



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Natională de Administrare Fiscală  
Directia Generala a Finantelor Publice  
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

### DECIZIA nr. .. din ... 2010

**privind modul de soluționare a contestațiilor formulate de domnul X si d-na X din Rm. Valcea înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ../ ...2010 si ../ .2010.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. ../.../ ..2010 asupra contestațiilor formulate de domnul X si d-na X înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ../ ../ ...2010.

In drept, potrivit dispozitiilor cap III al Titlului IX din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala rep cu modificarile si completarile ulterioare :

"(1) Organul de solutionare competent poate introduce, din oficiu sau la cerere, în solutionarea contestatiei, dup caz, alte persoane ale caror interese juridice de natura fiscal sunt afectate în urma emiterii deciziei de solutionare a contestaiei. [...]"

(2) Persoanele care participa la realizarea venitului în sensul art. 205 alin. (5) si nu au înaintat contestatie vor fi introduse din oficiu.

(3) Persoanei introduse în procedura de contestatie i se vor comunica toate cererile si declaratiile celorlalte parti. Aceasta persoana are drepturile ai obligatiile partilor rezultate din raportul de drept fiscal ce formeaza obiectul contestaiei si are dreptul sa înainteze propriile sale cereri."

Art.205 alin (5) din acelasi act normativ stipuleaza ;

" În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului."

Art. 89 alin .1 lit a, din acelasi act normativ, privind Deciziile referitoare la bazele de impunere, stipuleaza :

(1) Bazele de impunere se stabilesc separat, prin decizie referitoare la bazele de impunere, în urmatoarele situatii:

a) când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane. Decizia va cuprinde si repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoana care a participat la realizarea venitului;[...]"

Fata de cele de mai sus, avind in vedere ca in speta este vorba de venitul impozabil realizat de familia Son, analizat de Activitatea de inspectie fiscala Valcea in raportul de inspectie fiscala înregistrat sub nr. ../ ....2010, in baza caruia au fost emise decizii de impunere cu acelasi numar, data si sume, dar pentru fiecare dintre cei doi soti,

X și X, pentru o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea celor două contestații, organele de soluționare vor proceda la conexarea celor două dosare, în temeiul pct. 9.5 din Instrucțiunile de aplicare ale Titlului Ix din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală aprobate de Ordinul Pres ANAF 519/2005.

Contestația are ca obiect suma de... lei stabilită prin Deciziile de impunere nr. ../...2010 emise pentru fiecare din cei doi soți și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ../...2010, anexă la aceasta, comunicate la data de ...2010, data primirii actelor administrative de către contribuabil sub semnătură, conform adresei de înaintare nr. .. din ...2010, existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentând:

- taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar .. lei (.. . x 2 ) ;
- accesorii aferente taxei pe valoare adăugată ... lei (... x 2 ).

Contestațiile sunt semnate de domnul X și respectiv d-na X în nume propriu.

Petentii au respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestațiile formulate de domnul x și d-na X înregistrate la DGFP Vâlcea sub nr. .../.../.....2010 pentru suma de ... lei.

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

#### **I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

Potentii contestă Deciziile de impunere nr..../ .....2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ..../ .....2010 la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea, a căror anulare totală o solicită, motivând următoarele :

Potentii menționează că, în principiu, baza acuzelor lor (capetele contestate) sunt următoarele :

1. Viciile de procedură constatate de acesta la întocmirea deciziei de impunere atacate, a raportului de inspecție fiscală și a celorlate documente ce constituie acte administrative sau alte documente ce intră în componența acestora și fac parte intrinsecă din ele ( diverse anexe, note de calcul, etc).

2. Asocierea în participațiune efectuată de organul de inspecție fiscală între cei doi soți X și X - este nelegală și nerealistă.

3. Calculul bazei de impunere a TVA este efectuat eronat, deoarece :

a) prin "asocierea în participațiune" între soți, efectuată de organul de inspecție fiscală, a fost diminuat la jumătate plafonul vânzărilor de la care se intră în sfera de calcul și plata a TVA;

b) la calculul bazei de impunere a TVA a fost introdus eronat, nelegal, impozitul pe venit de 3%, achitat prin stopaj la sursă la birourile notariale în momentul întocmirii contractelor de vânzare-cumpărare;

c) au fost introduse, în mod eronat, în baza de impunere, vânzări de case și terenuri, care nu intră în sfera de aplicare a TVA, acestea fiind scutite;

d) nu au fost acceptate la deducere materialele achiziționate legal cu facturi fiscale, pentru care petentul a achitat furnizorilor TVA aferentă.

4. Calculul accesoriilor aferente TVA stabilit de inspecția fiscală este eronat, datorită modificării bazei de impunere, din motivele arătate la punctele 2 și 3 (a,b,c,d).

1. 1) În ceea ce privește perioada în care a fost efectuată inspecția fiscală ce a depășit termenul maxim de 30 de zile așa cum este prevăzut la art. 56 alin. 3 și art. 104 alin. 1 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile art. 4 al Ordinului 14/ 2010 - care abrogă Ordinul 706/ 2006 - potrivit căror suspendarea controlului;

2) Cu privire la prezentarea rezultatelor inspecției fiscale, petentii invocă în speță încălcarea prevederilor art. 107 alin. 1, 2, 3, 4 și art. 9 alin. 1 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, privitor la discutia finală

3) Cu privire la Decizia de impunere nr. X/ .....2010, întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de .....2010, acte administrative comunicate petentilor sub semnătură la data de .....2010, petentii invocă nerespectarea art. 43 alin. 2 litera h) din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, pe decizia de impunere atacată lipsește ștampila organului fiscal emitent .

Vis-a-vis de data emiterii deciziei de impunere, respectiv data de ....2010, contestatarii susțin depășirea termenului de 7 zile de comunicare a acesteia, așa cum prevede art. 109 alin. 3 din OG 92/ 2003, aceasta fiindu-i înmănată împreună cu raportul de inspecție fiscală prin adresa nr. X în data de .....2010.

Totodată, petentii fac precizarea că în cuprinsul raportului de inspecție, organul de inspecție fiscală face referire la o serie de adrese sau răspunsuri în baza cărora s-au făcut încadrări sau s-a calculat TVA în sarcina lor, fără ca aceste documente să le fie prezentate (ex. : adresa nr. .../.....2010, invocată ca temei pentru împărțirea sumelor ce ar fi de plată între petentii - pag. 7 alin. 1; adresa nr. X/ .....2010 a MFP - Direcția de legislație referitoare la cota standard de 19% și la modul de stabilire a TVA datorată de persoanele fizice care au realizat tranzacții imobiliare).

2. Referitor la asocierea în participațiune în baza căroră au fost analizate tranzacțiile efectuate de cei doi soți, petentii precizează că această asociere presupune existența unui contract între cele două părți (art. 251-256 Cod comercial), ori în situația dată nu se știe ce document a fost considerat ca fiind contract de asociere în participațiune.

Mai mult, petentii susțin că în cazul în care asocierea dintre membrii familiei X și X - a fost tratată ca o asociere în participațiune, atunci obligația depunerii de deconturi și declarații, precum și plata TVA trebuie efectuată de către un singur membru al asocierii, membru ce ar fi desemnat prin contractul de asociere.

Potentii precizează totodată că organul de inspecție fiscală, deși cum susține a tratat această asociere ca o asociere în participațiune, a întocmit referate pentru înregistrarea ca plătitor de TVA a ambilor membri ai familiei X și X -, acestora atribuindu-se din oficiu codurile de înregistrare în scopuri de TVA ....., respectiv ....., situație față de care petentii concluzionează că acestea sunt două persoane impozabile separate din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Mai mult, organul de inspecție fiscală a emis două decizii de impunere, acestea fiind înregistrate sub același număr .../ ...2010, câte una pentru fiecare din soți, pentru jumătate din taxa pe valoare adăugată calculată și accesorii aferente.

Astfel, având în vedere că asocierea dintre soții X și X a fost tratată ca o asociere în participațiune, petentii consideră că și plafonul prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, ar fi trebuit aplicat pentru fiecare dintre soți.

În acest caz, petentii susțin că operațiunile impozabile care intră în sfera TVA sunt în sumă de X lei și nu cea de X lei stabilită de inspecția fiscală, deci mai puțin cu suma de X care reprezintă valoarea tranzacțiilor efectuate în luna iunie 2007.

Astfel, petentii susțin că înregistrarea ca plătitor de TVA a celor doi soți ar fi trebuit făcută începând cu data de 01.07.2007 și nu cu data de 01.06.2007 cum eronat a stabilit inspecția fiscală, datorită faptului că atingerea plafonului de către fiecare dintre soți a fost data la data de 01.06.2007 și nu la data de 01.05.2007.

**3.** Referitor la stabilirea bazei impozabile în sumă de X lei, aferentă tranzacțiilor prezentate la pozițiile 12 la 15, 19, 20, 22 la 27 din tabelul din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. .../ ...2010, reprezentând tranzacții efectuate ulterior datei de 01.06.2007.

Potentii susțin că aceasta dată este stabilită eronat de inspecția fiscală ca fiind data la care acesta trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, așa cum s-a prezentat la punctul 2.

Potentii precizează că în această bază impozabilă au fost introduse eronat de organele de control următoarele tranzacții :

a) vânzarea casei de locuit P + 1, în suprafață de 31 mp situată în Rm. Vâlcea, nr. cadastral .. (poziția 19 în RIF) în valoare de X lei - contract V/C nr. .../ 28.09.2007 autentificat de BNP Elena P., deoarece imobilul a fost vândut către familia I. Marin, care a devenit proprietara terenului pe care a fost construit imobilul (Sentința Civilă nr..../ 20.06.2007 pronunțată de Judecătoria Vâlcea) iar scopul pentru care a fost construită a fost de folosință și nu de vânzare.

b) vânzarea unui teren în suprafață de 2536 mp, situat în X, Mihaești, nr. cadastral .. (poziția 20 din RIF) în valoare de X lei - contract de V/C nr. .../ 14.11.2007 autentificat de BNP Elena P., din următoarele motive :

- terenul înstrăinat societății SC X SRL, situat în intravilanul comunei X, este arabil, aspect menționat în mod expres în contractul încheiat sus amintit, nefiind prins în planul urbanistic pentru construcții, trecerea lui în categoria terenurilor destinate construirii implicând costuri suplimentare;

- organul de inspecție fiscală nu a făcut nici o referire la regularizarea TVA aferentă acestei vânzări, tranzacția fiind efectuată între două persoane impozabile, cumpărătorul trebuia să emită factură fiscală, din care să rezulte TVA, pentru care acesta ar fi avut dreptul să o deducă și să o înscrie în rândul de regularizări.

c) în mod similar, a fost tratat și vânzarea terenului în suprafață de 2640,21 mp către SC X SRL, situat în X Mihăești, nr. cadastral.... (poziția 22 din RIF) în valoare de X lei, contract V/C nr...../ 13.12.2007 autentificat de BNP Elena P.;

d) vânzarea unui teren în suprafață de 2047 mp, situat în X, M., nr. cadastral ... (poziția 22 din RIF) în valoare de X lei - contract de vânzare cumpărare nr. .../ 20.12.2007 autentificat de BNP X Maria, întrucât acest teren este de asemenea arabil, nefiind prins în planul urbanistic pentru construcții;

e) vânzarea unui teren în suprafață de 565 mp din care : 375 mp - curți construcții și 190 mp vie, situat în intravilanul municipiului Rm. Vâlcea, str. X nr. X, nr. cadastral X (poziția 25 din RIF) în valoare de X lei - contract de vânzare cumpărare nr.X/ 13.12.2007 autentificat de BNP Elena P., întrucât numai suprafața de 375 mp trebuia considerată teren constructibil și ca atare impozitată;

Potentii susțin astfel că organul de inspecție fiscală a majorat baza de impozitare în mod eronat cu suma de X lei, reprezentând c/val suprafeței de 190 mp, reprezentând plantație de viță de vie (X/ 565 mp x190).

f) vânzarea unui teren în suprafață de 699,74 mp, situat în X, sat X, nr. cadastral X/1/1/2 (poziția 26 din RIF) în valoare de X lei - contract de vânzare cumpărare nr. X/ 19.12.2007 autentificat de BNP Elena P., întrucât acest teren este deasemenea arabil, nefiind prins în planul urbanistic pentru construcții, trecerea lui în teren destinat construirii implicând costuri suplimentare.

Deasemenea, petentii precizează ca organele de inspecție fiscală nu au ținut cont nici de dreptul de deducere al TVA aferentă bunurilor achiziționate și folosite în scopul construirii imobilelor, fără a invoca însă nici în raportul de inspecție fiscală, nici în decizia emisă în baza acestuia a unui temei legal, astfel încât contestatorii susțin ca nu se pot pronunța asupra considerentelor legale care au făcut ca organul de inspecție fiscală să ajungă la aceasta concluzie.

În concluzie, petentii susțin, că organele de inspecție fiscală au majorat în mod nejustificat baza impozabilă cu suma de X lei reprezentând c/val vânzări de terenuri arabile și de asemenea cu suma de X lei reprezentând tranzacții efectuate în luna mai 2007, datorită modului de tratare al asocierii dintre cei doi soți, respectiv acordarea plafonului pentru fiecare dintre soți și nu o singura dată, așa cum s-a procedat.

4. Referitor la modul de calcul al accesoriilor, petentii susțin că din anexa la raportul de inspecție fiscală nr. X/ .....2010, nu se poate stabili modul de calcul al acestora, pe aceasta fiind trecute în pix mai multe sume ce ar putea fi majorări de întârziere, neputând înțelege perioada, modul de calcul, procentul aplicat.

Față de cele prezentate petentii solicită desființarea atât a deciziilor de impunere nr. X/ ....2010, cât și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/ ...2010 care a stat la baza emiterii lor și refacerea acestora, avându-se în vedere, punctul, cele redate mai sus.

#### **B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:**

În baza adresei ANAF- Directia Generala de Coordonare Inspectie Fiscala nr. 866013/08.09.2009, înregistrată la DGFP Valcea – AIF la nr.77339/18.09.2009 și a datelor înscrise în Lista nominală a beneficiarilor de venit conform Declarației 208, s-a procedat la efectuarea inspecției fiscale în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a tranzacțiilor imobiliare efectuate de dl X.

Din analiza efectuată asupra documentelor prezentate de D-nul X, precum și din documentele primite de la birourile notariale care au declarat tranzacțiile în cauză (BNP P. Elena, BNP P. Daniel Stefan, BNP X Maria și BNP X Carmen Mirela), au rezultat următoarele aspecte :

Toate contractele de vânzare-cumpărare și contractele de schimb prin care au fost vândute bunuri imobile, sau prin care s-a transmis dreptul de proprietate prin schimbul unor astfel de bunuri, sunt încheiate sub numele d-lui X și al d-nei X, cu acordul și semnătura celuilalt, în calitate de soți coproprietari.

Soții X și X au efectuat în perioada 14.06.2004 – 24.04.2009 tranzacții imobiliare cu locuințe și terenuri în valoare totală de X lei, din care : anul 2004: X lei ;anul 2005: X lei ;anul 2006: X lei;anul 2007: X lei;anul 2008: X lei;anul 2009: X lei.

Din punctul de vedere al taxei pe valoare adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate se împart în următoarele categorii:

a) Operațiuni în sumă de X lei, care intră în sfera de aplicare cu reguli pentru regimul special de scutire, deoarece conform art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.



b) Operațiuni în sumă de X lei, efectuate de persoanele fizice X și X (soț, soție) care în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu se cuprind în sfera de aplicabilitate a TVA iar persoanele nu devin impozabile întrucât au prezentat documente (adeverințe eliberate de primăriile M și B) din care rezultă că bunurile vândute sunt clădiri și terenuri pe care le-au utilizat în scopuri personale. Din adeverințele prezentate rezultă că înainte de vânzare, aceste clădiri au fost folosite ca locuințe iar terenurile au fost utilizate în scop agricol.

c) Operațiuni în sumă de X lei, reprezentând vânzarea unei garsoniere și a unui apartament vechi, scutite conform art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) **Operațiuni reprezentând vânzare de clădiri noi și terenuri construibile efectuate cu caracter de continuitate în sumă de X lei**, efectuate după data de 01.06.2007 pentru care familia X și X datorează taxă pe valoare adăugată întrucât în luna aprilie 2007 au realizat o tranzacție de X lei care este superioară plafonului de 35.000 euro (la cursul în lei pentru un euro stabilit de Banca Națională a României la data aderării la UE), până la care persoana impozabilă poate beneficia de regimul special de scutire, conform dispozițiilor de la art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Organele de inspecție fiscală au constatat că familia formată din X și X (soț/soție), au vândut bunuri deținute în coproprietate realizând pentru fiecare astfel de tranzacție o operațiune care nu putea fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării.

Pentru stabilirea plafonului, tranzacțiile efectuate de cei doi soți au fost analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, în conformitate cu prevederile art. 127 alin.(10) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu și prin urmare, plafonul prevăzut la art.152 alin (1) din Codul fiscal pentru determinarea obligației înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, a fost analizat la nivelul acestei asocieri.

Persoana impozabilă X/X a atins și depășit plafonul de scutire la data de 25.04.2007 prin vânzarea unei case de 100 mp și teren curți -construcții de 839 mp cu suma totală de X lei, dar nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, potrivit art.152 alin.(6) din Codul fiscal, data atingerii și depășirii plafonului fiind data de 01.05.2007.

Conform pct. 62 alin. (2) din Normele de aplicare ale Titlului VI din Codul fiscal în sensul art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, întrucât persoana impozabilă a atins și depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale au solicitat referatul nr.X/06.01.2010 înregistrarea din oficiu a asocierii persoanelor fizice X/X începând cu data de 01.06.2007 conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.

Cu adresa nr. X/...2010, Activitatea de Metodologie și Administrare a Veniturilor Statului a înștiințat că au fost luați în evidență ca plătitori de TVA următorii:

- X, CNP X, iar codul de înregistrare fiscală pentru tranzacții imobiliare este X cu perioadă trimestrială ;

- X, CNP X, iar codul de înregistrare fiscală pentru tranzacții imobiliare este X cu perioadă trimestrială.

Având în vedere prevederile pct.62, alin. (1) și (2), lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și faptul că dl. X, nu a putut face dovada cu documente justificative legale din care să rezulte că materialele achiziționate cu facturile prezentate au fost utilizate în scopul realizării de operațiunilor taxabile cu drept de deducere organele de inspecție fiscală au stabilit că familia X este obligată la plata taxei datorate pentru tranzacțiile efectuate ulterior datei de 01.06.2007 când ar fi trebuit să fi fost înregistrat în scopuri de TVA.

Conform art.147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât persoanele fizice X și X nu s-au înregistrat în scopuri de TVA și nu au prezentat documente justificative legale din care să rezulte individualizat, dacă, în ce cantitate și la care din imobilele tranzacționate au fost puse în operă materialele achiziționate cu facturile prezentate, nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel s-a stabilit că pentru tranzacțiile în valoare de X lei, efectuate ulterior datei de 01.06.2007 și ținând cont de faptul că aceste tranzacții au fost efectuate cu persoane fizice, soții X și X datorează taxa pe valoare adăugată în suma de X lei la o bază de impozitare în suma de X lei determinată conform prevederilor art.137, alin. (1) din Legea nr.571/2003, privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Taxa datorată de X lei a fost calculată de inspecția fiscală prin aplicarea procedurii sutei mărite în conformitate cu prevederile pct. 23. alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003, privind codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prețul convenit prin contractele de vânzare cumpărare autentificate notarial a fost pret final.

Pentru tranzacțiile realizate în anul 2007, perioada fiscală este trimestrul calendaristic, conform prevederilor art. 156<sup>1</sup>, alin.(2) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 80, alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru tranzacțiile realizate în anul 2008 și 2009, perioada fiscală este luna calendaristică conform prevederilor art. 156<sup>1</sup>, alin.(2) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere al TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt aplicabile prevederile alin.(4) al pct. 62 din Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de 01.01.2010, potrivit cărora persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, **au dreptul să ajusteze în primul decont 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 de 01.06.2007 la care familia X ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, aflate în proprietatea familiei X și X la data de 01.06.2007, cu condiția 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 de 01.06.2007 – 11.01.2010 la care familia X a fost înregistrată în scopuri de TVA.

Pentru nevirarea în termen a TVA datorată, constatată pentru perioada verificată au fost calculate **majorări de întârziere, pentru perioada 26.04.2008 – 25.04.2010** conform prevederilor art.119 și art.120, alin.(1) și (7) din OG 92/2003, privind codul de procedura fiscală, în suma totală de **X lei**.

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de **X lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată și accesorii aferente** este legal datorată de domnul X din Rm. Valcea.

**1.Referitor la suma de X lei (... X2 ) reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar și accesorii aferente în sumă de X lei ( ... X 2 ).**

**Cauza supusă soluționării este dacă suma X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată și accesorii aferente este legal stabilită de organele de inspecție fiscală în sarcina dlui. X și dnei X din Rm. Valcea, în situația în care, la stabilirea plafonului de scutire din punct de vedere al TVA, au fost luate în considerare valoarea tranzacțiilor încheiate *de familia X (... și ...)* considerată ca o formă de asociere în participatiune, iar impunerea s-a efectuat pentru fiecare dintre cele două persoane fizice, respectiv X și X, cărora le-au fost atribuite din oficiu coduri de înregistrare fiscală în scopuri de TVA.**

**Totodată, baza impozabilă precizată în deciziile de impunere contestate nu corespund cu constatările reținute prin raportul de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2004 - 31.10.2009, soții X și X au efectuat tranzacții imobiliare cu locuințe și terenuri în valoare totală de X lei.

Din analiza efectuată asupra documentelor prezentate, respectiv contractele de vânzare cumpărare autentificate de notariatele publice la care acestea au fost încheiate, s-a constatat că toate contractele de vânzare cumpărare și contractele de schimb prin care au fost vândute imobilele sau prin care s-a transmis dreptul de proprietate prin schimbul unor astfel de bunuri, sunt încheiate sub numele domnului X și al doamnei X, cu acordul și semnătura celuilalt, în calitate de soți coproprietari.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că familia X și X a vândut bunurile deținute în coproprietate, realizând pentru fiecare astfel de tranzacție o operațiune care nu putea fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării.

Astfel, pentru stabilirea plafonului, tranzacțiile imobiliare realizate de soții X și X au fost analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, în conformitate cu dispozițiile art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că din totalul tranzacțiilor efectuate în perioada verificată, operațiunile reprezentând vânzarea de clădiri noi și terenuri construite, efectuate cu caracter de continuitate sunt în valoare de X lei.

Pentru aceste tranzacții, care au fost efectuate după data de 01.06.2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că familia X și X datorează TVA, întrucât în luna aprilie



2007 s-a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro până la care persoana impozabilă poate beneficia de regimul special de scutire.

Depășirea plafonului de scutire s-a produs *prin realizarea unei tranzacții în sumă de X lei*, materializată prin contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/ 25.04.2007 .

Întrucât tranzacțiile au fost efectuate prin contracte de vânzare-cumpărare autentificate notarial, beneficiarii fiind persoane fizice, iar prețul convenit este cel final, taxa pe valoare adăugată datorată în sumă de X lei a fost calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra bazei de impozitare (X lei x 19/ 119x100).

Pentru nevirarea în termen a TVA datorată au fost calculate pentru perioada 26.04.2008 - 25.04.2010, majorări de întârziere în sumă totală de X lei.

Conform adresei nr. X/ 11.01.2010 emisă de Activitatea de Metodologie și Administrare a Veniturilor, Biroul Gestiune Registru Contribuabili din cadrul D.G.F.P. Vâlcea persoanele fizice X și X au fost luate în evidența separat ca plătitori de TVA, atribuindu-li-se coduri de înregistrare fiscale diferite, respectiv RO... și RO....

Având în vedere înregistrarea distinctă ca plătitori de TVA a celor două persoane fizice, respectiv X și X, organele de inspecție fiscală au stabilit că "sumele datorate de domnul X se stabilesc la jumătatea celor calculate în Raportul de inspecție fiscală nr. X/ ....2010".

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere nr. X/ ....05.2010, contestată, o taxă pe valoare adăugată datorată de persoana fizică X în sumă de X lei (X : 2) și respectiv X X lei pentru neplata la termenul legal al acestora, calculându-se pentru fiecare din acestia majorări de întârziere în sumă de ... lei (... : 2).

Conform deciziilor de impunere nr. ../ ...05.2010, baza impozabilă stabilită suplimentar înscrisă în coloana 4, rândul 1, este suma de .. lei, căreia îi corespunde taxa pe valoarea adăugată înscrisă în coloana 5 rândul 1 în sumă de .. lei (.. X19 %).

Prin raportul de inspecție fiscală, anexă la decizia de impunere în cauză, organele de inspecție fiscală rețin că suma de X lei reprezintă baza de impozitare, pentru care soții X și X datorează TVA, iar prin decizia de impunere suma datorată de dl. X și dna X se stabilește ca fiind jumătate din cea calculată prin raport, adică X lei, ceea ce nu corespunde cu baza impozabilă înscrisă în decizia de impunere contestată, respectiv suma de X lei.

**În drept**, Referitor la "**Persoane impozabile și activitatea economică**", art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

" (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 "**Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**", art. 152 , modificat prin art. I pct. 125 din Legea nr. 343/ 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/ 2003, valabil începând cu 01.01.2007, stipulează :

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

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la [art. 125](#)<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

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

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire 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 consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 153](#). Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, **organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă, conform [art. 153](#).**"

Deasemenea, punctul 62, alin. (1) și alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele :

"62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform [art. 152](#) din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul [art. 152](#) alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform [art. 153](#) din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, **acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării**

prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform [art. 153](#) alin. (7) din Codul fiscal;[...]"

Referitor la "**Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**" art. 153 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil începând cu 01.01.2007, stipulează :

"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform [art. 125<sup>1</sup>](#) alin. (2) lit. b), **și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent**, după cum urmează:

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

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

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

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

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

(2) Prevederile alin. (1) se aplică și pentru persoana impozabilă care:

a) efectuează operațiuni în afara României care dau drept de deducere a taxei, conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b);

b) efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform [art. 141](#) alin. (3).

[...]

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

**(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu. [...]"**

Referitor la "**Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**", art. 137 alin (1), lit a), așa cum a fost modificat de pct.101 din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, precizează:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce **constituie contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută

de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Totodată, **pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2007**, art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza punctului 109 din Legea nr. 343/ 2006, stipulează :

**"(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**, 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(..)"

Aceasta literă a fost modificată prin art. I pct. 51 din O.U.G. nr. 106/ 2007 în vigoare de la **01.01.2008**, cu următorul conținut :

*" f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construit, 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;*
- 2. construcție înseamnă orice structură 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 ocupări ori utilizări 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;"*

ART. 140, alin. (1) "Cotele" din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

"(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse."

Pct.23 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

“ Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv **19 x 100/119** în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când pretul de vânzare include și taxa. De regula, pretul include taxa în cazul livrarilor de bunuri și/sau prestarilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform [art. 155](#) alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include și taxa.”

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, s-au avut în vedere dispozițiile art. 147 <sup>^1</sup> alin. 1 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, valabil începând cu 01.01.2007, care precizează :

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

Având în vedere prevederile legale invocate, se reține că **persoana impozabilă este definită în accepțiunea legii fiscale, ca orice persoană, indiferent de statutul sau juridic, care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.**

Activitățile economice cuprind : **activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora, precum și activitatea de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale, toate efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Începând cu 01.01.2007, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire de 35.000 euro, au obligația legală să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii cifrei de afaceri realizată.

Totodată, se reține că după depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile sunt obligate atât la înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoare adăugată 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 valoare adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoare adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrare ca plătitor de TVA în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.

De asemenea, se reține că **baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată pentru livrările de bunuri și prestarile de servicii este formată din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.**

După data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoare adăugată, **cu excepția** vânzărilor de terenuri și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin lege se prevede că o construcție 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 în categoria de teren construibil sau orice teren (agricol, forestier, livadă, pășune, etc) se referă la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Totodată, pct 2, alin (1)- **referitor la art. 127-** din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează : " 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".



Fata de cele de mai sus, raportat si la dispozițiile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care mentioneaza ca, **pentru livrări de bunuri** și prestări de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată este constituită, între altele, "[...] *din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț [...]*", rezulta ca in cazul livrarilor de bunuri imobile catre persoane fizice, in care potrivit prevederilor contractuale pretul include taxa pe valoare adaugata, determinarea taxei se face prin procedeul sutei marite.

De asemenea, in speță sunt aplicabile și dispozițiile legale prevazute de Titlul VI TAXA PE VALOARE ADAUGATA din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare astfel :

-Art. 158, *Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale*, alin (1), din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“ (1) *Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată, prevăzute la [art. 156](#) alin. (2) și (3), la organul fiscal competent, (...).*”

-Art 158, *Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale*, alin (1), asa cum a fost modificat prin pct. 136 din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, care precizeaza:

“ (1) *Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la [art. 156<sup>2</sup>](#) si [156<sup>3</sup>](#), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.*”

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, din prevederile legale invocate anterior rezulta că **orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA** are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la aceasta respectiv are obligația să colecteze și să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Având in vedere situatia de fapt prezentata se reține că soții X și X au efectuat in perioada 14.06.2004 - 24.04.2009 tranzacții imobiliare constând in vânzări de terenuri și locuințe în valoare totală de X lei.

Urmare verificărilor efectuate asupra tranzacțiilor realizate de cei doi soți organele de inspecția fiscală au constatat că începând cu data de 01.05.2007, valoarea acestora a depasit plafonul de 35.000 euro prevăzut de legislația in vigoare, urmare vânzării unei case de 100 mp și teren curți- construcții de 839 mp situat in sat X, comuna M, județ Vâlcea, număr cadastral ..., in baza contractului de vânzare-cumpărare nr. .. din data de 25.04.2007, cu suma totală de X lei.

Astfel, din totalul operatiunilor efectuate de cei doi soți, s-a apreciat ca cele in sumă de X lei reprezintă vânzări de clădiri noi și terenuri construibile efectuate cu caracter de continuitate după data depășirii plafonului și care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata.

Drept urmare, in baza art. 127 alin. 10 din Codul fiscal organele de control au analizat aceste tranzacții ca fiind realizate de familia X, familie ce s-a considerat ca reprezinta o formă de asociere in scopuri comerciale, fără personalitate juridica, pentru a

stabili plafonul de 35.0000 euro si respectiv depasirea acestuia si intrarea in sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata.

Atribuirea din oficiu a codurilor de inregistrare fiscală in scopuri de TVA si impunerea, stabilirea obligatiilor datorate la bugetul de stat in contul taxei pe valoare adaugata aferent acestor operatiuni, s-a efectuat in sa de organele fiscale pentru fiecare persoana fizica in parte, respectiv pentru X si X, asa cum s-a aratat anterior.

Analizând in sa continutul art. 127 alin. 10 Cod fiscal, care precizează : "**Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate.** [...] ", organele de solutionare constată că in cazul asocierilor in participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române, impozitarea nu se face separat pentru fiecare membru asociat.

Totodata, raportat la dispozitiile alin (9) al art.127 din acelasi act normativ , rezulta ca " Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care **nu sunt desfasurate in numele asocierii "**

**Asadar, fata de prevederile art.127 din Codul fiscal, organele de solutionare apreciaza ca prin maniera de abordare diferentiata a tranzactiilor ca fiind realizate de asociere si impozitarea separata a fiecarui membru asociat, organele de inspectie fiscala se contrazic deoarece pe de o parte considera ca operatiunile au fost efectuate in numele asocierii iar pe de alta parte ca asociatii reprezinta fiecare in parte persoane impozabile, rezultind astfel ca nu au desfasurat tranzactiile in numele asocierii.**

Codul comercial la art.251-256 defineste **contractul de asociatiune în participatiune** ca are loc atunci cind un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o participatiune la beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni sau chiar asupra intregului comert.

*Partile se numesc asociati si se diferentiaza printr-o particula ( prim, secund etc) .*

*Din punct de vedere al caracterului juridic al unui asemenea contract :*

*- asociatiunea poate avea loc si pentru operatii comerciale facute de necomercianti;*

*-asociatiune în participatiunenue este o persoana juridica distincta de cei care o constituie;*

*- participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participa la asociatiune ;*

*- drepturile asociatilor se limiteaza in a li se da socoteala de lucrurile aduse in asociatiune si de beneficii si pierderi;*

*-asociatiunile in participatiune sunt scutite de formalitatile stabilite pentru societatile comerciale, **dar trebuie probate prin act scris.***

Potrivit art. 30 din Codul familiei, bunurile dobindite in timpul casatoriei, de oricare dintre soti, sunt de la data dobindirii lor, bunuri comune, iar calitatea de bun comun nu trebuie dovedita.

Drept urmare, coroborind prevederile legale invocate, organele de solutionare apreciaza ca contractul de casatorie nu intruneste conditiile prevazute la art.251-256 din Codul comercial si nu poate fi asimilat unui contract de asociere in participatiune deoarece tranzactiile efectuate de familia X reprezinta bunuri comune, dobindite de acestia in timpul casatoriei, asa cum apare stipulat pe contractele de vinzare/cumparare incheiate de aceasta, bunuri imobile care din punct de vedere juridic erau in coproprietatea celor doi sotii si nu se aflau in patrimoniul " asociatiunii "

Or, potrivit contractului de asociere in participatiune reglementat de Codul comercial participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participa la asociatiune

Astfel in lipsa unui act scris, respectiv a unui contract incheiat in temeiul dispozitiilor art.251-256 Codul comercial, care sa prevada pricipiile asociatiunii, durata, aporturile partilor, conducerea si administrarea asociatiunii, repartizarea beneficiilor sau pierderilor, incetarea contractului etc organele de solutionare apreciaza ca nu poate fi vorba de o asociere in participatiune intre dl X si sotia acestuia d-na X .

Asocierile in participatiune la care face referire alin (10) al art.127 Cod fiscal reprezinta fara echivoc asocieri in scopuri comerciale, care nu au personalitate juridica dar care sunt constituite in temeiul legii, or contractul de casatorie nu poate tine loc de contract de asociere in participatiune.

Analiza efectuată de organele de inspecție fiscală in vederea determinarii plafonului de scutire a vizat valoarea tranzacțiilor incheiate de familia X, deși in lipsa unui contract de asociere in participatiune această analiză trebuia să se facă individual (pe fiecare persoana fizică in parte) din moment ce impunerea s-a efectuat în acest mod pentru fiecare din cei doi soți, fiecare din acestia fiind considerati " persoana impozabila " in scopuri TVA.

Mai mult decât atât, unul dintre principiile fiscalității prevăzute la art. 3 litera c) din Codul fiscal, este următorul :

**"c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;"**

Asadar, fata de cele de mai sus se retine ca regimul de impunere trebuia stabilit in functie de statutul fiscal al contribuabilului, respectiv stabilirea fara echivoc a persoanei impozabile functie de forma de organizare, activitatea impozabila si principiile fiscalitatii ce trebuiau respectate.

In acest context, organele de solutionare apreciaza ca pornind invers de la efect la cauza, impunerea trebuia efectuata in situatia familiei X, avind in vedere evitarea oricarui risc de natura juridica si certitudinea impunerii si pe aceasta cale a incasarii la bugetul de stat a sumelor datorate de persoanele impozabile X si X.

Astfel fata de confuzia de patrimoniu efectuata de organele de inspectie fiscala precum si lipsa documentului care sa ateste existenta asocierii in participatiune fara personalitate juridica, organele de solutionare se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii impunerii efectuate si implicit a sumelor datorate de cele doua persoane fizice X si X.

Un alt aspect care se distinge din analiza titlului de creanță contestat îl constituie baza de impunere menționată in coloana 4 din deciziile de impunere nr. .../03.05.2010 care nu corespunde cu cea stipulată in raportul de inspecție și respectiv cea mentionata la motivul de fapt din decizia de impunere.

In raportul de inspectie fiscala organele de inspecție fiscală rețin că suma de X lei reprezintă baza de impozitare, pentru care soții X și X datorează TVA, iar in decizia de

impunere, la motivul de fapt, se precizează că : "*sumele stabilite in sarcina domnului X/X se stabilesc in prezenta decizie la jumătatea celor calculate in Raportul de inspectie fiscala nr. X/ 03.05.2010.*"

Rezultă aşadar că baza de impunere corespunzătoare TVA in sumă de X lei ar trebui să fie in sumă de X lei (X lei : 2), ori, așa cum rezultă din decizia de impunere baza impozabilă este in sumă de X lei.

Totodată, organele de inspectie fiscală precizeaza atat in raportul de inspectie fiscala cit si la motivul de fapt din decizia de impunere ca au calculat taxa pe valoare adăugată suplimentară prin aplicarea procedului sutei mărite asupra bazei de impozitare, ceea ce ar insemna ca la suma de X lei bază de impozitare, aplicând acest procedeu, rezultă TVA in sumă de X lei, astfel :

$$X \times 19 / 119 \times 100 = X \text{ lei}$$

Dacă însă s-ar aplica același procedeu de calcul asupra bazei impozabile inscrisă in decizie, ar rezulta următoarea situație :

$$X \times 19 / 119 \times 100 = X \text{ lei}$$

Aşadar, relativ la baza impozabilă stabilită suplimentar, organele de soluționare a contestației concluzionează că, constatările reținute in cuprinsul raportului de inspectie și, de altfel, și cele înscrise la motivul de fapt in decizia de impunere, nu coincid cu cele inscrise la punctul 3. 1 "obligații fiscale suplimentare de plata" stabilite in sarcina contribuabilului.

Potrivit Ordinului Nr. 1046 din 27 august 2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, anexa nr. 2 INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală", precizează următoarele:

**"- rândul 1 col. 4: reprezintă valoarea totală a bazei impozabile asupra căreia se aplică cota de impozit pentru determinarea obligației fiscale;"**

Rezultă astfel că taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar in sumă de X lei nu-i corespunde baza de impunere inscrisă in decizia de impunere.

***In concluzie,*** avand in vedere situatia de fapt prezentata, organele de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a se pronunta asupra legalitatii sumei de X lei TVA suplimentară, ceea ce impune desființarea Deciziilor de Impunere nr. X/ 03.05.2010 si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. X/ 03.05.2010, cu aplicarea dispozitiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizeaza :

**"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ."**

**În ceea ce privește accesoriile in suma de X lei (.....X2 ) aferente TVA stabilită suplimentar, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de accesorii reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".**

Întrucât potrivit celor reținute anterior, debitul suplimentar in suma totala de X lei (..... X 2 ) reprezentand taxa pe valoare adăugată este incert, acesta urmand a fi reanalizat, pe cale de consecință, si accesoriile aferente acestora în sumă totala de .... lei (.... X2 ) urmează să fie reanalizate odată cu acesta, organele de solutionare pronunțându-se în consecinta si asupra acestora.

**2. Referitor la viciile de procedură constatate de petenti la întocmirea deciziilor de impunere atacate, a raportului de inspecție fiscală și a celorlate documente ce constituie acte administrative sau alte documente ce intră în componența acestora și fac parte intrinsecă din ele ( diverse anexe, note de calcul, etc).**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin biroul de soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra contestațiilor formulate de X și X la acest capat de cerere în condițiile în care aceasta nu are competența materială de a soluționa sesizarea privind viciile de procedură constatate de contestatar la întocmirea actelor administrative contestate sau a acelor care intra în componența acestora.**

**In fapt**, prin contestația formulată petentii sesizează o serie de aspecte legate de procedura de desfășurare a inspecției fiscale respectiv :

1) În ceea ce privește perioada în care a fost efectuată inspecția fiscală ce a depășit termenul maxim de 30 de zile așa cum este prevăzut la art. 56 alin. 3 și art.104 alin.1 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile art. 4 al Ordinului 14/ 2010 - care abrogă Ordinul 706/ 2006 - potrivit căror suspendarea controlului;

2) Cu privire la prezentarea rezultatelor inspecției fiscale, petentii invocă în speță încălcarea prevederilor art. 107 alin. 1, 2, 3, 4 și art. 9 alin. 1 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, privitor la discuția finală

3) Cu privire la Deciziile de impunere nr. ../ 03.05.2010, întocmite în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 29.04.2010, acte administrative comunicate petentilor sub semnătură la data de 14.05.2010, petentii invocă nerespectarea art. 43 alin. 2 litera h) din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, pe decizia de impunere atacată lipsește ștampila organului fiscal emitent .

Vis-a-vis de data emiterii deciziei de impunere, respectiv data de 03.05.2010, contestatarii susțin depășirea termenului de 7 zile de comunicare a acesteia, așa cum prevede art. 109 alin. 3 din OG 92/ 2003, aceasta fiindu-i înmănată împreună cu raportul de inspecție fiscală prin adresa nr. X în data de 14.05.2010.

Totodată, petentii fac precizarea că în cuprinsul raportului de inspecție, organul de inspecție fiscală face referire la o serie de adrese sau răspunsuri în baza cărora s-au făcut încadrări sau s-a calculat TVA în sarcina sa, fără ca aceste documente să-i fie prezentate (ex. : adresa nr. ../ 11.01.2010, invocată ca temei pentru împărțirea sumelor ce ar fi de plată între petenti - pag. 7 alin. 1; adresa nr. ..../ 31.03.2010 a MFP - Direcția de legislație referitoare la cota standard de 19% și la modul de stabilire a TVA datorată de persoanele fizice care au realizat tranzacții imobiliare).

### **În drept,**

Potrivit dispozițiilor art.85 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală :

"(1)Impozitele, taxele,contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel :

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

**b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."**

Totodată art. 206, alin.2 din același act normativ precizează :



“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal “

Art. 209 alin.(1), lit.a și alin.(2) din același act normativ așa cum a fost modificat prin OUG nr.39/21.04.2010 prevede :

"(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ".

Din cele de mai sus, rezultă că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin **decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând raportul de inspecție fiscală.**

Pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat aprobat de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005 precizează :

**" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia ."**

Având în vedere cele de mai sus, organele de soluționare a contestației urmează să procedeze în consecință, transmitând sesizarea formulată de X și X în ceea ce privește acest capăt de cerere organului emitent, respectiv Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea spre competența de soluționare potrivit dispozițiilor art.209 alin (2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedură fiscală coroborat cu dispozițiile pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat aprobat de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a) și alin.(2), art.216 alin (3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la data de 31.07.2007, precum și pct.9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat aprobat de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005 se :

## DECIDE

**Art.1** Desființarea în totalitate a Deciziilor de impunere nr. ... din 03.05.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o

formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr. .... / 03.05.2010, anexa la aceasta, pentru suma totală de **X lei** din care : taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și obligații fiscale accesorii în sumă de X lei, stabilite pentru domnul XX și doamna XX din Râmnicu-Vâlcea și refacerea acestora având în vedere considerentele reținute în cuprinsul soluției astfel pronunțate.

**Art. 2** Declinarea competenței de soluționare a contestației privind capătul de cerere referitor la procedura de efectuare a inspecției fiscale, în favoarea Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**