

DECIZIA nr.172/31.10.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *dl. ... domiciliat în ..., ..., nr...., ap....*, asupra contestației înregistrate sub nr..../13.02.2012, completată cu adresa nr..../07.03.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../23.12.2011 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, emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../23.12.2011, comunicată petentului la data de 12.01.2012 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../13.02.2012, completată cu adresa nr..../07.03.2012, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr..../23.12.2011, invocând următoarele:

Imobilul vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../26.04.2007, situat în ..., str. ..., înscris în CF nr..../N/..., este edificat, așa cum s-a menționat și în raportul de inspecție fiscală, cu construcții vechi, astfel încât vânzarea este scutită de plata T.V.A. de la data aderării României la Uniunea Europeană (01.01.2007).

Întrucât nu este persoană juridică și nici nu a solicitat acest lucru, consideră că i-au fost încălcate flagrant drepturile.

În cauză "nu sunt îndeplinite două din cele patru condiții cumulative necesare pentru ca subsemnatul să poată fi considerat persoană plătitoare de TVA", respectiv nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 lit.c) și d) din Codul fiscal, întrucât activitatea desfășurată nu este o activitate comercială și nu are caracter de continuitate.

Normele de aplicare a Codului fiscal, forma valabilă din 1 ianuarie 2010, adaugă la lege întrucât legiuitorul fiscal, prin lege, nu aplică un prag valoric "exploatării bunurilor" sau un anumit număr de "livrări de bunuri" pentru a aprecia caracterul de continuitate, iar în raport de "noua viziune fiscală" inspectorii fiscali își atribuie rolul de legiuitor, stabilind unde poate fi încadrată o tranzacție imobiliară, ei

constatând scopul comercial al acesteia. Prin exercitarea controlului fiscal se poate naște și o problemă de retroactivitate a aplicării legii, deoarece, în anii 2005-2006, viziunea legiutorului, consacrată atât prin textul legal, cât și prin normele de aplicare, era constantă în a aprecia "activitățile economice" și "caracterul de continuitate", iar conform acestei concepții activitățile pe care le-a întreprins nu erau considerate a fi nici activități economice și nici cu caracter de continuitate.

Controalele fiscale și rezultatele acestora, în aplicarea retroactivă a unor norme ilegale, încalcă dreptul la un proces echitabil consacrat de art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și în practica C.E.D.O. precum și art.47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, prin prisma atingerii aduse "principiului securității juridice, care se regăsește în totalitatea articolelor Convenției, constituind unul din elementele fundamentale ale statului de drept" (C.E.D.O., Hotărârea din 6 decembrie 2009, Beian contra României). Sub acest aspect precizează că, pentru toate veniturile realizate a plătit impozit pe venit, pentru ca după câțiva ani tranzacțiile, care au fost perfect legale, transparente și impozitate, sunt supuse unei noi taxe, fără ca textul de lege să se modifice.

Taxa impusă de organele fiscale, chiar dacă este denumită T.V.A. nu este o taxă pe valoarea adăugată, ci o taxă pe valoarea totală a bunului. Imobilele vândute nu au făcut obiectul taxării niciodată și nici nu a putut fi exercitat dreptul de deducere fiscală, întrucât nici o prevedere referitoare la felul cum funcționează sistemul T.V.A. nu este compatibilă cu situația sa, fiind persoană fizică care nu realizează activități economice.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice la persoana fizică ... *domiciliat în ..., ..., nr...., ap....* - reprezentantul asocierii (soț-soție) -, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în conformitate cu prevederile art.96 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..../23.12.2011 și Decizia de impunere nr..../23.12.2011 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, prin care au fost reținute următoarele:

În perioada verificată (01.01.2006 - 31.12.2010), persoana fizică ... și soția ..., în calitate de coproprietari, au solicitat și au obținut autorizații de construcții de la Primăria localității ... și au edificat mai multe construcții noi, pe care apoi le-au vândut la diverse persoane fizice în scopul obținerii de venituri.

Din cele ... de tranzacții imobiliare cu terenuri și construcții, efectuate în perioada verificată, persoana fizică ... - reprezentantul asocierii (soț-soție) a realizat **venituri în sumă totală de ... lei**, astfel cum rezultă din "Situația contractelor de vânzare-cumpărare" - anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, persoana fizică verificată a inițiat și a desfășurat activități economice în domeniul tranzacțiilor imobiliare, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care

acesta avea obligația de a se înregistra ca plătitor de T.V.A. după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal.

Pentru operațiunile care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată (... de tranzacții imobiliare), realizate după data la care ar fi devenit plătitor de T.V.A. dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege (01.06.2007), au fost stabilite suplimentar în sarcina contribuabilului **obligații fiscale în sumă totală de ... lei**, compusă din **taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de ... lei** (... lei x 19% + ... lei x 24%) și **accesorii aferente în sumă totală de ... lei**, din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere, modul de determinare al acestora fiind redat în anexa nr.2 din raportul de inspecție fiscală.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei reprezentând majorări de întârziere și ... lei reprezintă penalități de întârziere), Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada verificată, constând în vânzări de terenuri construibile și construcții noi, asocierea (soț-soție) reprezentată de persoana fizică ... domiciliat în ..., ..., nr...., ap...., datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat operațiuni economice cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, și fără a colecta, evidenția și vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării terenurilor construibile și construcțiilor noi.

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.../23.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../23.12.2011 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, organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în vederea realizării inspecției fiscale la persoana fizică ... *domiciliat în ..., ..., nr...., ap....* - reprezentantul asocierii (soț-soție) ..., s-au deplasat de mai multe ori la domiciliul fiscal al persoanei fizice verificate, dar aceasta nu a fost găsită la domiciliu, fapt pentru care au solicitat informații suplimentare de la Birourile notariale din ... la care contribuabilii au autentificat contractele de vânzare - cumpărare.

Prin urmare, inspecția fiscală a fost efectuată pe baza Procesului-Verbal nr.../30.11.2011 și a documentelor puse la dispoziție de Birourile Notariale din ... la care contribuabilii au autentificat contractele de vânzare-cumpărare, în urma analizei cărora organele de control au constatat că, în perioada supusă verificării (01.01.2006 - 31.12.2010), persoana fizică ... și soția ..., împreună cu ... și ..., în calitate de coproprietari, au solicitat și au obținut autorizații de construcții de la Primăria localității... și au edificat mai multe construcții noi, pe care apoi le-au vândut la

diverse persoane fizice în scopul obținerii de venituri, în perioada verificată efectuând un număr de ... de tranzacții imobiliare cu terenuri și construcții aflate în coproprietate, din care persoana fizică ... - reprezentantul asocierii (soț-soție) a realizat **venituri în sumă totală de ... lei**, astfel cum rezultă din "Situția contractelor de vânzare-cumpărare" - anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Cu ocazia controlului s-a reținut că prin efectuarea acestor tranzacții imobiliare persoana fizică verificată a realizat, în calitate de persoană impozabilă neautorizată, o activitate economică (tranzacții imobiliare având ca obiect vânzarea de terenuri și construcții) în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel cum se prevede la art.125¹ alin.(1) pct.4 și art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma analizării documentelor referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate de contribuabil, la control s-a constatat că, în cursul lunii aprilie 2007, prin tranzacția imobiliară efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul ... din 26.04.2007 de către Biroul Notarului Public ... din ... (anexat în copie la raportul de inspecție fiscală) - prin care ... și soția ... au vândut un teren intravilan, turn de rafinărie-distilare și alte construcții vechi, situate în ..., CF .../N/..., dobândite în anul 2006, la o valoare totală de ... lei -, a fost depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării României la Uniunea Europeană, adică echivalentul a 119.000 lei).

În baza prevederilor referitoare la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că, persoana fizică verificată trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a fost atins sau depășit plafonul, pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu data de 01.06.2007.

Contribuabilul verificat - reprezentantul asocierii (soț-soție) ... - a făcut obiectul unui control inopinat, în urma căruia a fost întocmit procesul-verbal nr.../30.11.2011, și s-a luat măsura înregistrării din oficiu în scopuri de T.V.A. a persoanei fizice verificate.

Prin urmare, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare - date în aplicarea art.152 alin.(6) din Codul fiscal, organele de control au stabilit că, **pentru veniturile realizate de persoana verificată în perioada** după data de 01.06.2007 (data de la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea) și până la data de 31.12.2010 (data până la care s-a întins perioada supusă verificării), **din cele ... de tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri construibile și construcții noi** (care potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal sunt operațiuni care nu sunt

scutite de taxă), **în sumă totală de ... lei** (... lei încasată în perioada 26.05.2008 - 30.06.2010, în care, potrivit prevederilor art.140 din Codul fiscal, era aplicabilă cota standard de 19 % + ... lei încasată ulterior datei de 01.07.2010, când potrivit prevederilor art.140 din Codul fiscal, era aplicabilă cota standard de 24 %), **organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de ... lei** (... lei x 19% + ... lei x 24%), astfel cum rezultă din anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru neachitarea la termenul legal de plată a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control au fost stabilite în sarcina petentului **accesorii în sumă totală de ... lei**, din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", art.126 alin.(1) și art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART. 126

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); [...]

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]"

Prin urmare, o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 (1) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, legiuitorul a precizat:

“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**”.

La Titlul VI din Codul fiscal sunt definite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă, art.125¹ alin.(1) stipulând următoarele:

“[...]

18. *persoană impozabilă are înțelesul art.127 alin.(1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;*

[...]

20. *persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;*

21. *persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă”.*

Totodată, referitor la operațiunile impozabile prevederile art.128 “Livrarea de bunuri” din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

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

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea în 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.**

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada 2006 - 2010, persoana fizică ... și soția ..., împreună cu ... și ... , în calitate de coproprietari, au efectuat ... de tranzacții imobiliare cu terenuri și construcții aflate în coproprietate, din care persoana fizică ... - reprezentantul asocierii (soț-soție) ... a realizat **venituri în sumă totală de ... lei**, astfel cum rezultă din "Situația contractelor de vânzare-cumpărare" - anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, ceea ce conduce la concluzia că operațiunile realizate de aceștia nu sunt ocazionale.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a imobilelor (terenuri și construcții), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține venituri din astfel de

activități, acestea se încadrează în categoria operațiunilor economice și se supun taxării.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul bunurilor imobile determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Totodată, prin adresa nr.280424/2008 a Direcției Generale Juridice din Cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

“Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale. (...)

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de T.V.A., conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal”.

Or, așa cum rezultă din "Situația contractelor de vânzare-cumpărare" întocmită de organele de inspecție fiscală - anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, în perioada verificată (01.01.2006 - 31.12.2010), persoana fizică verificată a realizat ... de tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri și construcții (pentru fiecare tranzacție fiind încheiate contracte de vânzare-cumpărare), fapt ce determină caracterul de continuitate al operațiunii, caz în care legiuitorul încadrează persoanele fizice vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate și considerentele anterior redate, se reține ca neîntemeiată susținerea petentului potrivit căreia în cauză "nu sunt îndeplinite două din cele patru condiții cumulative necesare pentru ca subsemnatul să poată fi considerat persoană plătitoare de TVA", respectiv că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.126 lit.c) și d) din Codul fiscal, pe motiv că activitatea desfășurată nu este o activitate comercială și nu are caracter de continuitate.

Totodată, prin contestația formulată petentul invocă următoarele:

- normele de aplicare a Codului fiscal, forma valabilă din 1 ianuarie 2010, adaugă la lege întrucât legiuitorul fiscal, prin lege, nu aplică un prag valoric "exploatării bunurilor" sau un anumit număr de "livrări de bunuri" pentru a aprecia caracterul de continuitate, iar în raport de "noua viziune fiscală" inspectorii fiscali își atribuie rolul de legiuitor, stabilind unde poate fi încadrata o tranzacție imobiliară, ei constatând scopul comercial al acesteia;

- prin exercitarea controlului fiscal se poate naște și o problemă de retroactivitate a aplicării legii, deoarece, în anii 2005-2006, viziunea legiuitorului, consacrată atât prin textul legal, cât și prin normele de aplicare, era constantă în a aprecia "activitățile economice" și "caracterul de continuitate", iar conform acestei concepții activitățile pe care le-a întreprins nu erau considerate a fi nici activități economice și nici cu caracter de continuitate.

Referitor la aceste susțineri ale petentului se reține că, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, așa cum rezultă din prevederile legale mai sus citate și considerentele anterior redate, chiar

prin dispozițiile art.127 alin.(2) din Codul fiscal - incidente în toată perioada în care petentul a efectuat cele ... de tranzacții imobiliare - legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile și activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice date în aplicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal au fost stipulate condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată o activitate economică, condiții pe care petentul nu face dovada că le-a îndeplinit.

Prin urmare, în baza prevederilor legale anterior citate și analizând cele ... de tranzacții imobiliare prin care persoana fizică ... și soția ..., împreună cu ... și ... au vândut terenuri și construcții aflate în coproprietate acestora, altele decât cele utilizate în scopuri personale, se reține că persoana fizică ... - reprezentantul asocierii (soț-soție), este persoană impozabilă pentru aceste activități desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora plafonul de scutire în vederea înregistrării persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A. este de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării (119.000 lei), în condițiile în care a fost depășit acest plafon, în calitate de persoană impozabilă petentul avea obligația de a respecta prevederile alineatului 6 al aceluiași articol (152) din Codul fiscal care stipulează:

*"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"**.*

Totodată, referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, prevederile art.153 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"(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:

[...]

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; [...]"

Pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, dat în aplicarea prevederilor art.153 din Codul fiscal, stipulează:

“(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile [art. 153](#) alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

[...]

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la [art. 153](#) alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal”.

Prin urmare, prin operațiunile de vânzare terenuri și construcții pe care le-a desfășurat, contribuabilul a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. pentru activitatea desfășurată, după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în cursul lunii aprilie 2007.

Față de susținerea petentului potrivit căreia imobilul vândut prin contractul de vânzare-cumpărare nr.../26.04.2007, situat în ..., str. ..., înscris în CF nr.../N/..., este edificat, așa cum s-a menționat și în raportul de inspecție fiscală, cu construcții vechi, considerând astfel că vânzarea acestuia este scutită de plata T.V.A. de la data aderării României la Uniunea Europeană (01.01.2007), se reține că, astfel cum stipulează prevederile art.152 alin.(2) din Codul fiscal (incidente la momentul realizării operațiunii de vânzare-cumpărare), *“(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 prestațiilor 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), [...]*”. Prin urmare, în baza prevederilor legale anterior citate, la stabilirea cifrei de afaceri de 35.000 de euro care servește drept referință pentru aplicarea art.152 alin.(1) trebuie luate în considerare și valoarea bunurilor imobile scutite de T.V.A. conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

Prin prisma prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redată se reține că, întrucât în speță **plafonul de 35.000 de euro** prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **a fost depășit de petent în cursul lunii aprilie 2007** urmare a tranzacției imobiliare efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul ... din 26.04.2007 de către Biroul Notarului Public ... din ... (anexat în copie la raportul de inspecție fiscală) - prin care ... și soția ... au vândut un teren intravilan, turn de rafinărie-distilare și alte construcții vechi, situate în ..., CF .../N/..., dobândite în anul 2006, la o valoare totală de ... lei, contribuabilul (reprezentantul asocierii soț-soție) avea obligația ca până la data de 10.05.2007 să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitor de T.V.A. începând cu 01.06.2007.

În consecință, se reține ca neîntemeiată susținerea petentului potrivit căreia consideră că i-au fost încălcate flagrant drepturile pe motiv că nu este persoană juridică și nici nu a solicitat acest lucru, întrucât, astfel cum rezultă din

prevederile legale mai sus citate și considerentele anterior redade, urmare depășirii plafonului de scutire de 35.000 de euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal contribuabilul avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de T.V.A. pentru a deveni plătitor de T.V.A. și de a îndeplini toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Deasemenea, față de susținerea petentului potrivit căreia, pentru toate veniturile realizate a plătit impozit pe venit, pentru ca după câțiva ani tranzacțiile, care au fost perfect legale, transparente și impozitate, sunt supuse unei noi taxe, fără ca textul de lege să se modifice, se reține că, acest argument care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece plata impozitului pe venit nu exclude obligația plății taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care contribuabilul a vândut terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate - caz în care legiuitorul încadrează persoanele fizice vânzătoare în categoria persoanelor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată - și a fost depășit plafonul de scutire de 35.000 de euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Contribuabilul a făcut obiectul unui control inopinat, în urma căruia a fost întocmit procesul-verbal nr.... din data de 30.11.2011, și s-a luat măsura înregistrării din oficiu în scopuri de T.V.A. a persoanei fizice verificate.

În ceea ce privește regimul de taxare al vânzărilor de terenuri și construcții se reține că, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată **cu excepția vânzărilor de construcții noi și terenuri construibile.**

Totodată, se reține că, în sensul art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare 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;

[...]".

Cu ocazia verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, după data de la care contribuabilii ar fi fost înregistrați în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege (01.06.2007) și până la data la care s-a întins perioada supusă verificării (31.12.2010), persoana fizică verificată a efectuat un număr de ... de tranzacții imobiliare care au avut ca obiect vânzarea de terenuri construibile și construcții noi, din care acesta a obținut venituri în sumă de ... lei, tranzacțiile în cauză fiind menționate în "Situția contractelor de vânzare-cumpărare" - anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală.

Cu privire la susținerile petentului potrivit cărora taxa impusă de organele fiscale, chiar dacă este denumită T.V.A. nu este o taxă pe valoarea adăugată, ci o taxă pe valoarea totală a bunului, respectiv că imobilele vândute nu au făcut obiectul taxării niciodată, se reține că acestea nu pot fi reținute la soluționarea

favorabilă a contestației întrucât, potrivit dispozițiilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

“(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”.

De asemenea, la pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se stipulează că se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regulă prețul include taxa pe valoarea adăugată în cazul **livrărilor de bunuri și/sau prestărilor 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 prețul include și taxa pe valoarea adăugată.**

Se reține că art.155 alin.(7) din Codul fiscal nu se referă la livrarea de bunuri imobile ci precizează că “Prin derogare de la alin.(1) și fără să contravină prevederilor alin.(3), persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii, pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura:

a) transportul persoanelor cu taximetre, precum și transportul persoanelor pe baza biletelor de călătorie sau a abonamentelor;

b) livrările de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație, consemnate în documente, fără nominalizarea cumpărătorului;

c) livrările de bunuri și prestările de servicii consemnate în documente specifice, care conțin cel puțin informațiile prevăzute la alin.(5)”.

Totodată, potrivit Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.2/2011 dată în "interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă *se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă* administrate conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *după cum urmează:*

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;
sau

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din [Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată"](#), aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 44/2004](#), cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării".

Prin urmare, se constată că, intenția legiuitorului a fost aceea de a considera că prețul include taxa pe valoarea adăugată numai în cazul în care s-a stipulat expres acest lucru. Or, în niciunul dintre contractele de vânzare-cumpărare care au făcut obiectul inspecției fiscale nu este menționat că prețul include taxa pe valoarea adăugată, singurele precizări fiind de exemplu:

- "prețul de vânzare cumpărare stabilit de comun acord în sumă de ...euro, adică echivalentul a ... lei ...";

- "prețul de vânzare cumpărare stabilit de comun acord este de ... lei ...".

Prin urmare, în mod corect organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată prin aplicarea cotei standard de T.V.A. asupra contravalorii obținute urmare vânzării terenurilor construite și a construcțiilor noi.

Totodată, față de susținerea petentului potrivit căreia nu a putut să-și exercite dreptul de deducere fiscală, întrucât nici o prevedere referitoare la felul cum funcționează sistemul T.V.A. nu este compatibilă cu situația sa, fiind persoană fizică care nu realizează activități economice, se reține că, potrivit pct.62 alin.(5) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

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

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

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în

scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform [art. 134²](#) alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată".

Astfel, potrivit legislației în domeniul taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145 – art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2007, care stipulează:

*„(1) **Orice persoană 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**”.*

În speță se reține că, petentul nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative în baza cărora acesta avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată și în consecință care să conducă la o altă situație de fapt fiscală față de cea constatată de organele de control cu ocazia inspecției fiscale.

Prin urmare, întrucât contribuabilul nu a îndeplinit condițiile impuse de lege privind înregistrarea în scopuri de T.V.A., și în consecință nici obligațiile ce decurg din această calitate, cu ocazia controlului în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă totală de ... lei**, aferentă încasărilor din cele ... de tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile și construcții noi, **în sumă totală de ... lei** (... lei încasată în perioada 26.05.2008 - 30.06.2010, în care, potrivit prevederilor art.140 din Codul fiscal, era aplicabilă cota standard de 19% + ... lei încasată ulterior datei de 01.07.2010, când potrivit prevederilor art.140 din Codul fiscal, era aplicabilă cota standard de 24%), realizate începând cu 01.06.2007 (data de la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea) și până la data de 31.12.2010 (dată până la care s-a întins perioada supusă verificării), în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare - date în aplicarea art.152 din Codul fiscal, incidente în perioadele în care au fost realizate veniturile.

Se reține că, la stabilirea T.V.A. de plată, organele de control au avut în vedere faptul că, în perioada de după data de 01.06.2007 (data de la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de T.V.A. dacă ar fi solicitat în termenul legal înregistrarea) și până la data de 31.12.2010 (data până la care s-a întins perioada supusă verificării), persoana fizică verificată a efectuat un număr de ... tranzacții imobiliare care sunt scutite de la plata taxei pe valoarea adăugată (acestea fiind înscrise la pozițiile nr.25, 33, 34, 35, 37, 38, 39, 40, 49, 50 și 54 din "Situația contractelor de vânzare-cumpărare" - anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere considerentele expuse și prevederile legale anterior citate, motivele invocate de petent nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, fapt pentru care **contestația formulată de dl. ... domiciliat în ..., ..., nr...., ap....** - reprezentantul asocierii (soț-soție) ... - **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.**

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere și penalităților de întârziere în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația acestuia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă totală de ... lei**, din care suma de ... lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi, iar suma de ... lei reprezintă penalități de întârziere.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **dl. ... domiciliat în ..., ..., nr...., ap....**, pentru suma totală de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,