



Ministerul Finanțelor Publice

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



Decizia nr. 280 din 30.06.2010 privind solutionarea
contestatiei formulate de **X** si **XK**, cu domiciliul in B. M.,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice
sub nr..../31.05.2010 si reinregistrata sub nr..../10.06.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr..../09.06.2010 inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr..../10.06.2010, asupra contestatiei formulate de X si XK, impotriva deciziei de impunere nr. .../09.04.2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 09.04.2010.

Contestatia are ca obiect suma totala de ... lei, reprezentand:
.... lei - taxa pe valoarea adaugata;
.... lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea
adaugata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art.207 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, persoanele fizice X si XK solicita admiterea acesteia si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

In opinia contestatorilor legislatia fiscala romaneasca relevanta in materie de taxa pe valoarea adaugata nu respecta principiul securitatii juridice in perioada 01.01.2007 – 31.12.2007. Asa cum s-a aratat, formularea eliptica a normelor metodologice care ar fi trebuit sa explicitizeze textul Codului fiscal nu-l ofera contribuabilului nici cea mai mica idee asupra a ceea ce inseamna “ obtinerea de venituri cu caracter de continuitate” in conceptia legiuitorului roman sau a legiuitorului comunitar. De asemenea, textul art. 127 din Codul fiscal, nu este un text cert, neechivoc, previzibil, prin lectura caruia contribuabilii sa cunoasca exact consecintele financiare ale comportamentului lor si intinderea obligatiilor fiscale in materie de taxa pe valoarea adaugata care le revin.

Ca norma juridica, si art.127 Cod fiscal trebuie sa indeplineasca cerintele minime legate de calitatile unei norme juridice active.

Contestatorii considera ca alaturi de legalitate, efectivitate si legitimitate, se impune inevitabil si conceptul de exigibilitate, prin care inteleg capacitatea normei juridice de a avea un caracter prescriptiv propriu zis, neechivoc care, pe toata durata actiunii normei, sa-l poata fi imputat subiectului de drept destinat.

Un alt element care sustine ideea ca persoanele fizice care au livrat constructii si terenuri in anul 2007 nu desfasurau activitati economice in sensul art.127 Cod fiscal il reprezinta varianta de impozitare aleasa de legiuitor pentru veniturile obtinute cu aceasta ocazie. Astfel, in aceasta perioada, s-a achitat pentru orice livrare de constructii si terenuri impozitul pe transferal proprietatilor imobiliare din patrimonial personal, conform art.77¹ - 77³ Cod fiscal, de aici se pot desprinde cel putin doua concluzii:

- pe de o parte, intrucat bunurile faceau parte, potrivit legii, din patrimonial personal, este evident faptul ca aceste bunuri nu puteau face parte, in acelasi timp din patrimonial unei afaceri, care sa genereze “ venituri cu caracter de continuitate”;

- pe de alta parte, din moment ce se achita acest impozit pentru veniturile din transferal proprietatilor imobiliare, este evident faptul ca, aceleasi venituri nu mai puteau fi calificate, in acelasi timp drept venituri comerciale, in sensul art.46 si urmatoarele Cod fiscal. Aceasta calificare ar exclude aplicarea impozitului pe transferal proprietatilor imobiliare, impozitarea urmand a se face la nivelul net al contribuabilului, cu o cota de 16%.

Trebuie observat faptul ca, atunci cand a dorit acest lucru, legiuitorul a procedat la calificarea unor venituri similare “ venituri comerciale”. Este cazul veniturilor obtinute de persoanele fizice din incheierea bunurilor, care de la 1 ianuarie 2008 au fost incluse in sfera “ veniturilor comerciale”, cu conditia ca o persoana fizica sa aiba incheiate minim .. contracte de

inchiriere. Consecinta imediata a acestei calificari a fost aceea ca persoanele fizice in cauza nu mai achitau impozitul pe veniturile din cedarea folosintei bunurilor, reglementat de art.61 – 64 Cod fiscal, ci impozitul pe veniturile din activitati independente (pentru veniturile comerciale realizate).

In concluzie, in opinia contestatorilor, persoanele fizice care au livrat terenuri si constructii nu aveau de asemenea , obligatia de a se inregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, inrucat legislatia comunitara si jurisprudenta comunitara care ar fi putut constitui repere ale notiunilor de “ activitati economice” si “ persoane impozabile” nu era accesibila si previzibila, legislatia nationala nu prevedea nici un fel de explicatii utile in acest sens, iar practica administrative a organelor fiscale era in sensul excluderii acestor operatiuni din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Consecintele juridice ale acestei stari de fapt si de drept sunt acelea ca persoanele fizice in cauza nu aveau obligatia inregistrarii ca persoane impozabile si nici obligatia de a colecta si varsa la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor. Pe cale de consecinta, asemenea obligatii fiscale nu pot fi in mod legal stabilite, in prezenta, in sarcina persoanelor contestatoare.

Inercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri sau de locuinte, care constituie operatiuni “ uno ictu” in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate, asa cum se procedeaza prin dispozitiile pct.3 alin.(1) din Normele metodologice , constituie un surogat, merit sa ascunda formularea deficitara, neexigibila a textului legal.

Cum dispozitiile art.13 din Codul de procedura fiscala, referitoare la interpretare stricta a normelor fiscale sunt inca in vigoare, aceasta incercare de extindere a taxului Tezei a II-a a art.127 alin.(2) de la activitatile de inchiriere la cele de vanzare, reprezinta o adaugire nepermisa la taxt, care un se sprijina pe nici un criteriu rational de interpretare prin analogie, intre vanzarea de terenuri sau locuinte si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate) un exista nici o legatura demonstrabila.

In concluzie, contestatorii considera ca nu exista, nici macar in prezent , cu atat mai mult la momentul anului 2007, texte legale eficiente care sa permita impozitarea cu taxa pe valoarea adaugata a vanzarilor de terenuri, asa cum este si in cazul in speta.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 09.04.2010, 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 cursul anului 2007.

Persoana fizica X impreuna cu sotia XK, urmare a efectuarii unor tranzactii imobiliare in cursul anului 2007, au fost supuse unui control inopinat si a unei inspectii fiscale partiale 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. ../19.03.2010, care face parte integranta din prezentul raport de inspectie fiscala.

Din verificarea informatiilor si documentelor transmise de catre X, pe baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal s-a constatat ca numitul X, impreuna cu sotia XK, au efectuat in cursul anului 2007 un numar de 10 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane si constructii, precum si cu terenuri extravilane, in suma totala de ... lei.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate, X a prezentat organului fiscal un numar de 10 contracte de vanzare-cumparare a unor terenuri situate in localitatile G. si S si a unui imobil situat in loc.G., nr..., dupa cum urmeza:

1. nr...../05.04.2007 autentificat de notar C. C. R. in suma de lei si impozit retinut in suma de lei;
2. nr...../10.07.2007, autentificat de notar M. M., in suma de lei si impozit retinut in suma de lei;
3. nr..../11.07.2007, autentificat de notar C. C. R., in suma de lei si impozit retinut in suma de ... lei;
4. nr./30.07.2007, autentificat de notar R. F. R., in suma de lei si impozit retinut in suma de lei;
5. nr. .../03.09.2007, autentificat de notar R. F. R., in suma de lei si impozit retinut in suma de ... lei;
6. nr...../05.10.2007, autentificat de notar C. C. R., in suma de ... lei si impozit retinut in suma de .. lei;
7. nr..../15.10.2007, autentificat de notar R. F. R., in suma de lei si impozit retinut in suama de ... lei;
8. nr..../26.10.2007, autentificat de notar V. C. M., in suma de ... lei si impozit retinut in suma de .. lei;
9. nr...../07.11.2007, autentificat de notar V. C. M., in suma de ... lei si impozit retinut in suma de .. lei;

10. nr..../14.11.2007, autentificat de notar R. F. R., in suma de lei si impozit retinut in suma de lei.

Din verificarea documentelor prezentate a rezultat ca, in fapt X impreuna cu sotia XK au dobandit prin cumparare unele terenuri in localitatile G. si S., pe care ulterior le-au parcelat, asigurand si cale de acces pentru unele, pe care apoi le-au instrainat in cursul anului 2007.

Tot in cursul anului 2007, X si XK vand intregul lor drept de proprietate asupra imobilului situat in G., nr..., inscris in CF nr.... B. M., nr. Cadastral ... de sub A+1 , constand in teren in suprafata de ... mp +casa P+M , bun comun dobandit prin cumpararea terenului, pe care mai tarziu s-a construit imobilul.

De asemenea, contribuabilii X si XK, au efectuat in cursul anului 2007 un numar de 10 tranzactii imobiliare, cu un venit in suma de lei si cu un impozit retinut in suma de lei si nu cum figureaza in lista beneficiarilor de venit, conform declaratiei 208, cu un venit pe anul 2007 in suma de lei, cauia ii corespund un numar de 9 tranzactii si un impozit retinut in suma de lei.

Diferenta o reprezinta contractul de vanzare cumparare nr..../10.07.2007, autentificat de notar M. M. in suma de lei si un impozit retinut in suma de ... lei, reprezentand vanzare teren intravilan fanete in suprafata de mp. bun comun, dobandit cu titlu de drept cumparare, precum si cota parte de din suprafata de ... mp. teren intravilan fanete, cu destinatia de cale de acces, bun comun dobandit cu titlu de drept cumparare, contract care nu figureaza in lista beneficiarilor de venit, conform declaratiei 208 pe anul 2007, in favoarea contribuabililor X si XK.

In vederea definitivarii in mod real si corect a actiunii de control si in temeiul art.60, art.61 si art.62 , prin adresa nr..../15.02.2010, Activitatea de Inspectie Fiscala solicita Primariei comunei G., informatii cu privire la terenurile tranzactionate de catre X si XK , respectiv, daca terenurile au fost construibile la data vanzarii lor, conform certificatelor de urbanism.

Prin adresa nr..../23.03.2010, Primaria G. a transmis copii dupa certificatele de urbanism pentru terenurile tranzactionate de catre X si XK, din care rezulta ca aceste terenuri se afla in intravilanul localitatii la data vanzarii lor, deci au fost construibile.

Fata de cele aratate,organele de inspectie fiscala au considerat ca unele din terenurile respective se incadreaza la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare,care prevede: *" teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare"* .

Astfel, pe aceste terenuri se pot executa constructii, dar inceperea efectiva este conditionata de obtinerea unor autorizatii, insa acest fapt nu exclude terenurile in cauza din categoria celor construbile, definite conform precizarilor mentionate.

In concluzie, verificand toate contractele de vanzare cumparare, precum si certificatele de urbanism pentru terenurile tranzactionate de catre X si XK, rezulta ca odata cu incheierea contractului de vanzare cumparare nr..../05.04.2007 s-au realizat venituri totale in suma de lei, depasind plafonul de scutire prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, fapt pentru care tranzactiile realizate incepand cu data de 01.05.2007 sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Prin vanzarea succesiva de terenuri, 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, conform caruia 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, de asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 precizeaza ca 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.

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. 125¹ 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”.

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 terenurilor efectuate in cursul anului 2007, persoanele fizice X si XK sunt persoane impozabile, 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, persoanele fizice X si XK aveau obligatia de a se inregistra ca platitori 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 in data de 05.04.2007, X si XK aveau obligatia de a se inregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pana in data de 10.05.2007, devenind platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.06.2007, data de la care, conform art. 22 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aveau 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 Guvenului 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 aceeaasi 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.

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca conditiile:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute de art.155 alin.(5).”

Avand in vedere ca orice persoana inregistrata in scoputi 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 aferenta acizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice si avand in vedere ca persoanele fizice X si XK, asa cum s-a prezentat mai sus , nu s-au inregistrat ca platitori de taxa, aceasta fiind conditia implicita pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei, astfel, prin neindeplinirea acestei conditii necesare si esentiale, acestia au decazut din drepturile conferite privind deductibilitatea taxei , pana la inregistrarea lor ca persoane impozabile in scopuri de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, unele din tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de terenuri construibile, impreuna cu cladirea, realizate in cursul anului 2007, de persoanele fizice X si XK sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestia avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare “ per a contrario”, persoanele impozabile, pe intregul an 2007, nu au avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile, nefiind inregistrate ca platitoare de taxa, atunci

prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica.

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

De asemenea, contribuabilii nu au respectat prevederile art. 156² din Legea nr. 571/2003, conform carora trebuiau 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.

Deoarece in urma vanzarilor de imobile efectuate in cursul perioadei verificate nu s-a realizat o cifra de afaceri care sa depaseasca plafonul de 100.000 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 contribuabilii urmau sa devina platitori de taxa pe valoarea adaugata, a obligatiilor de plata principale si a accesoriilor aferente, astfel:

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr...../10.07.2007, reprezentand vanzarea terenului intravilan fanete in suprafata de ... mp. inscris in CF. G., 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 25.10.2007.

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...../11.07.2007, reprezentand vanzarea terenului intravilan, fanete in suprafata de mp. inscris in CF. ... G., la valoarea de, 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 25.10.2007.

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...../30.07.2007, reprezentand vanzarea terenului intravilan, fanete in suprafata de mp. inscris in CF. ... Grosi 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 25.10.2007.

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...../03.09.2007, reprezentand vanzarea terenului intravilan, fanete in suprafata de ... mp. inscris in CF..... G. 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.

Pentru tranzactia efectuata conform contractului de vanzare-cumparare nr./14.11.2007, reprezentand vanzarea terenului intravilan, fanete in suprafata de ... mp. inscris in CF.... G., 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.

Pentru patru tranzactii imobiliare, constand in terenuri extravilane, contribuabilii nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, republicata.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanelor fizice X si XK 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.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 09.04.2010 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../09.04.2010 privind obligatiile fiscale suplimentare datorate de X si XK reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatorilor, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele anexate la dosarul contestatiei, precum si actele normative invocate de contestatori 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 cursul anului 2007 constand in vanzari de terenuri construibile si a unei cladiri noi, persoanele fizice X si XK datoreaza taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si au depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, in perioada 05.04.2007 - 14.11.2007, persoana fizica X, impreuna cu sotia XK, au realizat tranzactii imobiliare reprezentand vanzarea de terenuri construibile, terenuri extravilane si a unei constructii noi.

Din verificarea informatiilor si din documentele puse la dispozitie de persoanele fizice X si XK, pe baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul persoanelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea au realizat in perioada 05.04.2007 – 14.11.2007 un numar de .. tranzactii in valoare totala de lei, din care noua sunt tranzactii cu terenuri intravilane si extravilane, iar o tranzactie este cu imobilul de natura P+M, impreuna cu terenul aferent acestuia, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite

inregistrarea ca persoane impozabile in scopuri de TVA si nici ca persoane fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoanele fizice X si XK sunt persoane impozabile iar tranzactiile efectuate de acestia intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoanele fizice X si XK au depasit plafonul de scutire la data de 05.04.2007, care reprezinta data primei tranzactii, conform contractului de vanzare cumparare nr...../05.04.2007, in valoare de lei, avand obligatia sa se inregistreze ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pana in data de 10.05.2007, devenind platitori incepand cu data de 01.06.2007.

Astfel, organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata datorata de catre X si XK, incepand cu cea de a doua tranzactie efectuata, iar din cele noua vanzari de terenuri , cinci reprezinta terenuri construibile, valoarea acestora fiind de lei, din care taxa pe valoarea adaugata datorata de catre contribuabili este in suma de ... lei.

Pentru restul tranzactiilor, respectiv patru, X si XK nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, republicata, deoarece terenurile tranzactionate nu sunt construibile, fiind situate in extravilanul localitatii.

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. 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:

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, in forma aplicabila in 2006:

“(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 reduse.”

Totodata, potrivit art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„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 09.04.2010 se retine ca persoanele fizice X si XK au realizat in cursul anului 2007 un numar de .. tranzactii constand in vanzarea unei constructii noi, terenuri

intravilane construibile si terenuri extravilane, 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 anul 2007 de catre persoanele fizice X si XK, respectiv efectuarea unui numar de .. tranzactii, constand in vanzarea unei constructii noi, precum si vanzarea de terenuri intravilane construibile si terenuri extravilane, 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, persoanele fizice X si XK, prin operatiunile pe care le-au desfasurat in aceasta perioada au avut calitatea de persoane impozabile, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii lor ca persoane impozabile. Asa cum se retine din raportul de inspectie fiscala, urmare a constatarilor organelor de inspectie fiscala prin verificarea efectuata, persoanele fizice X si XK trebuiau sa se declare platitori de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.05.2007 si sa devina platitori de taxa incepand

cu data de 01.06.2007, deoarece prima tranzactie in suma de lei, a fost efectuata la data de 05.04.2007, cand a fost atins plafonul de scutire.

Prin urmare, avand in vedere ca persoanele fizice X si XK au calitate de persoane impozabile, desfasurand activitati economice, ca urmare a tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constand in vanzarea unei constructii noi si terenuri intravilane construibile, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatori 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 platitori de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depasesc plafonul de scutire de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca persoanele impozabile X si XK au depasit plafonul de scutire la data de 05.04.2007, trebuiau sa se declare platitori de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.05.2007 si sa devina platitori de taxa incepand cu data de 01.06.2007, 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 contribuabili.

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 persoanele fizice X si XK, asa cum s-a retinut mai sus, nu s-au inregistrat ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, aceasta fiind o conditie obligatorie pentru a putea beneficia de dreptul de deductie a taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca prin neindeplinirea acestei conditii necesare, esentiale acestia sunt decazuti din drepturile conferite privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, pana la inregistrarea lor ca persoane impozabile 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 realizate de persoanele fizice X si XK in anul 2007, constand in vanzarea a cinci terenuri construibile, reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestia 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 persoanelor fizice X si XK taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei aferenta celor cinci tranzactii efectuate in anul 2007, constand in vanzarea de terenuri intravilane construibile in valoare totala de lei.

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...../09.04.2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca persoanele fizice X si XK o datoreaza.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, persoanele fizice X si XK 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, persoanele fizice X si XK 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, contestia 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 persoanele fizice X si XK , cu domiciliul in loc. B. M..

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

DIRECTOR EXECUTIV