



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Bistrița-Năsăud



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

Biroul de soluționare a contestațiilor

Dosar nr 13/89/2010

DECIZIA NR. 40/08.09.2011

privind soluționarea contestației depusă de M. O. I. , cu domiciliul în loc. C., sat.
nr. ... la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr./03.12.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr./03.12.2010 (fila 29) în legătură cu contestația formulată de M. O. I., cu domiciliul în loc. C., sat. , nr.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr./27.10.2010 (filele 12-15), act prin care s-a stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă de **.... lei** constând în taxă pe valoarea adăugată de **.... lei** și majorări de întârziere aferente de **.... lei**. Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr./27.10.2010 (filele 1-11), obiectivele acestuia au fost: verificarea tranzacțiilor imobiliare efectuate de către petent, înregistrarea în termen legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, precum și stabilirea obligațiilor fiscale constând în taxă pe valoarea și accesorii datorate bugetului de stat.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr./27.10.2010 (filele 12-15) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud pentru M. O.-I. s-a stabilit în sarcina acestuia taxă pe valoarea adăugată în cuantum de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

Argumentele organelor de control se regădesc în Raportul de inspecție fiscală nr./27.05.2010 (filele 1-35), raport întocmit în urma inspecției fiscale parțiale vizând tranzacțiile imobiliare derulate de către M. O. I. în perioada 2007-2010, înregistrarea acestuia în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și stabilirea obligațiilor fiscale constând în taxă pe valoarea adăugată.

În concret, începând cu anul 2007, M. O. I. a construit 14 case de locuit pe care le-a vândut, împreună cu terenul aferent, unor persoane fizice. Totodată, în această perioadă, a vândut unor persoane fizice și 2 loturi de teren.

Având în vedere activitatea desfășurată de către d-nul M. O. I., raportată la prevederile art. 126 alin. (1) și ale art. 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, organul de inspecție fiscală a stabilit că acesta este persoană impozabilă și avea obligația, ca la depășirea plafonului de scutire prevăzut de art. 152 alin. (1) din același cod, să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Din verificarea declarațiilor 208 depuse de către notarii publici la organul fiscal s-a constatat că petentul a vândut, în octombrie 2007, 3 case de locuit obținând venituri în sumă totală de euro, adică lei. Prin prisma celor arătate, plafonul de scutire, prevăzut de normele legale menționate mai sus, a fost depășit, iar petentul avea obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la atingerea acestui plafon și să aplice regimul de taxare începând cu prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit, în speță 01 decembrie 2007.

În aceste condiții, organul de control a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului statului, începând cu 01.12.2007, astfel:

- pentru anul 2007, având în vedere faptul că M. O. a vândut în luna decembrie (după ce a depășit plafonul de scutire) o casă de locuit nouă cu teren aferent, s-a stabilit suplimentar în sarcina acestuia taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de **.... lei** aferent căreia s-au calculat majorări de întârziere în sumă de **.... lei**, în baza prevederilor art. 119 și 120 din Codul de procedură fiscală.

- pentru anul 2008, având în vedere faptul că petentul a efectuat 11 tranzacții constând în vânzarea a 10 case noi cu teren aferent și vânzarea unui lot de teren arabil, în cuantum total de lei, organul de inspecție a stabilit în sarcina petentului taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.... lei**.

- pentru anul 2010, având în vedere faptul că petentul a vândut un lot de teren arabil obținând venituri în sumă de lei, organul de inspecție a stabilit în sarcina acestuia taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **.... lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **.... lei**.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr./27.10.2010 (filele 12-15) M. O. I. a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./26.11.2010 (filele 18-24). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr./03.12.2010 (filele 18-29).

În contestația formulată, petentul arată că decizia de impunere nr. .../27.10.2010 prin care s-a stabilit în sarcina sa taxă pe valoarea adăugată în cuantum de 450.016 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei este netemeinică și nelegală.

Aspectele la care face referire petentul sunt legate de faptul că:

-activitatea desfășurată nu poate fi considerată cu caracter de continuitate;

-a fost în imposibilitate de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

- nu s-a încasat taxă pe valoarea adăugată de la persoanele care au dobândit imobilele.

În sprijinul susținerilor potrivit cărora activitatea desfășurată nu are caracter de continuitate, petentul arată că definiția activităților economice de la art. 127 alin. (2) este o definiție specifică materiei taxei pe valoarea adăugată și nu este valabilă pentru întreg Codul fiscal. Definiția valabilă a activității economice pentru toate celelalte materii ale Codului este cea care se poate desprinde din art.7 alin. (1).

Potrivit opiniei petentului, trimiterea la “tripticul” tradițional de producție, comerț și prestări de servicii se vedește a fi insuficientă în cazul terenurilor sau construcțiilor, care nu sunt enumerate în text, deci nu pot fi considerate ca fiind cuprinse într-una din cele trei categorii, prin analogie, deoarece interpretarea normelor fiscale este strictă, potrivit art. 13 din Codul de procedură fiscală. De altfel, normele metodologice invocate în favoarea aplicării taxei pe valoarea adăugată dispun clar la pct. 3 alin. (1) că obținerea de venituri de către persoane 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. În consecință, textul legal este insuficient formulat pentru a cuprinde, în prima teză a art. 127 alin. (2) și activitatea de construire a locuințelor.

În ce privește vânzarea de locuințe proprietate personală nu poate fi încadrată la ramura comerț, deoarece piața românească nu a cunoscut până în prezent această formă de activitate. Trimiterea la comercianți nu are în vedere comerțanții în condițiile Codului comercial, întrucât sunt incluși în categoria comercianților și producătorii și prestatorii de servicii. Așadar, în sensul strict de “comerț” nu pot fi incluse activități care nu au corespondent în realitate, vânzarea de locuințe neputând fi identificată cu activitatea de comerț.

Referitor la interpretarea prevederilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal potrivit cărora constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, petentul arată că legătura dintre vânzarea de terenuri sau locuințe și veniturile cu caracter de continuitate este forțată și nu rezistă la o analiză serioasă. În opinia acestuia, încadrarea activității de vânzare terenuri sau locuințe, care sunt operațiuni “uno ictu”, în categoria celor ce asigură venituri cu caracter de continuitate, așa cum se procedează prin dispozițiile pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice, constituie un surogat, un paleativ menit să ascundă formularea deficitară a legii. Petentul arată că principala trăsătură a activității desfășurate este repetabilitatea, nu caracterul continuu.

În ce privește imposibilitatea de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată , M.O. susține că în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) numai persoanele impozabile au obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată la depășirea plafonului de 35.000 euro. Or, persoanele fizice neautorizate nu au calitatea de persoană impozabilă, deci nu se putea înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Cât privește obligația plății taxei pe valoarea adăugată, petentul consideră că organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să se îndrepte și asupra cumpărătorilor, având în vedere prevederile art. 151¹ din Codul fiscal. Cum petentul nu a încasat taxa de la cumpărători obligația plății taxei pe valoarea adăugată cade în sarcina acestora.

În raport cu cele prezentate, petentul solicită desființarea în întregime a deciziei de impunere nr./27.10.2010 prin care s-a stabilit în sarcina sa, taxă pe valoarea adăugată și obligații fiscale accesorii.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestată și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din dosar, obiectivul inspecției fiscale parțiale îl constituie modul de înregistrare a d-nului M. O. în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, tranzacțiile imobiliare derulate, precum și stabilirea obligațiilor fiscale constând în taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, datorate de către petent.

În perioada 2007-2008, M. O.I. a efectuat lucrări de construcții, realizând în regie proprie case de locuit pe care le-a vândut către persoane fizice, obținând venituri în sumă de lei (anexa 1- filele 167-170).

De asemenea, a vândut către P. S. două terenuri în suprafață de ... mp (înscris în CF nr. 327- C...) , respectiv mp (înscris în CF nr. ...- C.) în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr./12 august 2008, în valoare de lei (filele 109-114) și către L. C. și soția, cota de 1/8 parte din terenul arabil cu o suprafață totală de mp înscris în CF nr. C.-O. B. la nr. cadastral în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr./2010, în valoare de lei (filele 133-135).

Privitor la cele case construite, d-nul M. O. a pus la dispoziția organului de soluționare, la solicitarea acestuia (adresa/31.01.2011- fila 182), autorizațiile de construire și procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor (filele 184-279), menționând că nu dispune de niciun document referitor la achizițiile de materiale de construcții , lucrări executate sau servicii prestate utilizate pentru edificarea imobilelor în cauză efectuate.

Ținând seama de constatările activității de inspecție fiscală , de motivele invocate de contestatoare , de documentele existente la dosarul cauzei precum și de actele normative în vigoare pentru perioada verificată urmează să se stabilească dacă dl. M. O. I. datorează taxă pe valoarea adăugată pentru vânzarea celor case apartamente și a celor 3 terenuri , în condițiile în care plafonul de scutire a fost depășit , nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată , nu a evidențiat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată.

Pentru a se pronunța asupra celor de mai sus organul de soluționare va răspunde succesiv problemelor ridicate de contestator, în ordinea în care vor fi sistematizate în cele ce urmează:

A). Dacă operațiunile de construire și de valorificare prin vânzare a caselor edificate de către dl. M.O. I., se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și , prin urmare , sunt operațiuni impozabile.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1) lit. a). – d). coroborate cu prevederile art. 127 alin. (1) – (3) , art. 128 alin. (1) , (2) și (9) , art. 129 alin. (1) din Codul fiscal precum și normele de aplicare ale acestora , în vigoare pentru perioada vizată , aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare.

“CAPITOLUL II - Sfera de aplicare

Sfera de aplicare

Art. 126

(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care indeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a). constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b). locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoana impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).*

Norme metodologice:

1. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, dacă cel puțin una dintre condițiile stipulate la lit. a)-d) nu este îndeplinită, operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

(3) Pentru a se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și/sau prestările de servicii trebuie sa fie efectuate cu plata. Aceasta condiție implica existenta unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută.

CAPITOLUL III - Persoane impozabile

Persoane impozabile și activitatea economică

Art. 127

(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoana care desfășoară, de o maniera independenta 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.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

Norme metodologice:

2. (1) Nu are caracter de continuitate, 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.

(2) Livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate în mod gratuit de organizațiile fără scop patrimonial nu sunt considerate activități economice.

CAPITOLUL IV - Operațiuni impozabile

Livrarea de bunuri

Art. 128

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.

Norme metodologice:

4. (1) Conform art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia. Pentru bunurile, altele decât cele secondhand, încredințate în vederea vânzării în baza unui contract de consignație, data livrării bunurilor de la consignatar la beneficiar se considera a fi data vânzării bunurilor de către consignatar către beneficiar. Facturarea bunurilor de către consignatar către beneficiar se face cel mai târziu la finele lunii în care bunurile au fost vândute.

(2) Se considera livrare de bunuri, în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, produsele agricole reținute drept plată în natură a prestației efectuate de persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole, precum și plata în natură a arendeii.

Art. 128

(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1), următoarele:

a). bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b). bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condiții stabilite prin norme;

c). perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d). bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e). acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f). acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Prestarea de servicii

Art. 129

(1) Se considera prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.”.

Din analiza coroborată a prevederilor legale antecitate rezultă că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și sunt impozabile, operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a). să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Prin bunuri se înțelege, așa cum prevede art. 128 alin. (2) din Codul fiscal și bunurile corporale imobile, prin natura lor sau prin destinație. Așa fiind, transferul dreptului de proprietate a celor ... case șiterenuri, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

b). cea de-a doua condiție este de la sine înțeles îndeplinită, locul de vânzare a apartamentelor fiind realizate în România (art. 132 alin. 1 lit. c);

c). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă.

Menționăm că în anul 2005 (până la introducerea în C.F. a art. 125¹) normele definiții cuprinse în Cap. III al Titlului I “Dispoziții generale” din Codul fiscal, erau aplicabile și taxei pe valoarea adăugată. În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) pct. 1, 2, 4, 20, 27 și 32 “În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. activitate – orice activitate desfășurată de o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă – orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

4. activitate independentă – orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

20. persoană – orice persoană fizică sau juridică;

27. proprietate imobiliară – oricare din următoarele:

a). orice teren

b). orice clădire sau altă construcție ridicată sau încorporată într-un teren

32. transfer – orice vânzare , cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate , precum și schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate”.

În sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal prin persoană impozabilă se înțelege 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. Raportat la această definiție , precum și la conținutul normelor definiției de la art. 7 alin. (1) Cod fiscal antecitate , apreciem că în sfera noțiunii de “persoană impozabilă” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice , în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2007-2010 , dl. M.O. a angajat și desfășurat în nume propriu (în numele său) multiple activități economice de genul prestărilor de servicii (cu preponderență prestări de servicii în construcții) , cu costurile aferente , în vederea edificării celor case , cu scopul de a fi vândute și implicit de a obține venituri , scop confirmat ulterior prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare. Din perspectiva celor arătate anterior este evident că dl. M.O. a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) Cod fiscal , desfășurând activități economice de o manieră independentă , neavând de altfel relevanță , potrivit aceleiași norme legale , scopul sau rezultatul acestor activități.

În raport cu cele de mai sus operațiunile realizate de dl. M. O. se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută la art. 126 alin. (1) lit. c). din Codul fiscal.

d). livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile prevăzute la art. 127 alin. (2) Cod fiscal.

Așa cum s-a arătat la lit. c). de mai sus , executarea și amenajarea celor case a fost realizată ca urmare a multiplelor și diverselor activități de prestări angajate și desfășurate de dl. M. O. ca persoană impozabilă. Așa fiind , rezultă cu evidență că imobilele vândute sunt rezultatul unor activități economice prevăzute la art. 127 alin. (2) și prin urmare , este îndeplinită și cea din urmă condiție cumulativă de la art. 126 alin. (1) lit. d). Cod fiscal.

Pe de altă parte , vânzarea caselor reprezintă o continuare firească și obiectivă a valorificării rezultatelor activității precedente (de edificare a caselor) menite să conducă la realizarea scopului pentru care acestea au fost edificate.

Așa fiind , vânzarea imobilelor constituie , în sensul art. 128 alin. (1) – (2) din Codul fiscal , operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Este adevărat că potrivit pct. 2 alin. (1) din Normele de aplicare ale art. 127 Cod fiscal , sunt excluse din sfera taxei pe valoarea adăugată , nefiind considerate activități economice , obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală. Conform aceluiași norme excepția se aplică însă numai în condițiile în care aceste locuințe sunt folosite de persoanele fizice pentru scopuri personale. Or , în speța analizată este demonstrat că cele 14 case au fost destinate vânzării și deci afectate *ab inițio* folosirii lor în alte scopuri decât cele

personale , iar pe cale de consecință , operațiunile de vânzare intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile.

Din perspectiva taxei pe valoarea adăugată apreciem că în asemenea tranzacții , inclusiv cele prin care se transferă dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar (art. 128 alin. 1 Cod fiscal) , nu are relevanță caracterul civil sau comercial al vânzării imobilelor. Relevant este că , în sensul T.V.A. , aceste tranzacții constituie livrări de bunuri imobile edificate ca urmare a desfășurării unor activități economice și , prin urmare , se încadrează în categoria operațiunilor impozabile.

De altfel , așa cum dispune art. 1 alin. (3) din Codul fiscal , prevederile Codului fiscal prevalează – în materie fiscală – oricăror dispoziții cuprinse în alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. Prin aceste prevederi legiuitorul a urmărit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității.

Invăderăm faptul că activitățile economice inițiate și desfășurate de dl. M.O. nu diferă cu nimic față de activitățile similare ale persoanelor fizice sau juridice, autorizate legal în acest sens (care au în obiectul de activitate autorizat astfel de activități) plătitoare de impozit pe venit sau pe profit și înregistrate în scop de T.V.A.. Din acest punct de vedere , a trata diferențiat , sub aspectul taxei pe valoarea adăugată , doi operatori care în aceeași perioadă realizează sau desfășoară în aceleași condiții activități economice similare , ar însemna să se încalce principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată prin suportarea unor sarcini fiscale diferite pentru bunuri și servicii similare cu consecința pierderii (eficienței) caracterului nediscriminatoriu al taxei.

Din alt punct de vedere , tratamentul diferențiat al acelorași operațiuni vizând impunerea T.V.A. ar constitui un factor care denaturează condițiile concurenței.

Așa fiind și din perspectiva caracterului nediscriminatoriu al taxei și al neutralității ei , impunerea tranzacțiilor realizate de contestator este , în opinia noastră, pe deplin justificată.

*Normele europene nu prevăd altfel deci nu sunt încălcate.

Prin prisma celor arătate mai sus, M.O. I. a desfășurat activități impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având obligația de a se înregistra în scopuri de taxă, la depășirea plafonului de scutire stabilit de art. 152 alin. (1) și (6) din Codul fiscal:

Art. 152

*(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a carei cifra 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 Natională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxa, 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).*

(...)

*(6) Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire și a carei cifra de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, **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 considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplica până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. **Dacă persoana impozabilă respectiva nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabilească obligații privind taxa de plata și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.**

Potrivit normelor legale citate, la depășirea plafonului de scutire persoana impozabilă are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în termen de 10 zile.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că M. O. I. a vândut în luna octombrie 2007, 3 case de locuit realizând venituri în sumă de lei (contract de vânzare-cumpărare nr. și depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro stabilit la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal. În aceste condiții petentul avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10 noiembrie 2007, și de a aplica reglementările legale privind drepturile și obligațiile plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată, pentru toate tranzacțiile derulate începând cu data de 01 decembrie 2007.

Întrucât organul de inspecție a constatat neîndeplinirea obligațiilor privind înregistrarea în scopuri de taxă, a procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată pe care petenta ar fi trebuit să o colecteze și a accesoriilor aferente, pentru perioada 01 decembrie 2007-iunie 2010, astfel:

În această perioadă, M.O.a construit și vândut case de locuit și terenuri. Tratatamentul fiscal al tranzacțiilor cu clădiri și terenuri este reglementat de art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, potrivit căruia:

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, **scutite de taxa:**

(...)

f) livrarea de către orice persoana 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 aplica pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, dacă este efectuată de o persoana impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

2. construcție înseamnă orice structura fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupari ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

În principiu, așa cum rezultă din normele legale citate, livrarea de către orice persoana a unei construcții și a terenului pe care este construită, este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată. Scutirea nu se aplică în cazul unei clădiri noi, dacă persoana impozabilă și-a exercitat sau ar fi avut dreptul de a-și exercita deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru construirea unui imobil.

În raport de normele legale citate și de datele și documentele existente la dosarul cauzei urmează a se stabili dacă pentru casa de locuit vândută în luna decembrie 2007 (contract de vânzare-cumpărare nr./27.12.2007-filele 55-61), petentul a avut sau ar fi avut dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru construirea acestui imobil.

Potrivit autorizației de construire nr./**12.09.2007** eliberată de Primăria comunei C. pe numele SC D. C. SRL . (filele 252-257) , și transmisă ulterior d-nului M. O. , a fost construită casa de locuit pe terenul înscris în CF nr., nr. Topo Casa a fost recepționată în data de **19.10.2007** potrivit Procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor încheiat la Primăria comunei C. (fila 258). Așadar, construcția casei de locuit a avut loc în perioada septembrie 2007- octombrie 2007, perioada în care operațiunile derulate de către petent au fost operațiuni impozabile scutite de taxă, acesta beneficiind de regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile alin. (8) al art. 152 din Codul fiscal în vigoare în anul 2007:

(8) Persoana impozabilă care aplica regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxa.

Potrivit normelor legale menționate petentul nu avea dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor necesare pentru construcția casei de locuit în cauză întrucât pe perioada construirii beneficia de regimul special de scutire.

Dacă M.O. s-ar fi înregistrat la termen în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art. 153 din Codul fiscal, ar fi avut dreptul să-și ajusteze, potrivit alin. 2 lit. b) al pct. 53 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 148 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate și a bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere.

Întrucât la data la care ar fi avut obligația înregistrării în scopuri de TVA-01.12.2007 casa era recepționată (data recepției -19.10.2007), nu mai existau în stoc bunuri și servicii care să fi fost utilizate pentru această casă și aferent cărora să poată fi ajustată taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Prin prisma celor arătate, este limpede că pentru casa de locuit vândută în 27.12.2007 cu contractul de vânzare-cumpărare nr. către D. R.-F. (filele 55-61), petentul nu și-a exercitat și nici nu ar fi avut dreptul să-și exercite deducerea taxei aferentă construirii acesteia.

În aceste condiții, chiar dacă casa de locuit în cauză este o clădire nouă, livrarea acesteia intră sub incidența prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f), citat anterior, fiind operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată. Așa fiind, în mod eronat au stabilit organele de control pentru această operațiune, obligații fiscale constând în taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

În raport de cele prezentate, contestația petentei urmează a fi admisă pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **... lei** (...x19/119%) , majorări de **... lei** și dobânzi de **... lei**, iar decizia de impunere nr...../27.10.2010 anulată corespunzător.

În ceea ce privește tranzacțiile derulate de către petent în anul 2008, constând în edificarea și vânzarea a case de locuit noi și a terenului aferent, în valoare totală de lei , precum și a unui teren în valoare de lei, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, urmând a se stabili dacă sunt operațiuni taxabile sau operațiuni scutite.

În ceea ce privește cele case de locuit construite și vândute în anul 2008, potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal în vigoare în anul 2008, exceptarea construcțiilor noi de la aplicarea scutirii de taxă nu mai este condiționată de exercitarea sau posibilitatea exercitării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă construirii acestora, astfel:

*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***

În raport de normele legale citate, în vigoare în anul 2008, toate livrările de construcțiile noi sunt operațiuni taxabile , fiind exceptate de la aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

Prin urmare, M. O. I. avea obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată pentru toate livrările de construcții noi , în speță case de locuit, efectuate după data de 01.01.2008. În mod corect a stabilit organul de control taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **... lei** (..... lei X 19/119%), prin deducerea din prețul total plătit de cumpărător a taxei.

În ceea ce privește livrarea terenurilor înscrise în CF nr. ... și nr. ... (filele 306-307), în suprafață de ...mp și ... mp, către P.S. și soția , urmează a se stabili dacă aceasta este operațiune taxabilă sau scutită din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) livrarea terenurilor este operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, exceptându-se terenurile construibile.

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) lit. a) din Legea 51/1991 privind construcțiile, actul de informare cu privire la regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data vânzării acestora este certificatul de urbanism. De asemenea, potrivit art. (1) lit. a) din Legea nr. 7/1996 a cadastrului și publicității imobiliare, informațiile tehnice, economice și juridice referitoare la imobile sunt furnizate de cadastru și cartea funciară.

În această ordine de idei constatăm că potrivit contractului de vânzare-cumpărare situația de carte funciară a terenului în cauză este **teren arabil**. Așa cum reiese din contractul în cauză, la întocmirea sa s-au avut în vedere extrasele de carte funciară pentru autentificare nr.-..../06.08.2008 eliberate de ANCPI-Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară a Județului Bistrița-Năsăud.

În aceste condiții, operațiunea de livrare a terenului este o operațiune scutită de taxă pe valoarea adăugată, iar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de **.... lei** (... X 19/119%) nu este datorată de M. O., decizia de impunere referitoare la această sumă și la obligațiile accesorii aferente în sumă de **.... lei** urmează a fi anulată.

În ceea ce privește terenul vândut de petent în anul 2010, către L. C. -I., potrivit datelor din contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .../26 mai 2010 întocmit pe baza extrasului de CF, **este teren arabil**. Și în acest caz operațiunea de livrare este scutită de taxă pe valoarea adăugată, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** stabilită suplimentar de organul de control și obligațiile fiscale accesorii în sumă de **.... lei**, nefiind datorate.

Privitor la aserțiunea petentului potrivit căreia a fost în imposibilitatea de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, precizăm că în mod incorect a apreciat acesta că, fiind persoană fizică, nu are calitatea de persoană impozabilă. Scopul activității desfășurate a fost obținerea de venituri, chiar dacă nu a respectat prevederile legale privitoare la înregistrarea și autorizarea sa în desfășurarea acestei activități.

În ce privește opinia potrivit căreia nu poate fi obligat la plata taxei pe valoarea adăugată, întrucât nu a încasat contravaloarea acesteia de la clienți, facem următoarele precizări:

Potrivit art. 137 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrări de bunuri baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită, între altele, “ ... din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau urmează a fi obținută de furnizor sau prestator di partea beneficiarului ...” În cazul persoanelor fizice care, în calitatea lor de cumpărători ai unui imobil, acceptă în mod ferm să plătească un preț final, se consideră că suma plătită include taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, din punct de vedere al cumpărătorului, prețul cunoscut este cel prevăzut în contractul cu furnizorul și nu poate fi obligat să plătească alte sume decât cele asumate la încheierea contractului, dacă nu există alte clauze speciale.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală -republicat, se

DECIDE:

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de către M. O. I. pentru suma de **.... lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei** (

....+....+....), majorări de întârziere de lei (...+....) și dobânzi de lei (...+...+....) și pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr./27.10.2010.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depuse de către M. O. I. pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, majorări de întârziere de lei și dobânzi de lei și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr./27.10.2010.

Prezenta poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Curtea de Apel Cluj, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.