

DECIZIA nr. 168/2017
privind soluționarea contestației formulată de
domnul .X.
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice prin adresa nr. X/2016, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016, cu privire la contestația depusă de domnul **.X., CIF-x**, cu domiciliul în x, reprezentată convențional prin .Y., conform împuternicirii avocațiale existentă în original la dosarul cauzei, având domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în x.

Obiectul contestației înregistrate la registratura organului fiscal sub nr. x/2016 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2016, **comunicate prin remitere sub semnatura la data de 03.08.2016**, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina contribuabilului **TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei**.

În raport de data comunicării sub semnatura a actului administrativ fiscal contestat, respectiv 03.08.2016, așa cum reiese din adresa nr. X/2016, anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice la data de 30.08.2016.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **domnul .X.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, domnul .X. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2016.

În susținerea contestației, contribuabilul aduce următoarele argumente:

Domiciliul fiscal al persoanei fizice supusă controlului, la data finalizării controlului și emiterii deciziei de impunere este situat în circumscripție teritorială diferită (judetul Ilfov), față de aria de competență teritorială a organului de control-Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice.

Contribuabilul sustine ca nu trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA de la data de 10.08.2011, asa cum a stabilit organul fiscal, intrucat tranzactia imobiliara realizata in data de 01.07.2011 nu impunea inregistrarea persoanei fizice deoarece nu a realizat activitati economice cu caracter de continuitate.

Mentioneaza, totodata, ca nu este persoana impozabila, nedesfasurand activitati economice in mod repetat, atat timp cat intre numarul de tranzactii de achizitionare bunuri si cel de vanzare a acelorasi bunuri in scopul obtinerii de profit, similar unui profesionist, nu exista identitate, interpunandu-se operatiunea de lotizare terenuri. Caracterul neconstruibil al terenurilor a fost evidentiat constant de contribuabil, in raport atat de categoria de folosinta, cat si de procedura legala necesara transformarii terenului intravilan in teren construibil.

Contestatarul considera ca, aplicand, in speta, cele statuate de catre CJUE in cauzele Tulica si Plavosin, respectiv Salomie si Oltean, rezulta ca toate constatările organului fiscal referitor la stabilirea retroactiva a unei obligatii de plata contravin si incalca normele europene in ceea ce priveste determinarea bazei de calcul a TVA si recunoasterea dreptului de deducere (hotararea pronuntata in cauza Kuhne & Heitz NV)

Domnul .X. invoca si faptul ca actele administrative atacate au fost date cu nesocotirea principiului neutralitatii TVA, din taxa stabilita prin actul administrativ-fiscal avand dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate operatiunilor considerate de organul fiscal ca fiind impozabile.

Contribuabilul invoca si principiul securitatii juridice, precum si cel al certitudinii juridice si subliniaza ca legea aplicabila trebuie sa fie previzibila.

Contribuabilul concluzioneaza aratand ca, in raport de situatia de fapt a terenurilor de la momentul achizitionarii si cel al instrainarii, se probeaza atat caracterul neconstruibil cat si lipsa intentiei economice de desfasurare, in mod repetat, a unor multiple tranzactii, persoana fizica supusa controlului fiscal din oficiu nerealizand activitati economice similar unui profesionist.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice au efectuat o inspectie fiscala partiala la domnul .X., obiectul controlului fiind TVA aferenta perioadei 01.01.2011-31.12.2015.

Urmare constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016 organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 prin care s-au stabilit **obligatii suplimentare de plata in suma de x lei, reprezentand TVA.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca domnul .X. este persoana impozabila si a realizat in perioada 01.01.2011-31.12.2015 o activitate economica ce implica operatiuni taxabile, iar valoarea totala a livrarilor de bunuri efectuate in cursul anului 2011 a depasit, la data de **31.07.2011** plafonul de 35.000 euro, echivalentul a

119.000 lei prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent pana la data de 10.08.2011 conform art. 152 alin. (6) Cod fiscal.

Avand in vedere cele mentionate, contestatarul avea obligatia sa aplice TVA la tranzactiile cu terenurile intravilane incepand cu data de 01.09.2011 si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Deoarece domnul .X. nu s-a înregistrat în scopuri de TVA pentru tranzactiile desfășurate organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, astfel:

- în cursul anului 2012, contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv vanzari de terenuri construibile în valoare totală de x lei, pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de x lei prin pocedeul sutei mărite;
- in cursul anului 2013, contribuabilul a realizat operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv vanzari de terenuri construibile in suma totala de x lei, pentru care s-a stabilit TVA colectata in suma de x lei prin pocedeul sutei mărite.

Consecinta fiscala este majorarea bazei de impozitare cu suma de x lei, stabilindu-se TVA de plata suplimentara in suma de x lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

3.1 Referitor la competenta teritoriala a organului fiscal de a efectua inspectia fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca Administratia Sector 2 a Finantelor Publice avea competenta in efectuarea inspectiei fiscale, in conditiile in care, potrivit dispozitiilor legale, in situatia in care se afla in curs de derulare o procedura fiscala, cu exceptia procedurii de executare silita, organul fiscal care a inceput procedura este competent sa o finalizeze.

In fapt, in vederea programarii inspectiei fiscale, Administratia Sector 2 a Finantelor Publice a transmis catre Primaria Sector 2 Bucuresti-Directia Publica de Evidenta Persoane si Stare Civila Sector 2 adresa nr. x/2016 solicitand date cu privire la domiciliul domnului .X..

Prin adresa nr. X/2016, inregistrata la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. X/2016, Directia Evidenta Persoanelor Sector 2 a comunicat pentru domnul .X. ca adresa de domiciliu str. x.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice au emis Avizul de inspectiei fiscala nr. X/2016, prin care contestatarul a fost instiintat ca incepand cu data de 08.06.2016 va face obiectul unei inspectii fiscale.

Domnul .X. nu a facut dovada ca la primirea Avizului de inspectie fiscala sau la inceperea inspectiei fiscale a instiintat organele fiscale despre modificarea domiciliului sau.

In drept, conform art. 36 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare:

“Art. 36 - Schimbarea competenței

(1) În cazul în care se schimbă domiciliul fiscal, potrivit legii, competența teritorială trece la noul organ fiscal central de la data schimbării domiciliului fiscal.

(2) Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și contribuabililor mari și mijlocii, definiți potrivit legii, în cazul în care se modifică această calitate.

(3) În situația în care se află în curs de derulare o procedură de administrare, cu excepția procedurii de executare silită, organul fiscal central care a început procedura este competent să o finalizeze.

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate în cazul în care se schimbă domiciliul fiscal competența teritorială trece la noul organ fiscal, iar atunci când este în derulare o procedură fiscală, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze.

Retinem faptul că, întrucât la data programării începerii inspectiei fiscale, contribuabilul avea domiciliul în sectorul 2 București, fapt confirmat și de către Direcția Evidența Persoanelor Sector 2 și că domnul .X. nu a instiintat organele fiscale nici la primirea Avizului de inspectie fiscala și nici la începerea inspectiei fiscale despre faptul că și-a schimbat domiciliul, organul fiscal competent în efectuarea inspectiei fiscale era Administrația Sector 2 a Finantelor Publice.

În urma schimbării domiciliului contribuabilului, organul fiscal îndreptățit să finalizeze inspectia fiscala este cel care a început procedura, respectiv Administrația Sector 2 a Finantelor Publice.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează să se respingă contestația cu privire la acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

3.2 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă tranzacțiile imobiliare desfășurate în anii 2008-2012 pot fi considerate ca fiind activitate economică cu caracter de continuitate și dacă contestatara avea obligația să se înregistreze ca plătitoare de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/2016 organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au verificat persoana fizică .X. pentru

tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2011-2015 și au constatat că acesta a efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

- în anul 2011: 1 tranzacție având ca obiect construcție veche;
- în anul 2012: 8 tranzacții având ca obiect intravilane arabile și construibile și 1 tranzacție având ca obiect construcție veche;
- în anul 2013: 1 tranzacție având ca obiect terenuri intravilane arabile;
- în anii 2014-2015: nu s-a efectuat nicio tranzacție.

În urma analizării acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .X. a efectuat în perioada 01.01.2011-31.12.2015 tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate devenind astfel persoana impozabilă.

Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 01.01.2011-31.12.2015 de către contestatar, în calitate de vânzător, organele fiscale au constatat că, la data de 31.07.2011, acesta a încasat venituri în sumă totală de x lei, astfel încât s-a depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire, având obligația să se înregistreze în scopuri de TVA la organul fiscal competent, până la data de 10.08.2011, conform art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, s-a stabilit pe întreaga perioadă controlată în sarcina domnului .X. TVA în sumă de x lei, constituită din încasarile obținute din tranzacții imobiliare, suma pe care contribuabilul avea obligația să o colecteze, să o înregistreze în jurnalul de vânzări și să o declare, obligații ce nu au fost îndeplinite.

Prin referatul înregistrat sub nr. x/2016, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a propus înregistrarea din oficiu a domnului .X. în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA a fost atribuit în data de 16.06.2016, având codul de înregistrare ROx.

Astfel, situația centralizată a constatărilor organelor de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2011-31.12.2015 este:

- TVA colectată = x lei
- TVA dedusă = 0 lei
- **TVA de plată = x lei**

În drept, în ceea ce privește sfera operațiilor impozabile și persoanele impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2) și art. 128 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu anul 2011:

“Art. 126-(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);”

„**Art. 127-(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.

(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.”

Norme metodologice:

“Art. 127 al.2

3.(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, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul Romaniei în condițiile în care **sunt realizate de o persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar **livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal. Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracer de continuitate, în atare situație, aceasta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau al altor bunuri care au fost folosite de către aceasta pentru scopuri personale.

“Art. 128-(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;”

Potrivit art.128 predarea efectivă a bunurilor către altă persoană, ca urmare a oricărui tip de contract ce prevede transferul de proprietate este considerată livrare de bunuri, excepție făcând contractele de leasing.

Mai mult, prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul ANAF referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale [...]. În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune impozabilă constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. (2), lit.f)”

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

A. Referitor la faptul dacă contribuabilul este persoana impozabila

Organele de inspectie fiscala au constat ca, in perioada 01.01.2011-31.12.2015, domnul .X. a efectuat 11 tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri, cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila.

La art.125¹ alin.(1) pct.18-21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

„Art. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(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;

[...]

20. persoană 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;

[...]"

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin. (1) al aceluiași act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se rețin următoarele aspecte legale:

“Art. 152-(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) **este constituită din valoarea totală**, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7¹), **a livrărilor de bunuri** și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), ori, după caz, la alin. (5), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească

obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.”

Norme metodologice:

“Art. 152 al.6

62. [...]

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, **organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă.** Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă; [...]

“Art. 153-(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon; [...]

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea plafonului fiind constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri, exclusiv taxa. Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

În situația în care organele de inspecție fiscale constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

În speță, la data de 31.07.2011, contestatarul a încasat venituri în suma totală de x lei, astfel încât s-a depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire, având obligația să se înregistreze în scopuri de TVA la organul fiscal competent, până la data de 10.08.2011, conform art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B. Referitor la caracterul neconstruibil al terenurilor

Tranzacțiile cu terenuri construibile și construcții noi reprezintă operațiuni impozabile în conformitate cu art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 141-(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...)

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”

În anul 2012, contribuabilul a efectuat 8 tranzacții imobiliare care au avut ca obiect terenuri intravilane arabile și un imobil vechi, încasând venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în suma de x lei, din care suma de x lei reprezintă vânzarea unui apartament vechi, iar suma de x lei reprezintă vânzări de terenuri intravilane curți-construcții și terenuri intravilane arabile.

Cu adresa nr. x/2016, Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice a solicitat informații de la Primăria Voluntari în vederea clarificării aspectelor fiscale cu privire la categoria de folosință a terenurilor vândute situate în orașul Voluntari.

Prin adresa nr. AS nr. X/2016 înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. X/2016, Primăria orașului Voluntari a comunicat următoarele:

“Intravilanul localității cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, în cadrul cărora este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii, în conformitate cu prevederile anexei nr. 2 la Legea nr. 50/1991, republicată și actualizată

De asemenea arătăm faptul că pentru terenul trecut în intravilan în baza prevederilor Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol în conformitate cu prevederile art. 31.1 alin. (5) din Legea nr. 350/2001, actualizată”

Faptul că terenurile au categoria de folosință arabilă nu prezintă relevanță cu privire la posibilitatea construirii pe aceste terenuri.

Terenurile fiind situate în intravilanul localității sunt terenuri pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Organele de inspectie fiscala au mentionat in raportul de inspectie fiscala ca, faptul ca aceste terenuri sunt construibile rezulta si din pretul de vanzare al acestora, fiind de notorietate ca un teren pe care nu se poate construi si care se foloseste in scop agricol are o valoare de piata mai mica decat cel avut in vedere la tranzactiile analizate. Terenurile respective au suprafete mici (150mp-1099mp), destinate construirii de locuinte si nu exploatarii agricole, care au suprafete mari.

C. Cu privire la deductibilitatea TVA

Prin contestatia formulata, domnul .X. invoca faptul ca actul administrativ fiscal contestat a fost emis cu incalcarea normelor europene in ceea ce priveste determinarea bazei de calcul a TVA si recunoasterea dreptului de deducere.

Organele de inspectie fiscală au avut în vedere prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, în temeiul art. 167, 168, 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, dar in speta, se retine ca imobilele si terenurile respective au fost achizitionate de catre contribuabil de la persoane fizice neplatitoare de TVA, contrar cazului mai sus mentionat. In concluzie, nu se poate vorbi despre incalcarea principiului neutralitatii fiscale.

D. Referitor la modul de stabilire a cuantumului TVA

Conform prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor **art. 137** alin.(1) lit.a) Comisia fiscală centrală a adoptat Decizia nr. 6/2014 care prevede că:

“Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

[...]

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe

valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;"

Având în vedere prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că vânzarea imobilelor s-a făcut către persoane fizice, iar contractele de vânzare cumpărare nu au prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedura sutei mărite, organele fiscale procedând în mod corect la stabilirea TVA colectată.

Astfel, ținând cont de prevederile legale invocate și de poziția organului de inspecție fiscală rezultă că în mod corect organul fiscal a stabilit calitatea de persoană impozabilă a domnului .X. și a procedat la stabilirea de obligații suplimentare de plată în sumă de x lei, reprezentând TVA, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 36 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, art. 125¹, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2), art. 128, art. 137 alin. (1) lit. a), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 3 alin. (2) și pct. 62 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Decizia nr. 6/2014 a Comisiei fiscale centrale

DECIDE :

1. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată privind excepția ridicată de domnul .X. vizând necompetența Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice în emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016;

2. Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2016 emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale suplimentare de plată în **suma totală de x lei, reprezentând TVA;**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.