

SENTINȚA CIVILĂ NR.x

**Ședința publică din
12.09.2011**

PREȘEDINTE : x

GREFIER: x

S-a luat în examinare acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamantul x împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice x, având ca obiect suspendare executare act administrativ.

La apelul nominal făcut în ședință publică se prezintă avocat x în reprezentarea reclamantului, lipsă fiind pârâta.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care, reprezentantul reclamantului depune împuternicire avocațială și note de ședință la care anexează înscrisuri și dovada achitării cauțiunii în sumă x lei. Totodată solicită instanței modificarea calităților procesuale în sensul că din eroare, în citativ, reclamantul este menționat ca pârât și pârâta ca reclamant.

Instanța îndreaptă această eroare și dispune grefierului să procedeze la menționarea corectă a calităților procesuale ale părților în aplicația Ecris.

Reprezentantul reclamantului arată că își menține cererea de suspendare executare formulată și că are cerere în probațiune cu expertiză pentru a dovedi dacă actul translativ de proprietate intră sau nu sub incidența obligației plății de TVA.

Instanța respinge această cerere în probațiune întrucât nu intră în competența expertului să stabilească natura juridică a unei tranzacții și consecințele acesteia.

Nemaifiind alte cereri de formulat ori probe de administrat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul pentru dezbateri, atât pe cererea de suspendare executare cât și pe fondul acțiunii.

Reprezentantul reclamantului solicită admiterea cererii de suspendare pentru motivele formulate în scris, arătând că sunt îndeplinite cerințele legale privind cazul bine justificat și iminența producerii unei pagube, în speță fiind în discuție o sumă de peste x lei. Pe fond, solicită admiterea acțiunii astfel cum a fost formulată, cerând totodată instanței să se raporteze și la Directiva C.E.E., cu cheltuieli de judecată în cuantum de x lei, conform chitanței depuse la dosar.

CURTEA

Asupra acțiunii de contencios administrativ de față, constată: Prin acțiune reclamantul x a chemat în judecată pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice x solicitând ca prin sentință să se anuleze decizia nr. x/06.05.2010 emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P., ca fiind netemeinică și nelegală; să anuleze raportul de inspecție fiscală din data de 04.01.2010, înregistrat la D.G.F.P. x sub nr. x/04.01.2010, prin care a fost stabilită, în mod netemeinic și nelegal, în sarcina reclamantului, o obligație fiscală totală în sumă de x lei, alcătuită din diferență T.V.A. aferent anului 2008, în cuantum de x lei și obligații fiscale accesorii - majorări de întârziere - în cuantum de x lei; să anuleze decizia de impunere nr. x/04.01.2010 emisă de D.G.F.Px în baza raportului de inspecție finală sus - menționat; să încuviințeze suspendarea executării deciziei de impunere nr. x/04.01.2010 până la soluționarea definitivă și irevocabilă a prezentei acțiuni.

În motivare, reclamantul a arătat că prin vânzarea imobilelor evidențiate în C.F. nr. x, nr. cad. x, teren în str. x, nr. x în suprafață de 482 mp și în C.F. nr. x, nr. cad. x,

teren în strx, nr. x, în suprafață de 752 mp, precum și a construcțiilor nefinalizate existente pe acestea, nu se poate spune că s-au obținut venituri cu caracter de continuitate, astfel încât reclamantul să se încadreze în categoria persoanelor plătitoare de T.V.A.

Prin contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. x/07.05.2008 a fost încheiată o singură tranzacție, iar pentru aceasta reclamantul a achitat statului un impozit de x lei; nu a efectuat această vânzare pentru a obține un beneficiu, ci a înstrăinat imobilele societății unde reclamantul este acționar.

Reclamantul menționează că, în decizia contestată se recunoaște faptul că s-a apelat prin adrese repetate la Direcția Generală de Metodologii Fiscale, îndrumare și Asistența Contribuabililor pentru interpretarea textelor de lege. Deci există o îndoială referitoare la calitatea reclamantului plătitoare de T.V.A. chiar la nivelul D.G.F.P. x.

Totodată, reclamantul precizează că nu a exploatat bunurile imobile vândute în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate. De asemenea, la data încheierii acestui contract nu erau reglementate cazurile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile în sensul T.V.A.- ului, astfel că, reclamantul nu trebuia să rețină și să vireze T.V.A. pentru tranzacția imobiliară încheiată.

Atunci când a fost stabilită în sarcina reclamantului creanța fiscală criticată și când a fost analizat șirul de texte legale ce au condus la interpretarea că acesta ar avea calitatea de persoană impozabilă, nu s-a ținut cont de faptul că persoana impozabilă nu este implicit și o persoană plătitoare de T.V.A.

Reclamantul consideră că nu este supus obligației de „înregistrare în scopuri de T.V.A.", așa cum se precizează în Raportul de inspecție fiscală din data de 04.01.2010, înregistrat la D.G.F.P. x sub nr. x/04.01.2010.

Reclamantul a arătat că, în conformitate cu dispozițiilor art. 15 din Legea contenciosului administrativ, coroborate cu dispozițiile art. 215 din Codul de procedură fiscală, poate solicita suspendarea actului administrativ, apreciind că sunt întrunite condițiile de admisibilitate ale acestei cereri. Sumele mari ce se execută înainte ca această creanță să treacă de cenzura instanței de judecată, sunt de natură a-i prejudicia grav familia, punându-l pe reclamant într-o situație extrem de dificilă.

În drept, a invocat prevederile art. 218 alin. 2 Cod procedură fiscală.

Prin întâmpinare, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice x a cerut respingerea acțiunii ca nefondată arătând că în ceea ce privește suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, solicită instanței să constate că reclamantul x, în baza contractului de vânzare - cumpărare, autentificat sub nr.x/07.05.2008, a efectuat în anul 2008, o tranzacție în valoare totală de x lei, constând în vânzarea către S.C x SRL a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând construcții pentru locuințe -construire două corpuri locuințe colective regim P + 4M + M.

Reclamantul x, nu figurează ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că tranzacția cu bunuri imobiliare, în valoare totală de x lei, constând în vânzarea către S.C x SRL a celor două terenuri precum și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe aceste terenuri, efectuată de persoana fizică x, îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul este persoană impozabilă potrivit prevederilor art. 127 alin. (1) și alin.(2) și prevederile pct.3 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 127 alin.(2). Totodată, organele de inspecție fiscală

invocă prevederile art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2008.

De asemenea organele de inspecție fiscală, au constatat faptul că persoana fizică, x, realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice conform prevederilor art. 153 alin. (1) din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice. În cauză, organele de inspecție fiscală precizează că sunt aplicabile și prevederile pct.66 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că persoana fizică x, prin operațiunile pe care le-a desfășurat a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Așadar, persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, în atare situație nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.147A1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că în data de 07.05.2008 a fost autentificat contractul de vânzare -cumpărare, dată la care, intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134¹ alin.(3), art.134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Referitor la determinarea perioadei fiscale, s-a avut în vedere prevederile art. 156¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul II 2008.

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat în mod corect și legal taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor în sumă de x lei, realizate din tranzacția cu bunuri imobile în anul 2008, rezultând suma de x lei, prin aplicarea cotei standard de TVA -19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin.{1} din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică, pentru obligațiile fiscale suplimentare, datorează majorări de întârziere calculate începând cu ziua următoare scadenței până la data înscrisă în raportul de inspecție fiscală, conform prevederilor art. 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada incidentă operațiunilor în cauză:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art. 127 alin.1, iar livrarea rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2. Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art. 126 alin. 1 determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 127 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada incidentă cauzei:

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

La art. 125¹ pct. 18-21 din același act normativ, se precizează;

„(1) în sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

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

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

20. persoana neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21- persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;"

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

În conformitate cu prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) în sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

În aplicarea prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, enunțat mai sus, legiuitorul, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la pct.3 alin.(1) stipulează:

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

Se arată că, așa cum explica legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care au fost folosite de

către acestea pentru scopuri personale, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care acestea dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Potrivit art. 153 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„ (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;"

Pârâta mai arată că potrivit pct. 66 alin.(1) alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

" 66. (1) în cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu: a) data comunicării certificatului de înregistrare, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și, după caz, alin. (2), (4) sau (5) din Codul fiscal; [...]

(2) în aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice. [...]"

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă care este stabilită în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, iar înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu data comunicării certificatului de înregistrare. De asemenea, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pârâta arată că acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, astfel potrivit art. 147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2008:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147."

În ceea ce privește obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu

caracter de continuitate, începând cu 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.[...]

Potrivit prevederii legale mai sus amintite, arată pârâta, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție de la aceste prevederi legale, persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare.

În ceea ce privește obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu art. 150 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu: a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) - g);"

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile în România.

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

Se mai arată că, în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei, potrivit art.134¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător", iar la art.134² alin.(1) din același act normativ:" Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

Din Raportul de inspecție fiscală nr.9 încheiat la data de 04.01.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că reclamantul x, a realizat în luna mai 2008, în baza contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.x/07.05.2008, o tranzacție imobiliară în valoare totală de 2.124.508 lei, constând în vânzarea către SC x SRL a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe.

Totodată, arată pârâta, potrivit prevederilor legale citate, s-a constatat că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă. Prin urmare, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare, devin persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, întrucât realizează fapte de comerț și din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni

ocasionale, invocând totodată dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, precum și dispozițiile de la pct. B din Nota nr.866013/02.09.2009 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F., potrivit cărora se precizează: „Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.(...)”

Dacă, de exemplu o persoană construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă ", prin urmare, persoana fizică dl. x se consideră că a realizat activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, obținând venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale.

În opinia legiuitorului, nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate reprezintă o activitate economică ci și vânzarea acestora, ambele fiind generatoare de venit.

În consecință, arată pârâta, pentru tranzacția imobiliară efectuată în anul 2008, persoana fizică dl. x a devenit persoană impozabilă conform prevederilor art. 127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea efectuată de către aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 126 alin(1) din același act normativ.

În calitate de persoană impozabilă reclamantul avea obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA, la organul fiscal competent] potrivit prevederilor art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, conform cărora înregistrarea se efectuează înainte de realizarea unei astfel de operațiuni, iar înregistrarea se consideră valabilă în conformitate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit. a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, persoana impozabilă x nu a îndeplinit obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, la organul fiscal competent, înainte de realizarea unei astfel de operațiuni; reclamantul x, nefigurând ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului.

Pârâta învederează instanței faptul că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are dreptul să și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activităților economice, precum și faptul că persoana fizică x, nu s-a înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, pierde dreptul privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea sa ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

De asemenea, așa cum s-a precizat anterior, respectiv potrivit prevederilor art.141 alin.(2) iit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pentru anul 2008, vânzările de construcții noi, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, susține pârâta, tranzacția imobiliară constând în vânzarea a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe, realizată în anul 2008 de persoana fizică x este operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei livrări.

În baza celor prezentate mai sus precum și prevederile legale în materie, pârâta consideră că, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice x taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei aferentă tranzacției cu bunuri imobile, constând în vânzarea a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe, efectuată în anul 2008, motiv pentru care se impune respingerea contestației ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pârâta mai menționează faptul că, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice x, a solicitat Direcției Generale de Metodologii Fiscale, îndrumare și Asistența Contribuabililor, Agenția Națională de Administrare Fiscală, punctul de vedere referitor la caracterul de continuitate al veniturilor obținute de persoana fizică în cazul vânzării printr-o singură tranzacție a unor blocuri de locuințe nefinalizate și a terenurilor aferente, precum și cu privire la obligația acestei persoane fizice de a se înregistra în scop de TVA.

Direcția Generală de Metodologii Fiscale, îndrumare și Asistența Contribuabililor, Agenția Națională de Administrare Fiscală, comunică faptul că, "în ce privește caracterul de continuitate al veniturilor obținute de o persoană fizică în cazul vânzării printr-o singură tranzacție a unor blocuri de locuințe nefinalizate și a terenurilor aferente, precizează că în speță sunt aplicabile dispozițiile adresei nr.x/08.09.2009 și ale Notei anexate acestei adrese, emise de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F.[...]"

Referitor la obligația persoanei fizice, care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere, de a solicita înregistrarea în scop de TVA la organul fiscal competent, precizăm că în această situație sunt incidente prevederile art. 153 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, potrivit cărora înregistrarea se efectuează înainte de realizarea unei astfel de operațiuni, iar înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă în conformitate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit. a) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 153 din Codul fiscal. [...]"

De asemenea, mai arată pârâta, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, a solicitat Direcției Generale de Metodologii Fiscale, îndrumare și Asistența Contribuabililor, Agenția Națională de Administrare Fiscală, lămuriri suplimentare privind taxarea sau netaxarea cu TVA a acestei operațiuni.

Direcția Generală de Metodologii Fiscale, îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, comunică că în conformitate cu prevederile legale aplicabile în anul 2008, respectiv art. 127 alin.(2), teza a doua din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.3 alin.(1) din Normele metodologice aferente acestui articol, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.66 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art. 153 din Codul fiscal, precizările de la pct. B din Nota nr.x/2009 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală și "având în vedere că cele două blocuri de locuințe construite de persoana fizică nu pot fi calificate ca și locuințe proprietate personală ori ca bunuri folosite de aceasta în scopuri personale, blocuri pe care de altfel le-a și vândut neterminat în anul 2008, a precizat că operațiunea constituie, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, operațiune taxabilă, chiar dacă a fost realizată printr-o singură tranzacție."

Pârâta arată că, având în vedere cele menționate mai sus argumentul reclamantului referitor la faptul că "vânzarea bunurilor imobile s-a realizat printr-o singură operațiune neexistând caracterul de continuitate și nici obligația de înregistrare în scopuri de TVA, caz în care legiuitorul nu prevede plata taxei pe valoarea adăugată", nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, pârâta solicită instanței să constate ca nici invocarea de către reclamant a prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.66 alin.(1) lit. c) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât depășirea plafonului de scutire intervine după derularea tranzacției imobiliare, or, în speță, persoana fizică construiește blocurile de locuințe (de altfel nefinalizate) în vederea vânzării, obligația înregistrării în scop de TVA intervine în momentul în care intenționează să desfășoare astfel de operațiuni. În același sens sunt și precizările Direcției Generale de Metodologii Fiscale, îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei, pârâta conchide arătând că organele de inspecție au calculat majorările de întârziere în mod corect și legal, potrivit prevederilor art. 120 alin.2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

ART.120 alin.2 "Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

Examinând acțiunea, în raport cu prevederile art.1 alin. 1 din Legea nr.554/2004, se constată că este fondată și se admite, urmând a se anula decizia de impunere fiscală nr./4.1.2010, decizia nr.x/6.V.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr.x/4.I.2010 privind obligarea reclamantului la plata unui debit fiscal în sumă de x lei și se dispune suspendarea executării deciziei de impunere fiscală nr.x/4.1.2010 emisă de pârâtă până la soluționarea irevocabilă a dosarului nr. x/2010 al Curții de Apel x, cu obligarea pârâtei la x lei cheltuieli de judecată față de reclamant, pentru că:

Urmare la încheierea Raportului de inspecție fiscală din x, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice x a emis decizia de impunere fiscală nr. x/4.1.2010 prin care a impus pe reclamant la plata sumei de x lei cu titlu de TVA în cuantum de x lei și majorări aferente în sumă de x lei și contestația formulată de reclamant împotriva impunerii s-a respins de pârâtă ca neîntemeiată prin decizia nr.x/6.V.2010.

Potrivit actelor fiscale atacate, reclamantul a fost impus la plata debitului din acțiune pentru că în anul 2008, în baza unui contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. /7.V.2008, a efectuat o singură tranzacție de vânzare-cumpărare, valorând prețul de x lei, reprezentând vânzarea către SC x SRL a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând construcții pentru locuințe - construire două corpuri locuințe colective regim p + 4M + M.

Pârâta a constatat că reclamantul nu a figurat ca plătitor de TVA până la data controlului fiscal și apreciind că tranzacția cu bunuri imobiliare în valoare de totală de x lei, constând în vânzarea către SC x SRL a celor două terenuri precum și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe aceste terenuri, efectuată de persoana fizică dl. x, îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 126 alin. 1 și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul este persoană impozabilă potrivit prevederilor art. 127 alin. 1 și alin. 2 și prevederile pct. 3 alin. 1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 127

alin. (2). Totodată, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2008.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că persoana fizică, dl. x, realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice conform prevederilor art. 153 alin. (1) din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv să colecteze și să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice. În cauză, organele de inspecție fiscală precizează că sunt aplicabile și prevederile art. 66 alin. 2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că persoana fizică x, prin operațiunile pe care te-a desfășurata avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Întrucât persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu are drept de deducere a TVA conform art. 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că au avut în vedere faptul că în data de 07.05.2008, a fost autentificat contractul de vânzare-cumpărare, dată la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 134¹ alin. 3, art. 134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Referitor la determinarea perioadei fiscale, s-au avut în vedere prevederile art. 156¹ alin. 1 și alin. 2 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul II 2008.

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, conchide pârâta.

Analizându-se temeiurile de drept invocate de pârâtă la calculul taxei pe valoarea adăugată din litigiu, Curtea reține că art. 126 alin. 1 din Codul fiscal, în yjgp are pe perioada impuse de pârâtă a prevăzut că:

„bir? punct de vederelîtaxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

Art. 127 alin. 1 din Codul fiscal, a prevăzut că este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.” La art. 125¹ pct.18-21 din același act normativ, se precizează: „(1) în sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

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

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

20. persoana neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21- persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;"

Din coroborarea prevederilor legale de mai sus, se reține că o persoană fizică reprezintă persoană impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și în deplină libertate de activitate, activitatea de natură comercială de natură celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități"

Art. 127 alin. 2 Cod fiscal, la care face referire art. 126 alin. 1 lit. d Cod fiscal și care constituie de asemenea temeiul impunerii din cauză, a prevăzut că în sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

În aplicarea prevederilor art.127 alin.(2) Cod fiscal, pct.3 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, a dispus că în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Deci, din coroborarea dispozițiilor legale citate rezultă că în sensul art. 127 alin. 2 Cod fiscal, persoanele fizice nu realizează activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care acestea dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Potrivit constatărilor pârâtei, reclamantul a malfracționat o singură operațiune de vânzare-cumpărare, prin transmiterea a două terenuri și a construcțiilor edificabile parțial pe acestea, constând în construcții pentru locuințe colective regim P + 4M + M.

Noțiunea de activitate cu caracter de continuitate prevăzută de art. 127 alin. 2 din Codul fiscal presupune obligatoriu repetabilitatea unor asemenea tranzacții, pentru a rezulta scopul obținerii de venituri, cerință legală neîndeplinită în cauză prin existența unei tranzacții imobiliare unice, astfel că se reține că impunerea este nelegală și drept urmare acțiunea se admite așa cum s-a menționat anterior, și cu privire la măsura de suspendare a executării deciziei de impunere fiscală conform art. 15 din legea nr.554/2004, fiind îndeplinite cerințele cazului bine justificat, pentru motivele expuse legat de nelegalitatea impunerii, a prejudiciului iminent, urmare la caracterul executoriu de drept al creanțelor fiscale ajunse la scadență, prin raportare la situația personală a reclamantului și a cuantumului deosebit de substanțial al debitului fiscal.

De asemenea, Curtea reține că măsura prevăzută de art. 15 din legea nr.554/2004 este întemeiată și raportată la faptul că reclamantul a achitat cauțiunea stabilită de instanță, potrivit chitanței emisă de CEC Bank -Sucursala x, depusă la fila 89 din dosarul nr.x/2010 al Tribunalului x.

**PENTRU ACESTE
MOTIVE ÎN NUMELE
LEGI HOTĂRĂȘTE**

Admite acțiunea formulată de reclamantul x împotriva pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice x.

Anulează decizia de impunere fiscală nr.x/4.1.2010, decizia nr.x/6.V.2010 și Raportul de inspecție fiscală privind obligarea reclamantului la plata unui debit fiscal în sumă de x lei.

>