

DECIZIA NR. 54 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **domnul X**, cu domiciliul în X, , județul Hunedoara, împotriva **Deciziei de impunere nr.X privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale**, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de **X lei reprezentând:**

- **X lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **X lei - majorări de întârziere**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită emiterea unei decizii de impunere cu o nouă bază de impozitare corespunzătoare, arătând următoarele:

La data și momentul controlului, dintr-o eroare nu a fost prezentată organului de control Încheierea de îndreptare nr. X,

dovedind că doar de la a doua tranzacție efectuată în anul X, s-a depășit plafonul de 35.000 euro.

În toate situațiile, valoarea tranzacției reprezintă suma inclusiv TVA și nu exclusiv TVA, deoarece prețurile de vânzare au fost stabilite cu cumpărătorii, iar TVA aferentă ar fi trebuit inclusă în aceste sume și nu aplicată la valoarea de vânzare.

În cazul vânzării apartamentului nr.X din anul X cumpărătorul X îndeplinește dispozițiile art.140 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, achiziționând locuința cu cota redusă de TVA și anume 5%.

Prin completarea la contestație, referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aferentă tranzacției imobiliare efectuată prin contractul de vânzare-cumpărare din X, contestatorul consideră că organele de control nu au luat în considerare prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, Titlul VI art.152 și 153 privind modul de înregistrare în scopuri de TVA.

Datorită faptului că, vânzarea din luna X, a fost prima tranzacție și în care s-a și depășit plafonul de înregistrare în scopuri de TVA, conform prevederilor legale, contestatorul consideră că devenea plătitor de TVA, începând cu luna X.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă anului 2008.

În urma documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție, fiscală, s-a constatat că, în luna X, domnul X, în calitate de persoană impozabilă a obținut venituri în sumă de X lei din tranzacții imobiliare, conform contractului de vânzare –cumpărare nr. X.

Față de cele constatate, domnul X, avea obligația declarării și plății unei taxe pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.137 alin.1 din Codul fiscal, precum și cu prevederile art.140 alin.1 din Codul fiscal, ale art.152 alin.6 și 9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.62 alin.2 din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile pct.23 alin.1 și 2 din Normele de aplicare a Codului fiscal, Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" - cota de TVA de 19%, se aplică asupra valorii tranzacției imobiliare în suma de X lei.

Aferent TVA stabilită suplimentar, s-au calculat majorări de întârziere în suma de X lei, în conformitate cu prevederile Ordonanței

Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă anului X

În urma documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că în perioada X, domnul X, în calitate de persoană impozabilă a obținut venituri în suma de X lei din tranzacții imobiliare, conform contractelor de vânzare - cumpărare nr.X, nr.X, nr.X și nr.X.

Față de cele constatate mai sus, domnul X, avea obligația declarării și plății unei taxe pe valoarea adăugată aferentă, în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.137 alin.1 din Codul fiscal, precum și cu prevederile art.140 alin.1 din Codul fiscal, ale art.152 alin.6 și 9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.62 alin.2 din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

În conformitate cu prevederile art.140 alineat 2 indice 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța Guvernului nr.200/2008, cota de TVA de 5% se aplică asupra valorii tranzacțiilor imobiliare în suma de X lei și o TVA aferentă în suma de X lei.

Beneficiarii tranzacțiilor imobiliare cu cota de TVA de 5%, au dat în acest sens declarații autentificate sub nr.X, nr.X și nr.X la biroul notarial.

Aferent TVA stabilită suplimentar, s-au calculat majorări de întârziere în suma de X lei, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, cu completările și modificările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatorului și documentele invocate de acesta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Perioada supusă verificării X.

Referitor la suma totală de X lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada X

constând în vânzări de construcții noi și terenuri construibile, persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

In fapt, în perioada X, persoana fizică X a realizat tranzacții constând în vânzarea de construcții noi (spații comerciale și apartamente) și terenuri construibile (cotele înscrise de terenuri aferente acestor imobile).

Construcțiile fac parte din Obiectivul “Bloc de locuințe colective și spații cu altă destinație” finalizat în luna X și care a fost angajat de către domnul X, conform Contractului de execuție de lucrări nr.X încheiat cu SC Viva Construct SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea informațiilor transmise de către notarii publici și din documentele puse la dispoziție de către persoana fizică X, că acesta a realizat în perioada X un număr de 5 tranzacții în valoarea de X lei, activitate având caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și nici ca persoană fizică care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere.

Astfel, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că persoana fizică X este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul X persoana fizică X, în luna X, a obținut venituri în sumă de X lei din tranzacții imobiliare, constând în vânzarea de spații comerciale, conform contractului de vânzare - cumpărare nr. X, fapt pentru care au stabilit un TVA de plată în anul X în sumă de X lei aferent tranzacțiilor efectuate în luna X de către persoana fizică X, a căror valoare se ridică la suma de X lei.

Pentru anul X, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA de plată în sumă de X lei aferent tranzacțiilor efectuate în această perioadă de către persoana fizică X, tranzacții care au constat în vânzarea unui număr de 4 apartamente noi, a căror valoare se ridică la suma de X lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termenele legale a TVA au calculat majorări de întârziere până la X în sumă de X lei, respectiv în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată pentru anul X în sumă de X lei, în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată pentru anul X în sumă de X lei.

In drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada anului X:

“Operațiuni impozabile

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

- a) operațiunile care, în sensul art.128 – 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).”

Incepând cu 01.01.2009, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada anului 2008, citate mai sus.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat, sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario*, **o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) ale art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(2),

în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada anului 2008, cât și în perioada anului 2009:

“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.”

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce

precizări suplimentare, stipulate la pct.3 alin.(1), aplicabile perioadei incidente operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“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.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale, nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul

obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză:

“Livrarea de bunuri.

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză:

“Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125[^]1 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.”

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză:

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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).

[...]

(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 înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de X lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(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;...”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, **vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data constatării abaterii.**

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

“(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.”

Din raportul de inspecție fiscală nr.X se reține că persoana fizică X, a realizat în perioada X - X, tranzacții constând în vânzarea de construcții noi, inclusiv a cotelor înscrise de terenuri aferente acestora, respectiv în anul X a vândut un număr de 1 (una) construcție nouă, valoarea tranzacției fiind în sumă totală de X lei, iar în anul X a vândut un număr de X construcții noi, valoarea tranzacționată fiind în sumă totală de X lei.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

În sensul taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă a fost definită ca fiind orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **„activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.”** și analizând operațiunile efectuate în perioada X – X de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de X construcții noi, inclusiv a cotelor înscrise de terenuri aferente acestora, rezultă că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel de activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus, **încă din anul X**, când a vândut un număr de X (una) construcție nouă.

Pe cale de consecință, persoana fizică X, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitate de persoană impozabilă încă din anul X, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constând în vânzarea de construcții noi (spații comerciale, apartamente), rezultă că

operațiunile efectuate de către contestator, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 35.000 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală nr.X, situații centralizatoare privind tranzacțiile efectuate în perioada X, rezultă că *persoana impozabilă X* a depășit plafonul de scutire în luna X.

Potrivit adresei nr.X a Direcției generale coordonare inspecție fiscală: *“vânzările de construcții noi și/sau terenuri construibile, altele decât cele utilizate în scop personal, efectuate de persoane fizice trebuiau impozitate cu TVA dacă se îndeplineau cumulativ următoarele condiții:*

- *persoanele fizice respective au depășit plafonul de 35.000 euro din vânzări anuale de astfel de imobile;*
- *persoanele fizice au achiziționat bunuri sau servicii cu TVA.”*

Se observă că una din condițiile impozitării cu TVA o reprezintă depășirea plafonului de 35.000 euro, situație în care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să facă aplicațiunea prevederilor art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală rezultă că domnul X a depășit plafonul în luna X, organele de inspecție fiscală neprecizând însă ce obligații legale avea petentul începând cu această dată, în ce termene, natura procedurilor pe care petentul era obligat să le parcurgă, limitându-se la constatarea *“domnul X, în calitate de persoană impozabilă, datorită faptului că a obținut venituri din tranzacții imobiliare în sumă de X lei, constând în vânzarea de imobile noi de natura spațiilor comerciale, realizate în baza Contractului 1473/X, avea obligația înregistrării și plății TVA în valoarea de X lei.”*

Intrucât organul de soluționare nu se poate pronunța asupra corectitudinii și legalității măsurilor întreprinse de organele de inspecție fiscală din motivele mai sus expuse, pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă tranzacției efectuată de domnul X în luna X, în conformitate cu prevederile art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: **“Soluții asupra contestației**

(3) 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” urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.X.

Hotărârea Guvernului nr.X pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o alta echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

De asemenea, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

12.7. “Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Referitor la accesorii în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatorului de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei s-a desființat, urmează a se desființa și capătul de cerere privind suma de X lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, Direcția finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii bazei de impozare, în condițiile în care, contestatorul susține că valoarea tranzacțiilor reprezintă suma inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

In fapt, așa cum s-a reținut mai sus, în anul X, persoana fizică **X** a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de apartamente noi și cotele înscrise de terenuri aferente acestor imobile.

Pentru anul X organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA de plată în sumă de X lei aferent tranzacțiilor efectuate în această perioadă de către persoana fizică **X**, tranzacții care au constat în vânzarea unui număr de X apartamente noi, a căror valoare se ridică la suma de X lei.

Prin contestația formulată, contestatorul arată faptul că *„în toate situațiile, valoarea tranzacției reprezintă suma inclusiv TVA și nu exclusiv TVA, deoarece prețurile de vânzare au fost stabilite cu cumpărătorii, iar TVA aferentă ar fi trebuit inclusă în aceste sume și nu aplicată la valoarea de vânzare.”*

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, aceasta este reglementată la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

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

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie 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...”

Astfel, afirmația contestatorului, nu este de natură a modifica constatările organului de inspecție fiscală deoarece, potrivit textelor de lege sus citate, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o reprezintă contravaloarea bunurilor sau serviciilor prestate.

În cazul în speță, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o constituie valoarea tranzacțiilor imobiliare obținută de domnul **X**, potrivit contractelor de vânzare – cumpărare încheiate cu beneficiarii apartamentelor.

Față de cele reținute, contestația formulată de domnul **X** va fi respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în anul X.

De asemenea, potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere în sumă de X lei.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.X privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma de 35.851 lei reprezentând:

- X lei - taxă pe valoarea adăugată

- X lei - majorări de întârziere aferente,

în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X, împotriva Deciziei de impunere nr.X, referitoare la suma de X reprezentând:

- X lei - taxă pe valoarea adăugată

- X lei - majorări de întârziere

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la comunicare.

Director coordonator