

DECIZIA nr. 7 din 07.01.2014 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **MM**,
cu domiciliul in Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr., de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia formulata de doamna MM si inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr.2013.

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. yy/2013 si comunicata sub semnatura in data de2013, prin care s-au stabilit contribuabilei urmatoarele obligatii de plata in suma totala de **TSC lei**, din care:

- D lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- M lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- P lei penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna MM.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. yy/2013, prin care au stabilit in sarcina doamnei MM urmatoarele obligatii de plata:

- D lei taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 01.04.2007 - 30.06.2008;
- M+P lei accesorii aferente TVA, calculate pana la data de

II. Prin contestatia formulata doamna MM sustine ca, dintr-un numar de 11 tranzactii analizate in intervalul 2007-2013, 5 au avut caracter fortuit, instrainarea dreptului de proprietate fiind realizata din motive straine de vointa sa, respectiv: pentru sediul societatii, la momentul renuntarii la calitatea de

asociat, darea in plata pentru restituirea unui imprumut de motive medicale, instrainarea unor proprietati ipotecate. De asemenea, 7 din tranzactii au fost efectuate intre membrii familiei sale, in sens larg, astfel ca "grosul afacerilor" a fost derulat cu familia, motiv pentru care operatiunile efectuate sunt, in fapt, singulare.

In plus, ca o dovada a modului defectuos cum a fost efectuata analiza operatiunilor, in cazul contractului nr. C8/2009 ce a avut ca obiect doua imobile, tratamentul fiscal a fost diferit, desi unul din imobile se invecineaza cu cel de-al doilea si constituie cale de acces pentru acesta. Prin urmare, este nejustificat ca terenul sa fie considerat constructibil si supus taxarii pentru ca ele constituie un singur imobil si numai din considerente economice nu au mai fost efectuate operatiuni de alipire.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA in suma de D lei

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate constand in vanzari de terenuri intravilane, persoana fizica MM 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, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. RIF/2013 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au verificat persoana fizica MM pentru tranzactiile imobiliare derulate in perioada 01.12.2007-31.01.2013, dupa cum urmeaza:

1. – contract de vanzare-cumparare nr. C1/2007 avand ca obiect instrainarea a trei terenuri constructibile din Bucuresti catre cumparatorii CV si CM, terenuri dobandite anterior in baza contractelor de vanzare-cumparare nr./06.04.2005 si nr. .../06.04.2005 si alipite conform actului de alipire nr. .../2007;

2. – contract de vanzare-cumparare nr. C2/2008 avand ca obiect instrainarea unui drum de acces din comuna Corbeanca catre cumparatorul HC, teren dobandit anterior in baza contractelor de vanzare-cumparare nr. .../23.02.2006 si nr./06.06.2007;

3. – contract de vanzare-cumparare nr. C3/2009 avand ca obiect un apartament situat in Bucuresti catre cumparatoarea M SRL, imobil dobandit anterior in baza contractului de vanzare-cumparare nr. .../1992;

4. – contract de vanzare-cumparare nr. C4/2009 avand ca obiect un teren plus constructie situate in localitatea Busteni catre cumparatoarea UC, imobile dobandite anterior prin cumparare in cadrul unei licitatii aduse la cunostinta publica in data de 01.02.2006 si a actului de adjudecare nr./26.04.2006;

5. – contract de dare in plata nr. C5/2009 avand ca obiect tranzactia cu teren intravilan in suprafata de 10.000 mp situat in Otopeni catre creditorul MDC, teren dobandit anterior in baza contractului de vanzare-cumparare nr./12.09.2006 de la sotii MDC si MCI;

6. – contract de vanzare-cumparare nr. C6/2009 avand ca instrainarea a unui numar de 14 terenuri extravilane arabile situate in Buftea catre cumparatorul MDC, terenuri dobandite anterior in baza unor contracte de vanzare-cumparare autentificate sub nr. .../2005,/2005,/2005,/2005,/2005, .../2005,/2006,/2006,/2005,/2005,/2005,/2005 si a contractului de schimb nr./2006;

7. – contract de vanzare-cumparare nr. C7/2009 avand ca obiect o constructie situata in Bucuresti catre cumparatorul MDC, imobil dobandit anterior prin mostenire;

8. – contract de vanzare-cumparare nr. C8/2009 avand ca obiect instrainarea unui teren intravilan plus constructie si a altui teren intravilan situate in satul Balteni, comuna Peris catre cumparatorul MDC, imobile dobandite anterior in baza contractelor de vanzare-cumparare nr./05.03.2003 si nr./02.08.2004;

9. – contract de vanzare-cumparare nr. C9/2009 avand ca obiect instrainarea a doua terenuri intravilane situate in comuna Corbeanca catre cumparatoarea CM, terenuri dobandit anterior in baza contractului de vanzare-cumparare nr./2006;

10. – contract de vanzare-cumparare nr. C10/2011 avand ca obiect instrainarea a 13 loturi de teren situate in comuna Corbeanca, alaturi de A SRL pentru constructiile aflate in curs de edificare pe aceste terenuri catre cumparatoarea RT SRL, terenuri dobandite anterior in baza contractelor de vanzare-cumparare nr./2002,/2004,/2004,/2006 si/2007 si grevate de dreptul de folosinta constituit in favoarea A SRL si de o ipoteca constituita in favoarea Banca..., instrainarea avand acceptul bancii creditoare, iar pretul urmand a fi utilizat pentru rambursarea integrala a sumelor datorate bancii conform contractului de credit pentru investitii nr./2007;

11. – contract de vanzare-cumparare nr. C11/2012 avand ca obiect un teren plus constructie situate in Bucuresti catre cumparatorul MDC, imobil dobandit anterior in baza contractului de vanzare-cumparare nr./18.01.2005 si consolidat, recompartimentat si mansardat in baza autorizatiei de construire nr./08.06.2005 si a procesului-verbal de receptie nr./16.03.2007.

In urma analizei acestor tranzactii, organele de inspectie fiscala au constatat ca doamna MM a efectuat tranzactii cu terenuri in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, asa cum rezulta din succesiunea cronologica a operatiunilor conform careia, incepand cu anul 2005, contribuabila a achizitionat terenuri intravilane, extravilane si constructii in Bucuresti si judetul Ilfov, pe care ulterior le-a instrainat prin vanzare-cumparare sau dare in plata pentru stingerea unui imprumut, ceea ce arata un intreg proces investitional.

In consecinta, pentru terenurile intravilane construibile instrainate de contribuabila in perioada supusa verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata si datorata in quantum de D lei.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu anul 2007:

"(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)".

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

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 Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 127. - (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 mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*"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.[...]".*

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare a fost modificat dupa cum urmeaza:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal".

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine

persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor 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.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in 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.

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125¹ alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

"(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

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; [...]

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

"Art.152. - (1) Persoana impozabila stabilita in 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).

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **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".**

"Art. 153 - (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*; [...].

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(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.*"

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati

a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu anul 2007, 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, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

"62. (2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, ***in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea*** conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, ***organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:***

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; [...]***".

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, dupa cum urmeaza:

„Art. 141. – (2) 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 constructibil** [...]”.

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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 constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA**. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala nr. 321804/27.03.2013 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, persoana fizica MM a dobandit in perioada anterioara anului 2007, mai ales in anii 2005 si 2006 terenuri intravilane si extravilane situate in Corbeanca, Otopeni, Busteni, Buftea, Bucuresti, dar si diverse constructii, prin contracte succesive de vanzare-cumparare, dar si prin participarea la licitatii publice de adjudecare. Contribuabila a instrainat ulterior aceste terenuri prin vanzari succesive – atat terenuri agricole extravilane, care sunt operatiuni impozabile scutite de TVA, cat si terenuri intravilane constructibile, care sunt operatiuni impozabile taxabile cu TVA – si a obtinut venituri cu caracter de continuitate, astfel ca in mod intemeiat organele de inspectie fiscala i-au stabilit calitatea de persoana impozabila.

Sustinerile contestatarei in sensul ca tranzactiile au avut un caracter fortuit si au fost derulate in cea mai mare parte cu membrii familiei sale nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, fiind vadit pro-causa si fara legatura cu calitatea de persoana impozabila a contestatarei. Astfel, faptul ca o parte din tranzactii au avut drept cumparator fratele contestatarei nu exclude caracterul economic al acestora, in conditiile in care imobilele instrainate – terenuri extravilane, intravilane si constructii – au fost achizitionate succesiv, alipite, schimbate, modificate si ulterior instrainate prin acte de vanzare-cumparare la preturi declarate in contracte ca fiind „reale si sincere”. In plus, stingerea unei obligatii de restituire a sumelor imprumutate prin transmiterea in proprietatea creditorului a unui teren intravilan pe motiv de lipsa de lichiditati ori vanzarea unui apartament catre o societate comerciala pentru sediu la peste trei ani de la cesionarea partilor sociale in respectiva societate nu pot fi considerate drept caz fortuit.

In mod similar, vanzarea unor imobile (terenuri si/sau constructii) grevate de ipotecii bancare si folosirea pretului incasat pentru restituirea unor credite pentru investitii demonstreaza faptul ca persoana fizica contestatara a derulat un lant de tranzactii in domeniul imobiliar (pornind de la cumparari succesive, contractarea de credite investitionale, vanzari, rambursari de credite etc.) care nu pot fi circumscrise unor scopuri personale. Spre exemplu, in cazul contractului de vanzare-cumparare nr. C10/2011 invocat si in sustinerea contestatiei, din continutul acestuia reiese ca asupra terenurilor pe care le detinea in proprietate, contestatara a constituit un drept de folosinta in favoarea societatii A SRL, in care era asociata majoritar, pentru a edifica un numar de 12 vile, iar la instrainarea terenurilor si a constructiilor in curs de edificare, pretul incasat de contestatara a fost utilizat pentru imprumutarea societatii la care era asociata majoritar.

In ceea ce priveste invocarea diferentei de tratament fiscal aplicat contractului de vanzare-cumparare nr. C8/2009, se retine ca acest contract are ca obiect doua imobile (teren plus constructie si teren) identificate cu numere cadastrale diferite, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au aplicat in mod corespunzator prevederile pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice date in aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora:

„37. (1) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:**

a) *terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;*

b) *construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;*

c) *dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției”.*

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit corect calitatea de persoana impozabila a contestatarii MM si au procedat la colectarea TVA pentru livrarile (vanzarile) de terenuri intravilane construibile efectuate in perioada verificata in quantum de D lei, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de M+P lei

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata taxa stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. yy/2013 organele de inspectie fiscala au procedat si la stabilirea accesoriilor aferente TVA in cuantum total de M+P lei, din care:

- M lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- P lei penalitati de intarziere aferente.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (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.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 1201 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora doamna MM datoreaza diferenta suplimentara de TVA, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125¹ alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si (2), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. (1) si (6) si art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (6) si alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 3 alin. (1), pct. 37 alin. (1) si pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007 si art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna MM impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. yy/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de TSC lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.