , alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "*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, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice.*"

Astfel, organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca petentul si-a dovedit intentia sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile inainte de efectuarea primei tranzactii, respectiv 16.03.2007, data incheierii primului contract de vnzare cumparare deoarece a angajat costuri premergatoare efectuarii primei tranzactii- dezmembrarea si scoaterea din circuitul agricol a terenurilor vindute ulterior.

Este evidenta intentia petentului de a desfasura activitate economica si datorita faptului ca parcelarea s-a efectuat in vederea vnzarii terenurilor si a realizarii de constructii noi, operatiune de care petentul avea cunostiinta la data dezmembrarii si raportat la valoarea de vnzare a terenurilor ce urmau a fi vindute in cursul anului petenul avea posibilitatea sa estimeze in mod real depasirea plafonului de scutire de TVA inaintea efectuarii operatiunilor taxabile din data de 16.03.2007.

Deoarece persoana fizica nu a solicitat inregistrarea in scopuri de taxa , organele de inspectie fiscala in urma controlului efectuat, au solicitat inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art. 153 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare "*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*".

Potentul nu a avut in vedere prevederile legale mai sus citate si nu s-a inregistrat in termen legal ca platitor de TVA ca urmare a faptului ca intentiona

sa realizeze o activitate economica, iar organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile pct. 62 alin. 2 lit a din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal:

“a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

In concluzie, dl. in perioada verificata a realizat operatiuni taxabile ce constau in vinzari de terenuri construibile, motiv pentru care organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. in mod legal a stabilit in sarcina petentului obligatii fiscale in suma de lei reprezentind TVA plus majorari de intirziere aferente.

Deoarece in contractele de vinzare a terenurilor construibile partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA organul de inspectie fiscala a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada 16.03.2007-30.06.2010 prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare de lei conform prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a coroborat cu art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“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.”

Potentul nu si-a achitat la termen obligatia de plata privind TVA iar plata cu intirziere a TVA datorata genereaza majorari de intirziere potrivit prevederilor art. 119 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

Dispozitii generale privind dobinzi si penalitati de intirziere

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobinzi si penalitati de intirziere.”

Avind in vedere faptul ca accesoriile urmeaza principalul iar debitul este datorat, petentul datoreaza si accesoriile in suma de lei , masura fiind una accesorie conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Afirmatia petentului referitoare la faptul ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere ca terenurile tranzactionate au fost dobindite prin donatie

ceea ce in opina petentului exclude intentia de achizitie in scopul realizarii de venituri cu caracter de continuitate nu are suport legal.

Avind in vedere ca in speta in cauza este vorba de vinzarea unor terenuri dobindite prin donatie, in aceste conditii vinzarile de astfel de terenuri nu pot fi calificate drept vinzari de terenuri care au fost utilizate in scopuri personale asa cum precizeaza si MFP prin Directia de legislatie in domeniul TVA.

Ca urmare a celor precizate rezulta ca organul fiscal in mod legal a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 , republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru urmatoarele debite:

- TVA = lei
- majorari de intirziere = lei
- penalitati de intirziere = lei

- prezenta decizie se comunica la :

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