



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi  
Tel : +0232 213332  
Fax :+0232 219899  
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

**DECIZIA NR.DGc\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**dl. X**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub  
nr. aif/..../27.07.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul aceleiași instituții prin adresa nr.AIF/...din 02.08.2010, înregistrată la instituția noastră sub nr. dg/... din 04.08.2010, cu privire la contestația formulată de **dl. X** cu domiciliul în Iași, ..., cod numeric personal ..., prin avocat Z.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. AIF/...din 18.06.2010 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, emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din 18.06.2010.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:  
-s lei - taxa pe valoarea adăugată;  
- slei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de către avocat Vladimir Costin, reprezentantul legal al **d-lui X**, în baza Împuternicirii avocațiale nr... din 26.07.2010 și poartă amprenta ștampilei Cabinetului avocat Z, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, prin poștă în data de 08.07.2010 și, data depunerii contestației, 27.07.2010, aceasta fiind înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. AIF/ ....

Contestația este însoțită de Referatul nr.AIF/... din 02.08.2010 privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea în totalitate a contestației formulate de **dl. X**, ca fiind fără temei legal.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Dl. X** prin avocat Y, contestă Decizia de impunere nr. AIF/... din 18.06.2010 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, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din 18.06.2010, motivând în susținerea contestației faptul că decizia de impunere a fost dată cu interpretarea greșită a legii astfel:

Măsurile de înregistrare a persoanei fizice **X** ca platitoare de taxa pe valoarea adăugată, precum și stabilirea ca obligație de plată a sumei de lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de lei, sunt nelegale în lumina interpretării textului art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatorul consideră că nu are calitatea de persoană impozabilă în sensul prevederilor legale menționate mai sus, deoarece "*... tranzacțiile imobiliare repetate ar constitui activități economice taxabile de tipul activităților desfășurate de comercianți, și nu a activităților de exploatare.*

*... includerea vânzării de imobile în vreuna din categoriile enumerate la art.127 alin., așa cum se încearcă a se proceda prin dispozițiile punctului 2 alin.(1) din Normele metodologice, reluate în raportul de inspecție fiscală este forțată și încearcă să acopere formularea deficitară a textului legal. Mai mult chiar, este contrară interpretării literale și gramaticale a textului legal și contrară însuși sensului legii. Pe de altă parte, având în vedere că legea fiscală este de strictă interpretare, este interzis a se introduce în procesul aplicării legii a unor distincții pe care aceasta nu le conține."*

Întrucât nicaieri în cuprinsul Codului fiscal nu se prevede expres faptul că vânzarea de imobile efectuată de persoane fizice este purtătoare de TVA, consideră nelegală obligarea sa la plata acesteia.

Contestatorul mai susține faptul că, deși a realizat venituri peste plafonul prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a realizat operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA, respectiv tranzacții imobiliare cu construcții noi și terenuri construibile, deoarece a realizat vânzări de case folosite în interes personal, case de vacanță, iar terenurile nu sunt construibile, acestea având destinația de livezi.

De asemenea, contestatorul susține faptul că decizia este nelegală deoarece veniturile realizate nu îi sunt imputabile în totalitate, acestea fiind obținute împreună cu soția, în cote egale, considerând că și obligația de plată a TVA trebuie să fie comună, respectiv fiecare dintre soți să fie obligați la plata câte unei jumătăți din valoarea TVA impus, așa cum se prevede la art.89 alin.1 lit.a. din Codul de procedură fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să împartă venitul la doi, ținând cont de contribuția egală la dobândirea bunurilor comune, chiar dacă potrivit pct.3 alin.6 din Normele metodologice unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească obligația de înregistrare ca plătitor de TVA, acest text se referă doar la obligația de înregistrare, nu la obligația de plată a taxei.

De asemenea, contestatorul susține faptul că veniturile fiind realizate împreună cu sotia, ar fi trebuit să fie emise două decizii de impunere, separate, pentru fiecare din soți.

Totodată, contestatorul susține faptul că, deoarece în anul 2007 a realizat o cifră de afaceri de s lei, sub pragul de 100.000 euro, avea obligația de a achita TVA în 2008 trimestrial și nu lunar, fapt care are influență asupra calculului majorărilor de întârziere.

De asemenea, contestatorul contestă și modul de calcul a obligației privind taxa pe valoarea adăugată, susținând faptul că organul fiscal trebuia să accepte că valoarea înscrisă în contract a inclus TVA, solicitând în consecință recalcularea cuantumului taxei datorate prin aplicarea corectă a regulilor contabile privitoare la această taxă, recunoscându-i-se în același timp și dreptul de deducere a TVA aferentă materialelor folosite pentru construcția imobilelor ce au facut obiectul tranzacțiilor purtătoare de TVA.

Contestatorul mai precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit greșit scadența obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă contractului de vânzare-cumpărare nr... din 24.03.2009 considerând că prețul acestuia a fost încasat la un moment unic, 23.03.2009, în condițiile în care prețul acestei vânzări a fost achitat în rate.

Ca urmare, solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal atacat.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală**, au consemnat în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din 18.06.2010 următoarele:

Urmarea verificărilor efectuate au constatat că persoanele fizice **X și Y**, acționând în calitate de persoană impozabilă conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au desfășurat în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, activitate economică conform prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.3 alin.(1) 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.

Operațiunile derulate în perioada verificată au fost atât operațiuni taxabile (pentru care avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA) cât și operațiuni scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, constând în tranzacții imobiliare, în vederea obținerii de venituri cu caracter de continuitate, cu construcții noi și terenuri construibile și neconstruibile.

În conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu cele ale pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la înscrierea din oficiu ca plătitor de TVA a persoanei fizice **X** începând cu data de 01.08.2008, ca reprezentant al soților X și Y și prin Decizia de impunere nr. AIF/... din 18.06.2010 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, emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din 18.06.2010, au stabilit în sarcina d-lui X, obligația de plată privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și majorările de întârziere aferente în sumă de s lei.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare se rețin următoarele:**

**Cauza supusă soluționării este dacă, legal, persoana fizică X, datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și majorările de întârziere aferente în sumă de s lei pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 01.08.2008-31.12.2009, în condițiile în care a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la depășirea plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. AIF/... din 18.06.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele fizice **X și Y**, au efectuat tranzacții imobiliare în vederea obținerii de venituri cu caracter de continuitate, constând din vânzarea, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, de construcții noi, terenuri construibile și neconstruibile, realizând venituri în valoare totală de s lei în anul 2007, de s lei în anul 2008 și de s lei în anul 2009.

Urmarea tranzacției efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. ... din 16.06.2008, în valoare totală de s euro, reprezentând imobil compus din teren plus locuință, construită conform autorizației de construire nr.... din 11.05.2007, eliberată de Primăria municipiului Iași, recepționată conform Procesului verbal de recepție la terminarea construcțiilor nr...din 06.09.2007, a fost depășit plafonul de scutire de 35.000 euro, persoana fizică având obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată până la data de 10.07.2008.

Deoarece, urmarea depășirii plafonului de scutire, persoana fizică **X**, nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA până la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit din oficiu calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a acesteia, începând cu data de 01.08.2008, precum și obligația de plată în sumă totală de s lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei și majorările de întârziere aferente în sumă de s lei, aferente tranzacțiilor efectuate în baza următoarelor contracte de vânzare-cumpărare:

- nr. ... din 27.10.2008, reprezentând teren situat în intravilanul extins conform PUG al comunei Bîrnova, județul Iași, în valoare de s euro, echivalentul a s lei ;

- nr.... din 11.12.2008, în valoare totală de 300.000 lei, reprezentând imobil, deținut în coproprietate cu persoanele fizice A și B compus din teren plus

construcție nouă, construită în baza autorizației de construire nr.... din 30.11.2007, eliberată de Primăria municipiului Iași, recepționată conform Procesului verbal de recepție la terminarea construcțiilor nr... din 16.07.2008;

- nr. .. din 24.03.2009, reprezentând teren situat în intravilanul extins al municipiului Iași, în valoare de s lei ;

- nr. ... din 02.10.2009, reprezentând imobil, deținut în coproprietate cu persoanele fizice X și X, compus din teren și casă de locuit, situat în intravilanul municipiului Iași, în valoare de s lei.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 125<sup>1</sup> alin.(1), art.126, alin.(1) lit.a), b), c) și d), ale art.127 alin (1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

„ART. 125<sup>1</sup>

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

**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;[...].**

ART. 126

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

(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.”

coroborate cu cele ale art.128 alin.(1) din același act normativ, conform căroră,

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

Norme metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 3. (1) ale art.127, precizează:

„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. [...].”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține faptul că, sunt considerate operațiuni impozabile livrările de bunuri efectuate cu plată care constau în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar, sunt realizate de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice de o manieră independentă, indiferent de locul, scopul sau rezultatul acestei activități și, constituie activitate economică, exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Totodată, pentru perioada verificată, în speță sunt aplicabile și dispozițiile art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora scutirea de taxă se aplică și pentru

*„livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, **scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

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

*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 construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării; [...].”*

precum și ale pct.37. alin.(1) 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, ale art.141, aplicabile până la data de 01.07.2008, potrivit cărora,

*„În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.”*

și cele aplicabile după data de 01.07.2008, potrivit cărora,

*„În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:*

*a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză;*

*b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză;*

*c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză, regimul corpului funciar va fi stabilit în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.”*

Potrivit prevederilor legale rediate mai sus, legiuitorul stabilește că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care a fost construită, precum și a oricărui alt teren construibil.

Totodată legiuitorul stipulează că scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, excepție care se aplică persoanelor impozabile care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc activități de exploatare a bunurilor corporale oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Astfel, se reține faptul că persoana fizică **X**, reprezentant al soților **X și Y**, a devenit persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate constând în vânzarea de imobile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere faptul că prin tranzacția imobiliară efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.... din 16.06.2008, persoana fizică **X**, reprezentant al soților **X și Y**, a realizat venituri în valoare de **s euro**, în speță sunt aplicabile și prevederile art.152 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora,

*„(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 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), 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 ^1 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 înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”,*

precum și cele ale art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

*„Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>^</sup>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;*

*[...].”*

coroborate cu cele ale pct.62. 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, ale art.152, care precizează:

*„(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

*a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală 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 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;*

*[...]*

*(3) După determinarea taxei de plată conform alin. (2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.*

Astfel, potrivit prevederilor legale redate mai sus, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an plafonul de scutire de 35.000 euro au obligația legală să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului. Cifra de afaceri care servește drept referință pentru calculul acestui plafon de scutire este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și prestări de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite.

În cazul în care nu solicită înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă.

Mai mult, se reține că în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei



impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată în mod normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data de la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data identificării nerespectării prevederilor legale.

De asemenea, la pct. 66. alin. (2) 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, ale art.153, se precizează:

*„În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”*

Astfel, se reține că tranzacțiile efectuate de persoana fizică **X**, reprezentant al soților **X și Y**, nu au fost operațiuni ocazionale, ci a desfășurat o activitate economică constând în tranzacții imobiliare reprezentând vânzări de terenuri construibile și neconstruibile, construcția și vânzarea de imobile noi, ceea ce denotă caracterul de continuitate al activității economice.

De asemenea, se reține că, în calitate de persoană impozabilă, urmarea depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată în luna iunie 2008, persoana fizică avea obligația de a solicita înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și, începând cu data de 01.08.2008 să colecteze și să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor respective.

Deoarece, persoana fizică **X**, reprezentant al soților **X și Y**, nu a solicitat organelor fiscale teritoriale competente înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare, se reține că, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia obligația de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de s lei aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada 01.08.2008-31.12.2009.

Referitor la afirmația contestatorului potrivit căreia terenurile vândute nu erau terenuri construibile, ci aveau destinația de livezi, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației datorită faptului că potrivit adresei nr.... din 01.06.2010 emisă de Primăria municipiului Iași – Direcția Dezvoltare Urbană, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr.... din 04.06.2010, terenurile situate în ..., județul Iași, se încadrează în zona de impozitare „C”, destinația stabilită prin documentațiile de urbanism este „LC – locuințe individuale și colective, teren construibil”, iar potrivit adresei nr.... din 01.06.2010, emisă de Consiliul Local al Comunei Z județul Iași, terenul în suprafață de 702,25 mp. reprezintă teren construibil, iar cota indiviză în suprafață de 97,47mp. reprezintă cale de acces, teren situat în intravilanul satului Z.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatorului potrivit căreia a vândut case folosite în interes personal, case de vacanță, deoarece construcțiile respective nu pot fi încadrate ca fiind case de vacanță, toate cele trei construcții fiind situate în aceeași zonă, cu aceeași cale de

acces și în aceeași localitate cu adresa de domiciliu, iar în contractele de vânzare-cumpărare sunt încadrate ca „locuință” și „casă de locuit” și vânzarea lor s-a realizat până la data de 31 decembrie a anului următor anului în care s-a efectuat recepția, astfel:

- prin contractul de vânzare – cumpărare nr.... din 16.06.2008 s-a vândut imobilul recepționat conform Procesului verbal de recepție la terminarea construcțiilor nr... din 06.09.2007;

- prin contractul de vânzare – cumpărare nr... din 02.10.2009 s-a vândut imobilul recepționat conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr... din 16.07.2008;

- prin contractul de vânzare – cumpărare nr...din 16.06.2008 s-a vândut imobilul recepționat conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.2.. din 16.07.2008, încadrându-se în categoria construcțiilor noi.

Ca urmarea celor prezentate mai sus rezultă faptul că **X**, reprezentant al soților **X și Y**, este persoană impozabilă și că a desfășurat activități economice supuse taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația contestatorului potrivit căreia decizia de impunere contestată este nelegală deoarece veniturile realizate nu îi sunt imputabile în totalitate, acestea fiind obținute împreună cu soția, în cote egale, astfel ca fiecare dintre soți să fie obligați la plata câte unei jumătăți din valoarea TVA stabilită, impunându-se totodată ca organele de inspecție fiscală să împartă venitul la doi, ținând cont de contribuția egală la dobândirea bunurilor comune, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece veniturile s-au realizat din vânzarea imobilelor obținute în timpul căsătoriei, iar acestea sunt bunuri comune deținute în devălmășie.

Devălmășia, formă a dreptului de proprietate comună, se particularizează prin aceea că titularii săi nu au determinat nici măcar o cotă-parte ideală, matematică din dreptul de proprietate asupra unor bunuri nefracționate în materialitatea lor, așa cum se prevede la art. 30 din Codul familiei, actualizat până la data de 16 iulie 2008, unde se precizează:

*„Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale soților.*

*Orice convenție contrară este nulă.*

*Calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită.”*

iar potrivit prevederilor art.35 din Codul familiei,

*„Soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele.*

*Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi, este socotit că are și consimțământul celuilalt soț. Cu toate acestea, nici unul dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt soț.”*

Ca urmare, rezultă că legal, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.89 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

*”Dacă venitul impozabil este realizat de mai multe persoane, atunci acestea pot să-și numească un împuternicit comun în relația cu organul fiscal.”*

În ceea ce privește afirmația contestatorului potrivit căreia baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată este greșită deoarece taxa nu s-a extras din prețul de vânzare, ci s-a aplicat la preț, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în contractele de vânzare-cumpărare nu se precizează dacă prețul include și taxa pe valoarea adăugată, iar pentru livrări de bunuri baza de impozitare este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, așa cum se prevede la art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„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 tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]”.

Referitor la solicitarea contestatorului de a i se recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă materialelor de construcție achiziționate, folosite la construcția imobilelor care au făcut obiectul tranzacțiilor purtătoare de TVA, se reține că, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor [...]”

iar potrivit celor de la alin.(4) al aceluiași articol,

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

Astfel, la pct. 62. alin. (4) 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, ale art.152, se precizează:

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

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

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

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

Așa cum rezultă din prevederile legale redată mai sus, contestatorul are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în scopul

realizării operațiunilor sale taxabile începând cu data înregistrării acestuia în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, iar exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă materialelor de construcție achiziționate, folosite la construcția imobilelor care au făcut obiectul tranzacțiilor purtătoare de TVA, achiziționate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, se realizează prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată pe care contestatorul îl va depune ulterior la organul fiscal teritorial.

În concluzie, având în vedere faptul că până la data efectuării inspecției fiscale contestatorul nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, chiar dacă în luna iunie 2008 a depășit plafonul de scutire privind taxa pe valoarea adăugată, de 35.000 euro, rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de 117.102 lei, urmând a se respinge contestația pentru această sumă, ca neîntemeiată.

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de s lei** aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de s lei, se reține faptul că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul și, potrivit prevederilor art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

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

În ceea ce privește stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă tranzacției efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare nr... din 24.03.2009, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatorului potrivit căreia scadența la plată a acestei obligații a fost stabilită eronat deoarece prețul acestei vânzări a fost achitat în rate, întrucât persoana fizică datora taxa pe valoarea adăugată în totalitate și nu la nivelul sumei încasate, la data la care au fost îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv la data de 24.03.2009, așa cum rezultă din prevederile art. 134 și art. 134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*„ART. 134*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

*„ART. 134<sup>1</sup>*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*[...]*

*(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.*

Referitor la încadrarea în perioada fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatorului potrivit căreia, în anul 2008 ar fi avut obligația de a plăti trimestrial și nu lunar taxa pe valoarea adăugată, deoarece, prin tranzacțiile efectuate în anul 2007 nu a depășit plafonul de 100.000 euro, întrucât, prevederile art. 156<sup>1</sup> alin. (2) și alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispun:

*„(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.”*

*„(5) Dacă cifra de afaceri efectiv obținută în anul înregistrării, recalculată în baza activității corespunzătoare unui an calendaristic întreg, depășește plafonul prevăzut la alin. (2), în anul următor perioada fiscală va fi luna calendaristică, conform alin. (1). Dacă această cifră de afaceri efectivă nu depășește plafonul prevăzut la alin. (2), persoana impozabilă va utiliza trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus precum și faptul că în anul înregistrării, respectiv anul 2008, prin efectuarea unei singure tranzacții imobiliare în data de 16.06.2008, în valoare de s euro, a fost depășit atât plafonul de scutire, cât și plafonul pentru utilizarea trimestrului ca perioadă fiscală, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit scadența la plată a taxei pe valoarea adăugată care a generat debitul în sumă totală de s lei și, în consecință, legal, au stabilit și majorările de întârziere aferente.

Deoarece, așa cum s-a reținut în prezenta decizie, s-a respins contestația pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de s lei, rămânând ca obligație de plată în sarcina contestatoarei debitul respectiv, potrivit principiului de drept **”accesoriul urmează principalul”**, urmează a se respinge contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de s lei aferente debitului în sumă de s lei.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr..., Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

#### **DECIDE:**

**Art.1** Respingerea contestației formulate de **dl. X**, ca neîntemeiată, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- s lei - taxa pe valoarea adăugată;
- s lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Art.2** Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatorului și Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**ȘEF BIROU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**

**ȘEF SERVICIU JURIDIC,**