



DECIZIA NR. 42
din 04.05.2011

Privind soluționarea contestației formulată de persoana fizică X cu domiciliul în municipiul Suceava, str. X X nr. ..., jud. Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 16.06.2010 și reînregistrată sub nr. X din 28.03.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. X din 15.06.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 16.06.2010 cu privire la contestația formulată de **persoana fizică X X**.

Prin adresa nr. X din 28.03.2011, Serviciul juridic transmite în copie Sentința nr. x/13.09.2010, definitivă și irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel Suceava în Dosarul nr. x/39/2010, prin care a fost admisă acțiunea formulată de X X, și s-a dispus anularea Deciziei nr. x/27.07.2010.

Prin Sentința Civilă nr. x dată în Ședința publică din data de 13 septembrie 2010, Curtea de Apel Suceava, Secția Comercială, Contencios Administrativ, **admite contestația formulată de X X**, anulează Decizia nr. x/27.07.2010 emisă de ANAF – DGFP Suceava și trimite contestația în vederea soluționării fondului.

Prin Decizia nr. x din 27.07.2010, s-a dispus **respingerea** contestației formulată de persoana fizică X X din municipiul Suceava, str. X X nr. 4, județul Suceava, privind suma totală de X lei reprezentând TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, **ca nedepusă în termen**.

Persoana fizică X X cu domiciliul în municipiul Suceava, str. X X nr. 4, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X din 26.04.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 26.04.2010, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma totală de X lei reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei majorări de întârziere aferente TVA.**

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X X contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 26.04.2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 26.04.2010, privind obligațiile fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X lei.

Petenta precizează că nu se putea reține în sarcina sa obligația achitării sumelor de bani reprezentând TVA, întrucât tranzacțiile încheiate nu reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

În susținerea contestației, petenta aduce prevederile art. 126, art. 127, alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale pct. 3 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Titlului IV din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În consecința prevederilor legale citate, petentul consideră că vânzarea locuințelor personale nu reprezintă o activitate economică, și prin urmare, nu există obligația de a plăti TVA pentru astfel de vânzări, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică realizează o astfel activitate cu caracter de continuitate.

În conformitate cu dispozițiile art. 3 și următoarele din Codul comercial, petentul consideră că actele care au ca obiect imobilele nu sunt considerate fapte de comerț, ele fiind esențialmente civile.

Contestatorul precizează că din interpretarea dispozițiilor legale invocate și în absența unei modificări a Codului comercial, rezultă faptul că, respectând rigoarea impusă de actele normative, activitatea de vânzare imobile chiar și cu caracter de continuitate, nefiind un fapt de comerț, nu poate fi încadrată în tiparul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, nefiind o activitate desfășurată de producător, comerciant sau prestator de servicii.

Potentul pune în vedere precizările art. 141 din Codul fiscal susținând că organul de control are obligația de a analiza persoana verificată din punct de vedere al aplicării art. 127.

În acest context, petentul susține că date fiind numeroasele probleme de interpretare a prevederilor art. 141 alin. 2 lit.f din Codul fiscal, ca efect al modificărilor aduse prin OUG nr. 106/2007, cu obligativitate de la 1.01.2008, s-a considerat oportună completarea punctului 37 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, prin HG nr.9/2007, introducându-se un nou alineat care reglementează faptul că excepția prevăzută la art. 141 alin. 2 lit. f se aplică numai persoanelor care devin

impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal, pentru livrările de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile.

Contestatorul susține că pentru a supune o operațiune TVA trebuie îndeplinite cumulativ condițiile impuse de dispozițiile art. 126 alin. 1 din Codul fiscal.

De asemenea, din condițiile puse la literele a și d ale art. 126 rezultă că operațiunea trebuie să fie asimilată cu o livrare de bunuri, dar care să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2.

Potrivit dispozițiilor art. 127 alin. 2, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile agricole, activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora.

Contestatorul precizează că, având în vedere că dispozițiile art. 13 din Codul de procedură fiscală, referitoare la interpretarea strictă a normelor fiscale sunt încă în vigoare, această încercare de extindere a Tezei a II – a art. 127 alin. 2 de la activitatea de închiriere la cea de vânzare reprezintă o adăugire nepermisă la lege, adăugire ce nu se sprijină pe nici un criteriu rațional de interpretare sistematică. Între situația analizată și textul legal nu există nici o legătură.

2. Contestatorul consideră de asemenea că actul de control este nelegal; chiar în condițiile în care s-ar aprecia că a efectuat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA prin aceea că, deși s-au stabilit obligația de colectare a taxei, nu s-a acordat și dreptul de deducere, acesta născându-se la data încheierii contractelor în formă autentică.

În susținerea contestației petentul aduce prevederile art. 145 alin. 1 din Legea 571/2003 conform căruia, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoare adăugată deductibilă devine exigibilă.

3. Contestatorul consideră că încadrarea forțată a persoanei fizice în categoria persoanelor impozabile, precum și faptul că vânzările de imobile sunt, în opinia organelor fiscale, operațiuni economice, naște discuții cu privire la natura juridică a bunului tranzacționat, precum și asupra stabilirii întinderii obligației în cazul în care avem de a face cu un bun aflat în indiviziune sau devălmășie.

De asemenea, contestatorul consideră că toate tranzacțiile impozitate acum, retroactiv, prin actul de control, au avut ca obiect bunuri aparținând atât lui cât și soției sale, proprietatea fiind devălmășă.

În condițiile în care tranzacția în sine a fost considerată ca fiind operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA, contestatorul consideră că ambii vânzători au devenit persoane impozabile, obligațiile trebuind să fie stabilite pentru fiecare în parte, proporțional cu cota fiecăruia la dobândirea bunului supus vânzării.

Potentul susține că, dacă la proprietatea pe cote părți dreptul de proprietate al fiecăruia este determinat sub forma unei fracțiuni matematice, fiind ușor pentru organul fiscal de a stabili tot astfel și obligația pentru fiecare contribuabil în parte, în cazul devălmășiei nu este determinată partea fiecărui proprietar, precizând că în acest caz se impunea a se stabili obligații de plată pentru fiecare dintre soți, în raport de cotă prezumată de $\frac{1}{2}$.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X din 26.04.2010, emisă în baza Raportului de

inspecție fiscală nr. X din 26.04.2010, s-au stabilit în sarcina petentului creanțe fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei, majorări de întârziere în sumă de X lei.

În urma inspecției fiscale desfășurate la **persoana fizică X X**, având ca obiectiv stabilirea stării de fapt în ceea ce privește tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2005-31.12.2009, s-au constatat următoarele:

Prin adresa ANAF X/08.09.2009 se solicita A.I.F. verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare și care aveau obligația înregistrării ca plătitori de T.V.A. și nu s-au înregistrat.

După studierea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală constând din informații de la unitățile fiscale teritoriale, adresele birourilor notariale care au emis Declarația 208, contracte de vânzare cumpărare pentru anii 2005 – 2009 și declarațiile contribuabilului, au rezultat următoarele constatări privind tranzacțiile imobiliare realizate de **P.F.N. X X**:

1. pentru anul 2005 – 1 tranzacție imobiliară după cum urmează;

1.1 Cu contractul de vânzare cumpărare nr.....03.11.2005, X () X, vinde în asocieră cu X X -sotie – un imobil constând din suprafața de 150 mp teren curți construcții împreună cu construcția C2-locuința, situate în mun.Suceava, cartier X, str.X. X nr.Nr, jud.Suceava, identic cu parcela nr.X, înscrisă în cartea funciara nr.X a comunei cadastrale X, în valoare totală de x EURO, echivalentul a x lei, având drept cumpărător pe x în cote indivizibile.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobândit în timpul căsătoriei conform contractului de vânzare cumpărare autentificat cu nr.x și a autorizației de construire/desființare nr.x baza aut. de construire nr.x și a procesului verbal de recepție de terminare a lucrărilor.

2. pentru anul 2006 – 1 tranzacție imobiliară după cum urmează:

2.1 Cu contractul de vânzare cumpărare nr., X, vinde în asocieră cu X -sotie –un imobil constând din suprafața de ... mp teren curți construcții împreună cu construcția C1-locuința, situate în mun.Suceava, cartier X, str.X. X nr. jud. Suceava, identic cu parcela nr.X, înscrisă în cartea funciara nr.X a comunei cadastrale X, în valoare totală de X EURO, echivalentul a X lei, calculați la cursul BNR al zilei de 03.07.2006, 1 euro = x lei, având drept cumpărător pe X-soti.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobândit în timpul căsătoriei conform contractului de vânzare cumpărare autentificat cu nr.X și a autorizației de construire/desființare nr.X baza aut. de construire nr.X și a procesului verbal de recepție de terminare a lucrărilor.

3.pentru anul 2007 - 5 tranzacții imobiliare după cum urmează:

3.1 Cu contractul de vanzare cumparare nr. X, X (X) X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X – un imobil constand din suprafata de mp teren arabil, situate in mun. Suceava, cartier X, str.X. X, nr.x, jud.Suceava, identic cu parcela nr.X, inscrisa in cartea funciara nr.X Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr.X si a actului de dezmembrare nr.X.

3.2 Cu contractul de vanzare cumparare nr.X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand suprafata de x mp teren curti constructii impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, situate in mun.Suceava, cartier X, str, X. X nr....., jud. Suceava, identic cu corpul de proprietate nr.X, inscris in cartea funciara nr.X UAT Suceava, in valoare totala de X EURO, echivalentul a X lei, calculati la cursul BNR al zilei de 12.12.2007, 1 euro = X lei, avand drept cumparator pe X - soti.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr.X a actului de dezmembrare nr.X si a contractului de schimb nr.X.

3.3 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X – un imobil constand suprafata de X mp teren curti constructii impreuna cu constructia C1-locuinta bifamiliala P+M, situate in mun.Suceava, cartier X, str. X nr.X,ap.1, jud.Suceava, avand nr. cadastral Teren: ; Constructie C1: X-, inscris in Cartea Funciara nr. a UAT Suceava, in valoare totala de X CHF,echivalentul a X lei, calculati la cursul BNR al zilei de 12.12.2007, 1 CHF = X lei, avand drept cumparator X -soti.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actelor de dezmembrare nr. X si nr. X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor incheiat la data de 26.09.2007.

3.4 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X – un imobil constand suprafata de X mp teren intravilan si constructia edificata pe acesta, situate in mun.Suceava, cartier X, str. X nr.X, ap.1, jud.Suceava, avand nr.cadastral Teren:X; Constructie C1: X-C1-U1, inscris in Cartea Funciara nr.X a UAT Suceava, in valoare totala de X CHF, echivalentul a X lei, calculati la cursul BNR al zilei de 03.12.2007, 1 CHF = X lei, avand drept cumparator pe X-soti.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr.X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor incheiat la data de 26.09.2007.

3.5 Cu contractul de schimb nr.X, in asociere cu X – sotie, prin mandatar X a efectuat urmatorul schimb, constand din suprafata de X m.p. teren intravilan, situat in mun.Suceava, cartier X, str, X, jud. Suceava, identic cu parcela 1 a corpului de

proprietate X, inregistrata in Cartea Funciara nr.X a comunei cadastrale X, in valoare totala de X lei, avand drept partener de schimb X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr.X

4. pentru anul 2008 – 18 tranzactii imobiliare dupa cum urmeaza:

4.1 Cu contractul de vanzare - cumparare nr. X vinde in asociere cu X – sotie, prin mandatar X – un imobil constand din suprafata de X mp teren curti-constructii, impreuna cu constructia C1 locuinta P+M identica cu parcela nr.1Cc a imobilului cu nr.cadastral X, inregistrat in cartea funciara nr.X a UAT Suceava, imobil situat in mun. Suceava, cartier X, str.X X nr., jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.2 Cu contractul de vanzare - cumparare nr.X,, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X – un imobil constand din parcela nr.X in suprafata de X mp impreuna cu C1-locuinta bifamiliala cu P+M, situata in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr., jud.Suceava, inregistrata in C.F. nr. a comunei cadastrale UAT Suceava, in valoare totala de X CHF reprezentand X lei la cursul de schimb B.N.R.(X lei) din ziua de 07.02.2008, avand drept cumparator pe X soti.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din 07.06.2007.

4.3 Cu contractul de vanzare - cumparare nr.X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X – un imobil constand din suprafata de 171 mp teren curti constructii, cu locuinta bifamiliala, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inregistrata in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr.X si nr.X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din 07.06.2007.

4.4 Cu contractul de vanzare - cumparare nr.X, vinde in asociere cu X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de 169 mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1- locuinta bifamiliala P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inregistrata in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr....., jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr.X a actului de dezmembrare nr.X si nr.X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.5 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr.X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X – un imobil constand din suprafata de 263 mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1- locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situatat in intravilanul mun. Suceava, str.X. X, nr., jud. Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din data de 26.09.2007.

4.6 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de 185 mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1- locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situatat in intravilanul mun.Suceava, str.X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumpărător pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vânzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr.X si nr.X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din 26.09.2007.

4.7 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr.X, vinde in asociere cu X X–sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de X mp teren curti constructii, impreuna cu constructia locuinta bifamiliala P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situatat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud. Suceava, in valoare totala de 120.000 lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X,contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din 26.09.2007.

4.8 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr.X, X (X) X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X,inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situatat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr....., jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr.X si nr.X a autorizatiei de construire nr.X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.9 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr.X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X – un imobil constand din suprafata de ... mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta bifamiliala cu P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr....., jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vânzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X, a autorizatiei de construire nr.....09.08.2007 si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.10 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr.X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de ... mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X H, jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X si X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr.X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.11 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, X (X) X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de 257 mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si nr. X a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.12 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, X (X) X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de 183 mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X Euro, reprezentand X lei, avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.13 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr.X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de mp teren curti

constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, identica cu parcela nr.1Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X-C1,inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava ; A cotei de 1/60 parti indivize din parcela nr.1-drum, in suprafata de m.p., provenita din conversia pe hartie a cartii funciare nr.X a U.A.T.Suceava, in valoare totala de X Euro, echivalentul a X lei, la un curs valutar de X lei avand drept cumparator pe X si X.

In contractul de vanzare cumparare nu este mentionat cum a fost dobandit dreptul de proprietate de catre vanzator.

4.14 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata demp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta P+M, identica cu parcela nr.1, componenta a corpului de proprietate nr.X,inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X Euro, echivalentul a X lei, la un curs valutar de X lei avand drept cumparator pe X, minor asistat de X in calitate de curator.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si nr. X a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din data de 09.09.2007.

4.15 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata de 233 mp teren curti constructii, impreuna cu constructia C1-locuinta bifamiliala P+M, identica cu parcela nr.1 Cc, componenta a corpului de proprietate nr....., inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud. Suceava, in valoare totala de X lei avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr.X, a autorizatiei de construire nr. X a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. X din data de 20.10.2008.

4.16 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata dep teren curti constructii, cu un numar cadastral X, inscris in C.F.nr. a UAT Suceava impreuna cu constructia C1-locuinta bifamiliala P+M, identica cu parcela nr.1 Cc, componenta a corpului de proprietate nr.X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X lei avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din data de 03.09.2008.

4.17 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata dep teren curti

constructii, identica cu parcela nr.X si locuinta cu P+M-C1, identica cu parcela nr.X-C1, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun. Suceava, str.X. X, nr. X, jud.Suceava, in valoare totala de X lei avand drept cumparator pe X

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

4.18 Cu contractul de vânzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X – sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata dep teren curti constructii,identica cu parcela nr.X, impreuna cu constructia C1-casa bifamiliala P+M , cu nr.cadastral X, inscrisa in C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr.X jud.Suceava, in valoare totala de X lei avand drept cumparator pe X.

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr.X, contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X si nr. X, a autorizatiei de construire nr. X si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

5 pentru anul 2009 – 2 tranzacții imobiliare după cum urmează:

5.1 Cu contractul de vanzare - cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil constand din suprafata deteren arabil identica cu parcela nr.X, inscris C.F. nr.X a UAT Suceava, situat in intravilanul mun. Suceava, str.X. X, nr.X, jud.Suceava, in valoare totala de X lei avand drept cumparator pe X

Dreptul de proprietate a imobilului a fost dobandit conform contractului de schimb nr. X,contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X a actului de dezmembrare nr. X.

5.2 Cu contractul de vânzare- cumpărare nr. X, vinde in asociere cu X X –sotie, prin mandatar X X – un imobil, situat in intravilanul mun.Suceava, str.X. X, nr....., jud.Suceava, constand din cota de 1/60 din parcela de drum in suprafata de mp, cu un numar cadastral Xinscrisa in cartea funciara nr.X a comunei cadastrale Suceava, provenita din conversia cartii funciare nr.X a comunei cadastrale Suceava.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost in baza contractului de schimb nr. X, al contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr. X.

Imobilul care face obiectul prezentului contract s-a dezmembrat in baza actului de dezmembrare nr. X. Tranzactia este in valoare totala de X lei avand drept cumparator pe X.

Organele de inspectie precizează că din analiza documentelor prezentate spre control reiese faptul că imobilele tranzacționate menționate mai sus, au fost dobândite în baza autorizațiilor de construcție, au fost destinate vânzării, la data vânzării întruneau calitatea de construcție noua, contribuabilul desfășurând astfel o activitate economica din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.

Din verificarile efectuate, s-a constatat faptul că plafonul de scutire la plata TVA, reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, a fost depășit la data de 03.11.2005, în urma efectuării tranzacției menționată în contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat la BNP X din Suceava.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire menționat mai sus, persoana fizică X X X, avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a platitorilor de TVA, până pe data de 10.12.2005, urmând ca din data de 01.01.2006 să devină platitor de TVA.

Intrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestuia în baza de date a platitorilor de TVA din oficiu, conform pct.62, alin.(2), lit.(a), din H.G.44/2004 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului IV-TVA din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2006 – 30.12.2009, constând din vânzări de locuințe noi ce nu sunt scutite de T.V.A, s-a stabilit o bază impozabilă în suma de X lei cu un **T.V.A aferent în suma de X lei.**

Pentru T.V.A. stabilită suplimentar de plată s-au calculat accesoriile în suma de X lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată s-au reținut următoarele:

Referitor la suma totală de X lei reprezentând TVA, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X X datorează TVA pentru vânzările de terenuri și construcții în condițiile în care a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că **persoana fizică X X**, în perioada anilor 2006 – 2009, a efectuat un număr de 26 de tranzacții imobiliare (descrise la punctul anterior), desfășurând astfel o activitate economică din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, s-a constatat faptul că plafonul de scutire la plata TVA, reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, a fost depășit la data de 03.11.2005, în urma efectuării tranzacției menționată în contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat la BNP X din Suceava.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire menționat mai sus persoana fizică X X X, avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a platitorilor de TVA, până pe data de 10.12.2005, urmând ca din data de 01.01.2006 să devină platitor de TVA.

Intrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestuia în baza de date a platitorilor de TVA din oficiu, conform pct.62, alin.(2), lit.(a), din H.G.44/2004 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului IV-TVA din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2006 – 30.12.2009, constând din vânzări de locuințe noi ce nu sunt scutite de T.V.A, s-a stabilit o baza impozabila în suma de X lei cu **T.V.A aferentă în suma de X lei.**

În susținerea contestației petentul precizează că vânările locuințelor personale nu sunt considerate a fi activități economice, și prin urmare, nu există obligația de a plăti TVA pentru astfel de vânzări, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică realizează o astfel activitate cu caracter de continuitate.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 126 alin. 1, lit. a, b, și c și art. 127 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.05.2006:

„Art. 126

Sfera de aplicare

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

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;**
- 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 persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1);**
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2)”**

„ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(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.”

Referitor la prevederile art. 127 (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, aplicabile începând cu data de 01.01.2007, prevăd următoarele:

„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. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”

Din textele de lege citate se reține că, în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată, se cuprind operațiunile care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată; locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România. Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1) și trebuie să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2).

În ceea ce privește persoanele impozabile, în aserțiunea art. 127, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice care 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.

Referitor la cele precizate, pct. 3.1 din Normele metodologice date în aplicarea art. 127, prevăd faptul că 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.

Având în vedere prevederile legale citate, se reține că persoana **fizică X X** este persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate în perioada 2006-2009, constând din vânzarea de terenuri și construcții edificate, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Urmare celor precizate anterior, susținerile contestatorului conform cărora *vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri (inclusiv terenuri) nu sunt considerate a fi activități economice și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât activitatea desfășurată de acesta a fost făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Totodată, potrivit art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabil contestatoarei în perioada verificată, când a realizat o cifră de afaceri peste plafonul de scutire:

„ART. 152

Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.(...)

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.(...) Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(4) După depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile nu mai pot solicita aplicarea regimului special, chiar dacă ulterior realizează cifre de afaceri anuale inferioare plafonului de scutire prevăzut de lege.

(5) Scutirea prevăzută de prezentul articol se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de persoanele impozabile prevăzute la alin. (1).

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit [art. 143](#) și [144](#).

(7) Persoanele impozabile scutite potrivit dispozițiilor prezentului articol nu au dreptul de deducere conform [art. 145](#) și nici nu pot să înscrie taxa pe facturile lor. În cazul în care sunt beneficiari ai prestărilor de servicii prevăzute la [art. 150](#) alin. (1) lit. b) și [art. 151](#) alin. (1) lit. b), persoanele impozabile sunt obligate să îndeplinească obligațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (4), [art. 156](#) și [.....](#)”

Potrivit art. 156 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada verificată:

„(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;

(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. (...)

După depășirea plafonului de scutire persoanele impozabile sunt obligate atât la înregistrarea ca plătitoare de TVA cât și la ținerea evidenței contabile a operațiunilor impozabile astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoare adăugată colectată pentru livrările de bunuri precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor, să întocmească și să depună la organul fiscal competent la termenul legal decontul de taxă pe valoare adăugată.

În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.

Cu toate acestea, se reține că **persoana fizică X** nu a solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal începând cu data de 01.01.2006, nu a evidențiat TVA în contabilitate și nu a efectuat virarea acesteia către bugetul de stat, potrivit prevederilor legale citate mai sus.

Din analiza celor **26 de tranzacții imobiliare cu terenuri și construcții edificate**, efectuate pe perioada anilor 2006-2009, se reține faptul că persoana fizică X a încasat suma de **X lei, desfășurând astfel o activitate din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.**

Referitor la susținerea contestatorului conform căreia prin modificările aduse Codului fiscal, și anume OUG 106/2007 și H.G. nr.9/2007, nu s-a creat cadrul legislativ care să permită obligarea persoanelor fizice la plata TVA pentru livrările de construcții noi sau terenuri construibile pentru că aceste livrări nu sunt operațiuni economice, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, întrucât:

- Potrivit art. 128 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil începând cu 2006, sunt operațiuni impozabile:

„ART. 128

Livrarea de bunuri

(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.”

În urma modificărilor ce au avut loc, aceste prevederi au următorul conținut:

„ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”**

- Totodată, cadrul legal îl reprezintă și prevederile art. 26 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, unde sunt menționate operațiunile impozabile și art. 127 unde sunt menționate persoanele impozabile și activitățile economice supuse taxei pe valoarea adăugată.

- Faptul că tranzacțiile imobiliare sunt impozabile rezultă din art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 517/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza punctului 109 din Legea 343/2006, aplicabil pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, potrivit căruia:

„(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

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, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.”

Pentru perioada 01.01.2008 – 25.05.2009, art. 141 alin. 2 lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza OUG nr. 106/2007, punctul 51, prevede că:

„ART. 141

2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

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 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;”

Prin lege se prevede că o construcției este considerată nouă în sens fiscal, de la data primei ocupări, care coincide cu data procesului verbal de recepție, până la data de 31 decembrie a anului următor. În ceea ce privește încadrarea unui teren construibil sau

orice teren, aceasta se referă la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, pentru anul 2006, **persoana fizică X X** a efectuat o sigură tranzacție imobiliară, cu contractul de vânzare cumpărare nr. X în sumă de x Euro, echivalentul a X lei, iar urmare prevederilor legale citate anterior, organele de inspecție au procedat în mod corect la stabilirea TVA , în condițiile în care pe acest an orice vânzare de teren sau clădire intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată.

Pentru vânzările din perioada 2007-2009, organele de inspecție fiscală au constatat că **persoana fizică X** nu se încadrează în excepțiile prevăzute de la art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, motiv pentru care se reține că în mod legal au stabilit TVA aferentă acestor vânzări.

Urmare celor precizate anterior se reține că petentul a realizat tranzacții imobiliare cu terenuri și construcții care au caracter de continuitate, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoare adăugată aferentă vânzărilor de construcții și terenuri construibile și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Referitor la susținerea petentei conform căreia veniturile cu caracter de continuitate se obțin din închirierea unui bun (exploatarea sa) și nu din vânzare, acesta nu poate fi reținută în susținerea cauzei, deoarece 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, acestea fiind operațiuni diferite, ambele generatoare de venituri; legiuitorul prin sintagma obținerii de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale nu a avut în vedere vânzarea repetată a aceluiași bun, ci obținerea de venituri în timp din exploatarea acestora sau vânzarea altora având aceeași natură.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia, în condițiile în care organul de control a determinat TVA colectată și a stabilit că aceasta este o sumă de plată, fără să acorde agentului economic dreptul de a deduce TVA facem precizarea că la art. 145 din Codul fiscal, modificat și la **pct. 45** din HG 44/2004, modificată, se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.
(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.

[...]”.

“Norme metodologice:

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

[...]”.

Rezultă din aceste prevederi legale faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut de Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

- În ceea ce privește procedura ce se aplică în cazul în care se constată că persoana impozabilă nu a respectat prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de TVA în cazul în care s-a depășit plafonul de scutire, aceasta este prevăzută la **art. 152 alin. 8** din Codul fiscal, modificat și la **pct. 62 alin. 4 și alin. 5** din HG 44/2004, modificată:

ART. 152

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...]

(8) Persoana impozabilă care aplică 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 factură sau alt document;

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

[...]”.

„Norme metodologice:

62.[...]

(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în 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 la care a fost înregistrată.

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

[...].”

Din aceste prevederi legale rezultă că acea persoană impozabilă care aplică un regim special de scutire **nu are dreptul de a-și deduce taxa** aferentă achizițiilor și nici nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document **atât timp cât nu este înregistrată în scopuri de TVA, dar are dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa deductibilă** aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa, existente la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă, precum și taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data la care a fost înregistrată. Dreptul de a ajusta taxa se face cu respectarea prevederilor art. 145 - 149 din Codul fiscal.

Conform pct. 62 alin. 2 lit. a din HG 44/2004, organele fiscale

„...vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze...”

În consecință, față de prevederile menționate, rezultă că organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească taxa pe valoarea adăugată de plată la nivelul

sumeii pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze, taxa pe valoarea adăugată deductibilă urmând a fi ajustată de contribuabil, conform prevederilor legale.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, organele de inspecție nu aveau nici o obligație în acest sens, legiuitorul dând posibilitatea contribuabililor să-și ajusteze taxa deductibilă în primul decont depus după înregistrarea ca plătitor de TVA sau, după caz, printr-un decont ulterior, în condițiile prevăzute de lege.

Prin urmare, nici această **afirmația petentei nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației.**

Referitor la susținerea contestatorului conform căreia obligația TVA ar fi trebuit să fie stabilită pentru fiecare în parte, proporțional cu cota fiecăruia la dobândirea bunului supus vânzării, în conformitate cu prevederile pct. 3 alin. 6 din Normele metodologice date în aplicarea art. 127 „*în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.*”

Având în vedere cele precizate anterior, se reține că imobilele deținute reprezintă proprietate comună, deținute de ambii soți, iar în conformitate cu prevederile legale citate unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.

Din cele prezentate anterior, din documentele aflate la dosarul cauzei, și prevederile legale în materie fiscală, se reține că taxa pe valoarea adăugată a fost calculată de organele de inspecție fiscală conform prevederilor legale, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de **persoana fizică X X pentru TVA în sumă de X lei, ca neîntemeiată.**

2. Referitor la accesoriile în sumă de X lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează aceste accesorii în condițiile în care prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru creanța fiscală principală care le-a generat.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică **X X** datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de **X lei** și majorări de întârziere aferente de **X lei**, pentru perioada 01.01.2006-30.12.2009.

În drept, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile **art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede că:

„Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. [...]

Art. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Din textele de lege citate mai sus se reține că majorările de întârziere se datorează în cazul neachitării în termen a obligațiilor de plată și se calculează începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de **X lei**, organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere contestată, au stabilit accesorii în sumă de **X lei**.

Din cele prezentate rezultă că accesoriile în sumă de **X lei** au fost calculate de organele de inspecție fiscală avându-se în vedere termenele de plată a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respectiv începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență, conform prevederilor legale.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, care le-a generat, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și **accesoriile în sumă de X lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de **X lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că accesoriile au fost calculate începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență, conform prevederilor legale, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de X lei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 126 alin. 1, 127 alin. 1, art. 152, 156, 160, 141, 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 3, 45, și 62 din Normele metodologice date în aplicarea art. 127, 145 și 152 din Legea 571/2003, art. 119 și 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborate cu prevederile art. 216 din cadrul aceleiași act normativ, republicată, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **persoana fizică X X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X din 26.04.2010, emisă în baza

Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.04.2010, înregistrat sub nr. X din 26.04.2010, privind suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei** TVA
- **X lei** majorări de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.